



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung des Bw., vom 19. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 26. April 2006 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 1. Juli 2002 die Einkommensteuererklärung für 1998 beim Finanzamt ein. Darin erklärte, dass er von der N. GmbH vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1998 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hätte. Weiters seien Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von 145.309,00 S angefallen. Er hätte zudem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 45.969,00 DM erhalten, die nicht lohnsteuerpflichtig seien. Die ausländischen Einkünfte bezifferte er mit 35.395,00 DM. Eine Kopie des deutschen Steuerbescheides legte er vor. Als Sonderausgaben für diverse Versicherungsprämien führte er 39.207,00 S an.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1998 mit 3.997,73 € fest. Da keine Einkommensteuer-Vorauszahlungen festgesetzt waren, kam es zu einer Nachforderung in gleicher Höhe. Dabei wurden als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Dienstverhältnis mit der N. GmbH in Höhe von 1.740.342,00 S berücksichtigt. Weiters wurden lohnsteuerpflichtige Einkünfte ohne inländischen Lohnsteuerabzug mit 303.386,00 S und Werbungskosten in Höhe von 104.067,00 S berücksichtigt, sodass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit insgesamt 1.939.661,00 S betragen haben. Schließlich

wurden bei der Steuerfestsetzung ausländische Einkünfte in Höhe von 244.226,00 S mit einbezogen.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, dass die Besteuerung der Abfertigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 und nicht gemäß § 67 Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen sei, die Besteuerung der Dienstnehmererfindervergütung in Österreich gemäß § 38 EStG 1988 zu erfolgen hätte und die Anwaltskosten als Werbungskosten bei der Aushandlung der Bedingungen einer „*einvernehmlichen Beendigung des Dienstverhältnisses*“ zu berücksichtigen seien. Weiters seien zur Ermittlung des Steuersatzes auch die deutschen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts herangezogen worden. Dabei sei nicht das zu versteuernde Einkommen, sondern ein zwischen diesem zu versteuernden Einkommen und dem deutschen Brutto Einkommen liegender Betrag eingesetzt worden. Die einzelnen Punkte wurden noch näher erläutert.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2006 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Einkommensteuer für 1998 mit 3.081,40 € festgesetzt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass es durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen gekommen. Zur Besteuerung von Dienstnehmererfindungen wurde ausgeführt, dass gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 sich der Steuersatz für Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38 EStG 1988) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes ermäßige. Daraus ergäbe sich, dass die Verwertung von Patentrechten (§ 38 EStG 1988) eine Progressionsermäßigung im Sinne des § 37 Abs. 1 EStG 1988 darstellt (Hälftesteuersatz für diese Einkünfte). Dem Antrag auf expliziten Ausweis des § 38 EStG 1988 im Bescheid könne somit nicht Rechnung getragen werden. Zum Progressionsvorbehalt wurde dargelegt, dass aufgrund eines Rechenfehlers Progressioneinkünfte anstatt mit ATS 249.023,00 (Einkommen lt. deutschem ESt - Bescheid i.H.v. DM 35.395,00) mit ATS 244.226,00 angesetzt wurden.

Im Vorlageantrag vom 14. September 2006 wurde ausgeführt, es stehe nun noch der Punkt 1 der Berufung vom 19. 5. 2006 aus. Wie bereits ausgeführt, lasse sich die Steuer für 1998 nicht allein auf der Basis des Bezugsnachweises der Firma N. GmbH berechnen. Auf der Basis der monatlichen Gehaltsabrechnungen (= Abrechnungszettel) hätte das Finanzamt deshalb die nötigen Zahlen erhalten. Zu den Einkünften im Jahr 1998 gehörte eine Abfertigung auf Grund der Beendigung des Dienstverhältnisses. Die Besteuerung sei nach § 67 Abs. 6 EStG erfolgt. Danach werde der Anteil der Abfertigung, der den mit 6% zu versteuernden Teil übersteigt, mit dem Steuersatz der laufenden Einkünfte besteuert. Dazu machte der Bw. noch weiter reichende Ausführungen.

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2007 wurde der Berufung vom Finanzamt stattgegeben. Der Erstbescheid vom 26. April 2006 und die Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2006 wurden ersatzlos aufgehoben. Zur Begründung wurde ausgeführt, das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliege entsprechend den Bestimmungen des § 207 Bundesabgabenordnung. Bei der Einkommensteuer betrage diese Frist fünf Jahre. Nach Ablauf dieser Frist dürfe das Finanzamt eine Abgabenschuld nicht mehr festsetzen. Der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 1998 sei erst nach Ablauf der Verjährungsfrist (31.12.2003) erstellt worden. Es seien daher alle bisher ergangenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 ersatzlos aufzuheben. Für 1998 werde keine Einkommensteuer vorgeschrieben.

Der Bw. brachte mit dem Anbringen vom 27. März 2007 neuerlich einen Vorlageantrag ein und führte aus, seine Steuer für 1998 entspreche damit dem Betrag, der von der Firma N. GmbH direkt an das Finanzamt abgeführt wurde. Bei Anwendung des § 67 Abs. 6 EStG auf die Abfertigung ergäbe sich ein Steuerbetrag der unter der direkt abgeführten Summe liegt. Der Bw. beantragte, die im Schreiben vom 14. 9. 2006 beantragte Besteuerung durchzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 207 Abs. 1 und 2 der Bundesabgabenordnung lauten:

„(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.“

§ 208 Abs. 1 BAO lautet:

„1) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

b) in den Fällen des § 207 Abs. 3 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Voraussetzung für die Verhängung der genannten Strafen oder für die Anforderung der Kostenersätze entstanden ist;

c) in den Fällen des § 207 Abs. 4 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die rückzufordernden Beihilfen, Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen geleistet wurden;

d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;

e) in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinn des § 295a mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist.“

§ 209 Abs. 1 BAO lautet:

„(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.“

§ 209a BAO lautet:

„(1) Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.“

§ 4 Abs. 2 lit. a BAO lautet:

„Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere

a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer

1. für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht;

2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z. 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;

3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte;“

§ 41 Abs. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl.-Nr. 1996/201 lautet:

„(1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 10 000 S übersteigt,

2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2 oder 3 zugeflossen sind,

4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,

5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.“

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (VwGH 18.10.1984, 83/15/0085; 18.10.1988, 87/14/0173). Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (VwGH 23.2.1987, 85/15/0131). Der Verwaltungsgerichtshof sieht den Sinn der Verjährungsbestimmungen darin, dass infolge Zeitablaufes Rechtsfriede eintritt (VwGH 14.7.1989, 86/17/0198) und dass Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die durch ein der Behörde zuzurechnendes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehen, vermieden werden sollen (VwGH 30.11.1981, 17/2543/80). Die Verjährung dient nicht nur dem Schutz des Abgabepflichtigen, sondern ist auch durch öffentliche Interessen geprägt. Umstände, die lange Zeit bestehen, haben ein gewisses Indiz der Richtigkeit für sich. Ferner erfordern lange zurückliegende Sachverhalte übermäßigen Beweiserhebungsaufwand (*Rathgeber*, SWK 2005, S 83). Die genannten Normzwecke sprechen dagegen, in der Verjährung lediglich einen Schutz vor höheren Abgabenfestsetzungen zu erblicken. Die Verjährung steht daher auch einer Minderung der Abgabenfestsetzung entgegen (vgl. *Ritz*, ÖStZ 1997, 422; *Ellinger ua*, BAO³, § 207 Anm 8; aM *Taucher*, RFG 2004, 160; *Taucher*, in *Althuber/Toifl*, Rückforderung, 335).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet diese Rechtslage, dass Beginn der Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, begonnen hat. Die veranlagte Einkommensteuer für 1998 ist gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Jahres 1998 entstanden. Die Lohnsteuer (= eine Erhebungsform der Einkommensteuer) im Zeitpunkt des Zufließens, also auch im Jahr 1998. Demnach Beginn die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1998. Geendet hat die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 1 BAO fünf Jahre danach, also am 31. Dezember 2003, da nach der Aktenlage bis zu diesem Zeitpunkt keine nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen wurde.

Die Einkommensteuererklärung für 1998 ist zwar vor Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht worden, diese stellt jedoch keinen Antrag iSd. § 209a Abs. 2 BAO dar. Da der Bw. neben den inländischen lohnsteuerpflichtigen Einkünften auch andere (ausländische) Einkünfte bezogen hat, lag ein Grund für eine Pflichtveranlagung iSd. § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor. Demnach war die gegenständliche Abgabenerklärung kein Antrag auf Durchführung einer Veranlagung

iSd. § 41 Abs. 2 EStG 1988, sondern die Erfüllung der Erklärungspflicht des § 133 BAO.

Überdies hätte die (erstmalige) Abgabefestsetzung jedenfalls eine Nachforderung zu Folge, sodass eine sinnngemäße Anwendung des § 209a Abs. 2 BAO (vgl. *Ritz*, BAO³, § 207 Tz. 7) nicht in Betracht kommt. Dem Ansinnen des Bw. von den Belastungen im Zuge der Veranlagung Abstand zu nehmen und allenfalls ausschließlich eine begünstigende Festsetzung der lohnsteuerpflichtigen Einkünfte durchzuführen, die dann zwangsläufig zu einer Gutschrift führen müsste, kann nicht näher getreten werden. Entweder hat eine Einkommensteuerfestsetzung alle Einkünfte (auch die nicht lohnsteuerpflichtigen Einkünfte) zu umfassen, oder sie hat wie im gegenständlichen Fall wegen Verjährung zur Gänze zu unterbleiben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 1998 ist trotz Eintritts der Verjährung vom Finanzamt erlassen worden. Zum Zeitpunkt der Erlassung dieses Bescheides bestand eine sachliche Unzuständigkeit des Finanzamtes, sodass dieser ersatzlos aufzuheben ist.

Linz, am 28. April 2009