



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Kufstein - Steuerberatungsgesellschaft mbH, vom 22. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 21. November 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und (seit dem 1. Oktober 1995) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. den am 9. August 1995 beim Finanzamt eingereichten „*Fragebogen*“). In der für das Jahr 1995 eingereichten Überschussrechnung wurde ein „*Verlust*“ aus der Vermietungstätigkeit von -47.296,10 S ausgewiesen. Aufgrund des ausgewiesenen „*Verlustes*“ sei nach Ansicht des Finanzamtes noch ungewiss gewesen, ob die Vermietungstätigkeit überhaupt als Einkunftsquelle angesehen werden könne. Vom Finanzamt wurden daher für das Jahr 1995 und die Folgejahre gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Veranlagungen durchgeführt, wobei zunächst vom Vorliegen einer Einkunftsquelle und demnach der Wahrscheinlichkeit des Abgabenanspruches ausgegangen wurde.

In den Jahren 1997 und 1998 erzielte der Abgabepflichtige zusätzlich Einkünfte aus kurzfristigen Grundstücksverpachtungen im Zusammenhang mit den Konzerten in W. Am 21. Jänner 1999 reichte er beim Finanzamt die Steuererklärungen für das Jahr 1997 ein, die

Einkünfte im Zusammenhang mit den Konzerten wurden dabei jedoch nicht erfasst. Am 17. Februar 1999 erließ das Finanzamt einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997, mit dem die Veranlagung erklärungsgemäß durchgeführt wurde. Die Steuererklärungen für das Jahr 1998 wurden beim Finanzamt am 18. Oktober 1999 wiederum ohne Erfassung der Einkünfte im Zusammenhang mit den Konzerten eingereicht. Am 25. Oktober 1999 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 1998 vom Finanzamt mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid erklärungsgemäß festgesetzt.

Bereits im Jahr 1998 stellte der abgabenrechtliche Erhebungsdienst Ermittlungen an und teilte dem Finanzamt in Kontrollmitteilungen vom 18. Mai 1998 mit, dass im Jahr 1997 Einnahmen aus Grundstücksverpachtungen im Zusammenhang mit dem in diesem Jahr abgehaltenen Konzert erzielt worden seien. Die Kontrollmitteilungen wurden auf „XY, WA, S-Straße“ als Leistenden ausgestellt, wobei nicht ersichtlich war, ob sie sich auf den Senior oder Junior gleichen Namens und gleicher Adresse bezogen. Im Jahr 1999 wurden vom abgabenrechtlichen Erhebungsdienst wiederum Ermittlungen angestellt; in Kontrollmitteilungen vom 13. August 1999 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass auch im Jahr 1998 Einnahmen aus Grundstücksverpachtungen im Zusammenhang mit dem in diesem Jahr abgehaltenen Konzert erzielt worden seien.

Aufgrund der vorliegenden Kontrollmitteilungen wurden XY sen. (dem damaligen zivilrechtlichen Eigentümer der Landwirtschaft und Vater des Abgabepflichtigen) Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 zugesandt, da die gegenständlichen Erlöse auch bei diesem nicht erfasst waren. Nach Zusendung der Steuererklärungen an den Vater richtete der steuerliche Vertreter am 22. November 1999 zu den „Grundstücksentschädigungen im Zusammenhang mit dem Konzert 1998“ an das Finanzamt folgendes Schreiben:

„Im Namen und im Auftrag von Herrn XY sen. teile ich Ihnen mit, dass die bezahlten Grundentschädigungen an den Betriebsführer der Landwirtschaft, Herrn YX jun., geb. am Tag X, bezahlt wurden (St.Nr. 123). Herr YX sen. hat neben seinen geringen Pensionseinkünften kein Einkommen.“

Im Jahr 2005 führte das Finanzamt eine Liebhabereibetrachtung hinsichtlich der Vermietungstätigkeit durch und vertrat dabei die Auffassung, dass diese Tätigkeit endgültig als Einkunftsquelle anzuerkennen sei. Am 21. November 2005 wurden sodann gemäß § 200 Abs. 2 BAO Endgültigerklärungen der vorläufigen Abgabenfestsetzungen bzw. (für die Jahre 1997 und 1998) endgültige Bescheide betreffend Einkommensteuer erlassen. Mit diesen endgültigen Bescheiden wurden auch die in den Steuererklärungen nicht erfassten, aufgrund von Kontrollmitteilungen dem Finanzamt bekannt gegebenen und aufgrund des Schreibens vom 22. November 1999 dem Abgabepflichtigen zuzurechnenden Erträge im Zusammenhang

mit den Konzerten erstmals als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einnahmen im Zusammenhang mit den Konzerten in den Jahren 1997 und 1998 bisher nicht erfasst worden seien. Diese würden sich wie folgt ermitteln:

	1997 S	1998 S
nachweislich zugeflossene Einnahmen seitens T	74.570,--	70.927,--
nachweislich zugeflossene Einnahmen für Verkaufsstand H	10.000,--	
geschätzte Einnahmen für weitere Standbetriebe lt. Unterlagen	30.000,--	5.000,--
Abzug für Aufwuchsentgang und Wirtschaftsschwiernis	-16.570,--	-15.927,--
weitere pauschale Abzüge, geschätzt	-8.000,--	-4.000,--
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	90.000,--	56.000,--

Die Nichterfassung dieser Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den für beide Jahre eingereichten Einkommensteuererklärungen sei als Abgabenhinterziehung zu werten.

Gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 erhob der Abgabepflichtige am 22. Dezember 2005 fristgerecht Berufung. Von einer Abgabenhinterziehung könne keine Rede sein, weil das entscheidende Tatbildmerkmal der Vorsätzlichkeit fehle. Es sei zwar richtig, dass die Erträge aus den Konzerten in der jeweiligen Steuererklärung versehentlich nicht erfasst worden seien. Die Tatsache jedoch, dass XY jun. diese Erträge zugeflossen seien, sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 22. November 1999 unter Angabe der Steuernummer bekannt gegeben und damit offen gelegt worden. Eine „vorsätzliche Abgabenhinterziehung“ liege daher nicht vor. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide wegen Eintritts der Verjährung aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 9. Jänner 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die am 21. Jänner 1999 eingereichte Einkommensteuererklärung 1997 enthalte keinen Hinweis auf die nunmehr angefochtenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Gleiches gelte für die am 18. Oktober 1999 eingereichte Einkommensteuererklärung 1998. Die Nichterfassung von Einkünften in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen in Höhe von rund 90.000 S pro Kalenderjahr stelle jedenfalls eine Abgabenhinterziehung dar. Die Abgabenhinterziehung sei bereits mit der Abgabe der Einkommensteuererklärungen 1997 und 1998 eingetreten.

Am 10. Februar 2006 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In einer „ergänzenden Begründung“ vom 2. März 2006 führte er dazu aus, dass der vom Finanzamt vertretenen Auffassung, es handle sich bei den Einnahmen im Zusammenhang mit den Konzerten um hinterzogene Einnahmen, nicht gefolgt werden könne. Bereits im Jahr 1999 habe es einen Schriftverkehr zwischen dem Finanzamt K und der Kanzlei des steuerlichen Vertreters gegeben, demzufolge die Einnahmen aus den Konzerten vom Finanzamt K zunächst XY sen., WA, S-Straße,

zugewiesen worden wären. Mit Schreiben der Steuerberatungskanzlei vom 22. November 1999, eingelangt beim Finanzamt K am 25. November 1999, sei mitgeteilt worden, dass die Einkünfte XY jun., geb. „amTagY“ (richtig wohl: amTagX), St.Nr. 123, zugeflossen seien. Es sei dem Finanzamt also offen gelegt worden, dass beim Berufungswerber Einkünfte im Zusammenhang mit diesen Konzerten vorlägen. Aufgrund der dem Finanzamt vorliegenden Mitteilungen über die Entschädigungszahlungen seien diese Beträge dem Finanzamt auch bereits bekannt gewesen.

Dass die Einkünfte im Zusammenhang mit den Konzerten in den Jahren 1997 und 1998 nicht in den Einkommensteuererklärungen des XY jun. erfasst worden seien, beruhe lediglich auf einem Versehen. Es könne jedoch weder Vorsatz noch grobe Fahrlässigkeit unterstellt werden, weshalb keinesfalls von hinterzogenen Abgaben ausgegangen werden könne. Vorsätzlich handle, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche. Wenn allerdings dem Finanzamt bereits zuvor bekannt gegeben werde, dass die Einnahmen, von deren Höhe das Finanzamt gewusst habe, dem Berufungswerber zuzurechnen seien, und in der Folge Einkommensteuererklärungen eingereicht werden, die diese Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft offensichtlich nicht enthalten, könne nicht eine Abgabenhinterziehung unterstellt werden. Der Finanzverwaltung seien die rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen bezüglich der gegenständlichen Einnahmen bekannt gewesen. Überdies wäre einem Wirtschaftstreuhänder bei Ausübung seines Berufes nur grobe Fahrlässigkeit anzulasten, wobei es sich um eine ungewöhnliche und auffallende Sorglosigkeit handeln müsste. Eine solche könne allerdings im gegebenen Fall nicht vorliegen, da seitens der Steuerberatungskanzlei bekannt gegeben worden sei, dass die Einkünfte dem Berufungswerber zuzurechnen seien. Es handle sich lediglich um ein Versehen, dass diese Einkünfte in der Folge bei der Erstellung der Einkommensteuererklärungen übersehen worden seien.

Da es sich bei den Einnahmen im Zusammenhang mit den Konzerten nicht um hinterzogene Abgaben handle, sei im Hinblick auf die angefochtenen Bescheide bereits Verjährung eingetreten, weshalb deren Aufhebung beantragt werde. Mit dem Schreiben vom 2. März 2006 beantragte der Abgabepflichtige gemäß § 284 Abs. 1 BAO auch die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2006 wurde der Abgabepflichtige vom Unabhängigen Finanzsenat nach ausführlicher Sachverhaltsdarstellung aufgefordert, zu der nach Ansicht des Finanzamtes vorliegenden Abgabenhinterziehung im Hinblick auf die Einkünfte aus den Konzerten Stellung zu nehmen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Jänner 2007 führte er dazu aus wie folgt: Die Grundstücksentschädigungen seien bei der Erstellung der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 „übersehen“ worden, weil sie nicht

auf das Mietenkonto überwiesen worden seien. Von einer Abgabenhinterziehung könne jedoch nicht gesprochen werden, weil allgemein bekannt gewesen sei, dass die Grundstücksentschädigungen dem Finanzamt gemeldet würden, zumal bereits bei den Vertragsverhandlungen über die Abgeltung der Einkommensteuer verhandelt worden sei. Unter diesem Gesichtspunkt könne selbst bei fiskalischer Auslegung nicht von Vorsatz gesprochen werden.

Nach Zusendung der Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 (Anm.: an den Vater XY sen.) sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass es sich um Einkünfte des XY jun. handle. Spätestens zu diesem Zeitpunkt sei klar gewesen, dass dem Finanzamt Informationen bezüglich der Grundstücksentschädigungen vorgelegen seien. Es entspräche wohl der allgemeinen Lebenserfahrung, dass von XY jun. bei Hinterziehungsabsicht spätestens zu diesem Zeitpunkt eine Selbstanzeige erstattet worden wäre, wenn man nicht geglaubt hätte, dass die Grundstücksentschädigungen bereits ordnungsgemäß versteuert wären. Bei XY jun. habe ja zu diesem Zeitpunkt die Tat als noch nicht entdeckt gegolten. Es habe wohl nicht davon ausgegangen werden können, dass das Finanzamt die Grundstücksentschädigungen bei XY jun. – nach erfolgter Mitteilung - nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfassen werde. Dieser Umstand alleine beweise doch, dass auch bei gewissenhaftem Arbeiten Irrtümer und Fehler passieren könnten.

Der Vorwurf der Abgabenhinterziehung, welcher als Vorfrage für die Beurteilung der verlängerten Verjährungsfrist von Bedeutung sei, setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, was im gegenständlichen Verfahren jedoch nicht erfolgt sei. Die Beurteilung der Vorfrage habe in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung müsse sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei. Dies könne der gegenständlichen Bescheidbegründung nicht entnommen werden. Es werde vielmehr - ohne auf den Vorwurf der Abgabenhinterziehung näher einzugehen - unzulässigerweise darauf verwiesen, dass der Tatbestand der Abgabenhinterziehung allein durch die Nichtaufnahme der Einkünfte in der Erklärung gegeben sei (vgl. dazu auch VwGH 23.6.1992, 92/14/0036).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, setze konkrete und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei sei vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliege, sondern Vorsatz als Schuldform erfordere. Eine Abgabenhinterziehung könne somit erst als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise -

auch der Vorsatz feststehe (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036).

Im vorliegenden Fall liege lediglich ein Versehen vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung: Gemäß § 284 Abs. 1 BAO in der ab dem Jahr 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3 BAO) für erforderlich hält. Nur ein rechtzeitig (und zwar in der Berufungsschrift, in der Beitrittserklärung oder im Vorlageantrag) gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verschafft der Partei einen Rechtsanspruch auf Anberaumung und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (Ritz, BAO-Handbuch, Seite 213; vgl. auch VwGH 3.10.1990, 89/13/0002; VwGH 11.4.1991, 90/13/0023; VwGH 3.7.1991, 91/14/0112).

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde unzweifelhaft weder in der Berufung vom 22. Dezember 2005 noch im Vorlageantrag vom 10. Februar 2006 gestellt. Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ist somit nicht gegeben, weshalb in deren Unterlassung auch kein Verfahrensmangel erblickt werden kann. Ein entsprechender Antrag wurde vom Berufungswerber erst in der „ergänzenden Begründung“ zum Vorlageantrag (im Schreiben vom 2. März 2006) gestellt. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 23.4.2001, 96/14/0091).

Ergänzend ist festzuhalten, dass dem Berufungswerber nach Einbringung der „ergänzenden Begründung“ vom 2. März 2006 ohnehin ausreichend Gelegenheit geboten wurde, sein Vorbringen zu untermauern. So wurde er vom Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 16. Oktober 2006 nach ausführlicher Sachverhaltsdarstellung aufgefordert, zu der nach Ansicht des Finanzamtes vorliegenden vorsätzlichen Verletzung der Offenlegungspflicht im Hinblick auf die Einkünfte aus den Konzerten Stellung zu nehmen. Vom Berufungswerber wurde daraufhin eine umfangreiche Vorhaltsbeantwortung vorgelegt (vgl. das Schreiben vom 22. Jänner 2007), die es der Behörde ermöglichte, das Vorliegen hinterzogener Abgaben und damit die Anwendbarkeit der verlängerten Verjährungsfrist zu beurteilen. Für eine amtswegige Anberaumung eines Verhandlungstermins bestand daher keine Veranlassung.

Verjährung: Vom Berufungswerber wurde der Einwand der Verjährung erhoben, weil die Einkommensteuer im Zusammenhang mit den Konzerten nicht hinterzogen worden sei. Es könne daher nicht die verlängerte Verjährungsfrist zur Anwendung gelangen. Das Recht, eine

Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO in der ab dem Jahr 2005 geltenden Fassung des StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg.cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, 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. In der Erlassung der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheide vom 17. Februar 1999 (für das Jahr 1997) und vom 25. Oktober 1999 (für das Jahr 1998) sind solche Verlängerungshandlungen zu erblicken. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 21. November 2005 sind daher nach Maßgabe der Verjährungsbestimmungen zu Recht erfolgt, wenn infolge Hinterziehung die verlängerte Verjährungsfrist zur Anwendung kommt.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam wird, erfolgt im Abgabenveranlagungsverfahren als Vorfrage, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 15). Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Das Herbeiführen einer Abgabenverkürzung muss unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der

Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs. 2 BAO). Die Abgabepflichtigen haben gemäß § 120 Abs. 1 BAO ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Es steht unbestritten fest, dass der Berufungswerber in den Jahren 1997 und 1998 durch kurzfristige Grundstücksverpachtungen im Zusammenhang mit den Konzerten in W Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat. Unbestritten ist auch, dass diese Einkünfte in den am 21. Jänner 1999 (für das Jahr 1997) und 18. Oktober 1999 (für das Jahr 1998) eingereichten Einkommensteuererklärungen nicht erfasst wurden. In der Folge wurden vom Finanzamt erklärungsgemäße Veranlagungen durchgeführt, im Zuge derer die Einkommensteuer mit Bescheiden vom 17. Februar 1999 (für das Jahr 1997) und 25. Oktober 1999 (für das Jahr 1998) aufgrund der nicht erfassten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu niedrig festgesetzt wurde.

In der Berufung wendete der Berufungswerber ein, dem Finanzamt sei mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 22. November 1999 unter Angabe seiner Steuernummer offen gelegt worden, dass ihm Erträge im Zusammenhang mit den Konzerten zugeflossen seien. In der „*ergänzenden Begründung*“ vom 2. März 2006 führte er dazu weiter aus, eine Abgabenhinterziehung könne nicht unterstellt werden, wenn dem Finanzamt bereits **zuvor** (Anm.: vor Einreichung der Steuererklärungen) bekannt gegeben werde, dass die Einnahmen, von deren Höhe das Finanzamt gewusst habe, ihm zuzurechnen seien, und **in der Folge** Einkommensteuererklärungen eingereicht werden, die diese Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft offensichtlich nicht enthalten.

Dieser Darstellung muss entschieden entgegengetreten werden. Von einer rechtzeitigen Offenlegung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft kann keinesfalls gesprochen werden. Eine „*Offenlegung*“ dahingehend, dass „*die bezahlten Grundentschädigungen an den Betriebsführer der Landwirtschaft, Herrn YX jun., geb. amTagX, bezahlt wurden*“, erfolgte erst mit dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom **22. November 1999** (nachdem dem Vater des Berufungswerbers Steuererklärungen zugesendet worden waren). Die „*Offenlegung*“ der Einkünfte mit Schreiben vom 22. November 1999 (die sich überdies nur auf die Grundstücksentschädigungen für das im Jahr 1998 abgehaltene Konzert bezog) erfolgte, **nachdem** die Steuererklärungen des Berufungswerbers für die Jahre 1997 und 1998 (ohne Erfassung der entsprechenden Einkünfte) bereits eingereicht und die entsprechenden Einkommensteuerbescheide bereits erlassen waren. Da XY jun. von vornherein wusste, dass die Entschädigungen ihm zuzurechnen sind (die Verträge mit den Grundstücksnutzern wurden

von ihm als „*Betriebsführer der Landwirtschaft*“ abgeschlossen, die Einnahmen flossen ihm zu), hätte er diese auch in die Steuererklärungen aufnehmen müssen.

Es trifft zu, dass dem Finanzamt bereits am 18. Mai 1998 (für das Jahr 1997) und 13. August 1999 (für das Jahr 1998), somit **vor** Einreichung der entsprechenden Steuererklärungen durch den Berufungswerber, Kontrollmitteilungen zugegangen sind, wonach „XY, WA, S-Straße“ als Leistender Erträge aus Grundstücksverpachtungen im Zusammenhang mit den Konzerten erzielt habe. Aufgrund dieser Kontrollmitteilungen wurde die Abgabenbehörde aber keineswegs in die Lage versetzt, die richtigen Bemessungsgrundlagen (bei wem auch immer) zu ermitteln. Zum einen war aus den Kontrollmitteilungen gar nicht ersichtlich, ob sie sich auf den Senior oder Junior gleichen Namens und gleicher Adresse bezogen. Dies führte dazu, dass das Finanzamt zunächst eine Zurechnung der Einkünfte bei XY sen. als zivilrechtlichem Eigentümer der Landwirtschaft angenommen und diesem entsprechende Steuererklärungen zugesendet hat. Zum anderen wurden in den Kontrollmitteilungen nicht steuerpflichtige Einkünfte (somit Nettogrößen), sondern – wenn überhaupt – lediglich die mit den Grundstücksverpachtungen erzielten Einnahmen ausgewiesen. Es muss daher entschieden in Abrede gestellt werden, dass dem Finanzamt alle dem Berufungswerber zuzurechnenden Einnahmen aus den kurzfristigen Grundstücksverpachtungen, geschweige denn die (nach Abzug allfälliger Betriebsausgaben) zu versteuernden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bereits bekannt gewesen wären. Es wäre vielmehr am Berufungswerber gelegen, die von ihm zu versteuernden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in seine Steuererklärungen aufzunehmen und deren Ermittlung durch entsprechende Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen zu dokumentieren. Dieser Offenlegungspflicht ist der Berufungswerber jedoch nicht nachgekommen. Nur am Rande sei erwähnt, dass auch das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 22. November 1999 lediglich die Frage der Zurechnung der Einkünfte klärt, im Übrigen jedoch die Höhe der beim Berufungswerber zu versteuernden Einkünfte nicht bekannt gibt.

In § 33 Abs. 1 FinStrG wird als weiteres Tatbestandsmerkmal Vorsatz bei der Bewirkung einer Abgabenverkürzung verlangt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Im ersten Halbsatz wird somit der direkte Vorsatz (*dolus directus*), im zweiten Halbsatz der bedingte Vorsatz (*dolus eventualis*) definiert. Für den Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG genügt bereits bedingter Vorsatz. Der Täter bezweckt den tatbildmäßigen Erfolg nicht, er sieht seinen Eintritt auch nicht als gewiss voraus, er hält ihn aber ernstlich für möglich und findet sich mit ihm ab. Der Täter findet sich mit der Tatbestandsverwirklichung ab, wenn er sich dafür entscheidet, sie hinzunehmen; dabei genügt bloße Gleichgültigkeit, eine Bejahung der

Tathandlung oder ihres Erfolges ist nicht erforderlich. Der Vorsatz muss sich auf alle Tatbestandsmerkmale erstrecken und muss schließlich im Zeitpunkt der Tat vorliegen.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2007 versuchte der Berufungswerber darzulegen, dass die Nichterfassung der Einkünfte im Zusammenhang mit den Konzerten in den Steuererklärungen lediglich auf einem „*Versehen*“ beruhe. Es sei allgemein bekannt gewesen, dass die Grundstücksentschädigungen dem Finanzamt gemeldet würden. Tatsächlich wurden bereits am 18. Mai 1998 (für das Jahr 1997) und 13. August 1999 (für das Jahr 1998), somit vor Einreichung der entsprechenden Steuererklärungen, über die gegenständlichen Einnahmen Kontrollmitteilungen ausgestellt, wenngleich die Zurechnungsfrage (Vater oder Sohn) für das Finanzamt zum damaligen Zeitpunkt noch nicht geklärt war. Wie der steuerliche Vertreter in einem fernmündlichen Gespräch gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat am 8. Jänner 2007 präzisierte, wäre es bei dieser Sachlage geradezu vermessen gewesen, die in den Jahren 1997 und 1998 erzielten Grundstücksentschädigungen absichtlich nicht in die (danach eingereichten) Steuererklärungen aufzunehmen. Von einer solchen Hinterziehungsabsicht könne daher nicht ausgegangen werden, wenn das Vorliegen von Einkünften dem Finanzamt ohnehin bereits bekannt und dieser Umstand auch dem Berufungswerber bewusst gewesen sei. Es könne daher wohl nur von einem „*Versehen*“ in der Nichterfassung der bezüglichen Einkünfte in den Steuererklärungen gesprochen werden.

Dazu ist festzuhalten, dass dem Berufungswerber zum Zeitpunkt der Einreichung seiner Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 gar nicht bekannt war, welchen Wissensstand das Finanzamt K im Hinblick auf die ihm zuzurechnenden Grundstücksentschädigungen hatte. Der Einwand, es sei „*allgemein bekannt gewesen*“, dass die Grundstücksentschädigungen der bei den Konzerten zahlreich aufgetretenen Vermieter dem Finanzamt gemeldet würden, sagt nichts darüber aus, ob, zu welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe diese Einnahmen dem Finanzamt auch im konkreten Fall des Berufungswerbers mitgeteilt wurden. Indem er die Einkünfte im Zusammenhang mit den Konzerten in seine Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 nicht aufgenommen hat, hat er zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass diese Einkünfte mangels Kenntnis des Finanzamtes nicht besteuert werden.

Zudem war - losgelöst von der Zurechnungsfrage - auch dem Berufungswerber zum Zeitpunkt der Einreichung seiner Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 bewusst, dass das Finanzamt – wenn überhaupt – lediglich über zugeflossene Einnahmen im Zusammenhang mit den Konzerten Kenntnis haben konnte, nicht aber auch über die Höhe der letztlich zu versteuernden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Wie bereits dargelegt, wurde das Finanzamt durch die Kontrollmitteilungen keineswegs in die Lage versetzt, die richtigen Bemessungsgrundlagen zu ermitteln. Bei dieser Sachlage hätte der Berufungswerber die von

ihm zu versteuernden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gegenüber dem Finanzamt offen legen und in seine Steuererklärungen aufnehmen müssen. Letztlich kommt es darauf an, der Abgabenbehörde alles für die richtige Abgabenfestsetzung Erforderliche mitzuteilen. Dieser Offenlegungspflicht ist der Berufungswerber jedoch in vollem Bewusstsein darüber nicht nachgekommen, dass dem Finanzamt die gegenständlichen Einkünfte, die sodann erst im Schätzungswege ermittelt werden mussten (vgl. die angefochtenen Bescheide), nicht bekannt waren.

Ein „*Versehen*“ in der Nichterfassung der Grundstücksentschädigungen in den Steuererklärungen ist auch deshalb auszuschließen, weil diese Einkünfte - unabhängig voneinander – in gleich zwei Besteuerungszeiträumen nicht erklärt wurden. So wurden die Einkünfte im Zusammenhang mit den Konzerten sowohl in der am 21. Jänner 1999 für das Jahr 1997 eingereichten Einkommensteuererklärung als auch in der am 18. Oktober 1999 für das Jahr 1998 eingereichten Einkommensteuererklärung nicht erfasst. Ein zweimaliges „*Versehen*“ ist nicht glaubwürdig. Überdies handelt es sich bei den nicht erklärteten Einkünften um keine geringen Beträge (von immerhin – geschätzt – 90.000 S bzw. 56.000 S), auf deren Aufnahme in den Steuererklärungen nicht ohne weiteres „*vergessen*“ werden kann.

Es mag zutreffen, dass dem Berufungswerber spätestens mit Einreichung des Schreibens vom 22. November 1999 klar gewesen ist, dass dem Finanzamt Informationen bezüglich der Grundstücksentschädigungen vorgelegen sind. Nur, zu diesem Zeitpunkt war die Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 bereits den eingereichten Steuererklärungen entsprechend festgesetzt und die Abgabenverkürzung demnach bereits bewirkt. Dem Schreiben vom 22. Jänner 2007 zufolge sei „*man im Glauben gewesen*“, dass die Grundstücksentschädigungen beim Berufungswerber bereits „*ordnungsgemäß versteuert wären*“. Ansonsten (bei Hinterziehungsabsicht) hätte er wohl „*der allgemeinen Lebenserfahrung*“ entsprechend spätestens zum Zeitpunkt der Einreichung des Schreibens vom 22. November 1999 eine Selbstanzeige erstattet. (Beim Berufungswerber habe zu diesem Zeitpunkt die Tat als noch nicht entdeckt gegolten.)

Eine derartige Verantwortung ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates absolut unglaublich und kann auch nicht nachvollzogen werden. Der Berufungswerber wusste, dass die Steuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 ohne Erfassung der ihm zuzurechnenden Einkünfte im Zusammenhang mit den Konzerten eingereicht wurden, genauso wie er auch wusste, dass diese Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den entsprechenden Steuerbescheiden nicht enthalten waren. (Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 vom 17. Februar 1999 und 25. Oktober 1999 wurden unmittelbar dem Berufungswerber zugestellt.) Bei dieser Sachlage zu behaupten, dass die Grundstücksentschädigungen bereits „*ordnungsgemäß versteuert wären*“, kann wohl nur als

Schutzbehauptung gewertet werden. Der Vollständigkeit halber (und auch im Einklang mit dem Berufungswerber) wird festgehalten, dass im Schreiben vom 22. November 1999 keine Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG zu erblicken ist.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 29.9.1997, 96/17/0453; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036). Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; VwGH 29.9.1997, 96/17/0453).

Der Berufungswerber vermeint, dass die Bescheidbegründung des Finanzamtes diesen Vorgaben nicht entspreche. Es werde vielmehr - ohne auf den Vorwurf der Abgabenhinterziehung näher einzugehen - unzulässigerweise darauf verwiesen, dass der Tatbestand der Abgabenhinterziehung allein durch die Nichtaufnahme der Einkünfte in der Erklärung gegeben sei. Dazu genügt es festzuhalten, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Berufungsverfahren saniert werden können (VwGH 4.9.1986, 86/16/0083; VwGH 17.2.1994, 93/16/0117); daher kann zB. die Begründung einer Berufungsentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren. Mit der vorliegenden Berufungsentscheidung ist der Unabhängige Finanzsenat in nachprüfbarer Weise vom Vorsatz bei der Bewirkung der festgestellten Abgabenverkürzung ausgegangen. Eine Abgabenhinterziehung ist als erwiesen anzunehmen, weshalb die verlängerte Verjährungsfrist zur Anwendung gelangt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. Februar 2007