



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch CP Cermak & Partner Steuerberatungs GmbH., 1080 Wien, Blindengasse 52/3, vom 20. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 17. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit entfällt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (= Bw.) ist Arzt und bezieht Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten, u.a. solche aus nichtselbstständiger Arbeit.

1. Vorverfahren betreffend Einkommensteuer 1997:

1.1. Betriebsprüfung:

Von September 2001 bis Dezember 2002 fand beim Bw. eine Betriebsprüfung statt, im Zuge der in Tz 26 des BP-Berichtes vom 10. Jänner 2003 zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit u.a. die Feststellung getroffen wurde, dass der Bw. von der V-GmbH. (im Folgenden: V. GmbH.) „lt. Kontrollmitteilung“ im Jahr 1997 Geschäftsführerbezüge von S 4 Mio. brutto erhalten habe, wobei die anrechenbare Lohnsteuer S 0,00 betrage.

1.2. Einkommensteuerbescheid 1997 - Berufung

Im unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 1997 ergangenen Einkommensteuerbescheid wurden die Einkünfte aus nichtselbstständiger

Arbeit mit S 5,959.904,00 (1,961.704,00 S lt. Lohnzettel bisher zuzüglich S 4,000.000,00 lt. Tz. 26 des BP-Berichtes abzüglich Werbungskostenpauschbetrag 1.800,00 S) ausgewiesen. Die anrechenbare Lohnsteuer wurde lt. Lohnzettel wie bisher mit S 883.565,60 berücksichtigt.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 eingebrachten Berufung hat der Bw. auch die Anrechnung der der V.GmbH im Anschluss an eine Lohnsteuerprüfung im Haftungswege vorgeschriebenen Lohnsteuer in Höhe von S 1,990.517,00 begehrt.

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung, in welcher das Finanzamt darauf hingewiesen hat, dass eine Anrechnung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer nur dann erfolge, wenn sie auch tatsächlich von diesem getragen werden, hat der Bw. einen Vorlageantrag eingebracht.

1.3. Berufungsentscheidung vom 12. November 2008, RV/0920-W/07

Mit Berufungsentscheidung vom 12. November 2008, RV/0920-W/07 hat der Unabhängige Finanzsenat (= UFS) der gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 gerichteten Berufung insoweit stattgegeben, als der lt. Finanzamt dem Bw. als Geschäftsführer der V. GmbH. zugeflossene Betrag aufgrund der Ergebnisse des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens von S 4 Mio. auf S 3 Mio. reduziert wurde. Dem Berufungsbegehren betreffend Anrechnung der im Lohnsteuerprüfungsverfahren in Höhe von S 1,990.517,00 festgesetzten Lohnsteuer wurde nicht Folge geleistet. Auch die von der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Berufungsverhandlung ins Treffen geführten Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG hat der UFS als nicht erfüllt angesehen.

1.4. VwGH vom 20.11.2012, 2008/13/0252

In der gegen die vorhin angeführte Berufungsentscheidung vom 12. November 2008 erhobenen Beschwerde erachtete sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf *"korrekte Bemessung meiner Abgabenschuld in Anwendung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 für das Jahr 1997"* verletzt, insbesondere

o "in meinem Recht auf Berücksichtigung der Haftung des Arbeitgebers für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer gem. § 82 EStG 1988 bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung

o auf Berücksichtigung des Vorliegens einer Nettolohnvereinbarung bei Bemessung meiner Abgabenschuld im Wege der bei rechtsrichtiger Beurteilung gebotenen Nichteinbeziehung eines Nettobetrages von ATS 3 Mio. in die Steuerbemessungsgrundlage als zu versteuerndes Einkommen aus nicht selbständiger Arbeit; sowie

o in meinem Recht auf Anrechnung der bereits abgeführten Lohnsteuer auf meine Abgabenschuld; sowie

o in meinem Recht auf Anwendung der Besteuerungsregelung des § 67 Abs. 6 iVm Abs. 1 EStG 1988."

Mit Erkenntnis vom 20. November 2012, 2008/13/0252 hat der VwGH die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

2. Einkommensteuer 2000:

2.1. Bescheide vom 17. Dezember 2008 betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und Einkommensteuer 2000

Nach Ergehen der unter Pkt.1.3. erwähnten Berufungsentscheidung vom 12. November 2008, RV/0920-W/07, nahm das Finanzamt mit Bescheid vom 17. Dezember 2008 das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung vom 12. November 2008 erhöhte das Finanzamt im gleichzeitig für das Jahr 2000 neu erlassenen Einkommensteuerbescheid die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit um S 1 Mio..

2.2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17. Dezember 2008

Mit Schriftsatz vom 20. Jänner 2009 hat die damalige steuerliche Vertreterin des Bw. „*gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 17.12.2008*“ (wörtlich) Berufung erhoben und weiters ausgeführt, dass die Begründung nachgereicht werde. Im aufgrund eines Mängelbehebungsverfahrens eingebrachten ergänzenden Schriftsatz vom 27. Februar 2009 beantragte die steuerliche Vertreterin, den Betrag von S 1 Mio. nicht in die Besteuerungsgrundlagen einzubeziehen. Weiters wurde Verjährung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und die daraus folgende Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2000 eingewendet.

2.3. Berufungsvorentscheidung vom 8. April 2009 – Vorlageantrag vom 12. Mai 2009

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 8. April 2009, in welcher das Finanzamt den Hinterziehungstatbestand des § 207 Abs. 2 2. Satz BAO bejahte und demzufolge vom Vorliegen der siebenjährigen Verjährungsfrist ausgegangen ist, wurde am 12. Mai 2009 ein Vorlageantrag eingebracht. Unter Hinweis auf die betreffend Einkommensteuer 1997 zwischenzeitig eingebrachte VwGH-Beschwerde (siehe oben 1.4.) wiederholte der Bw. in Punkt 2. des Vorlageantrages im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen in Bezug auf das

Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung bzw. zur Anrechenbarkeit der Lohnsteuer sowie in Punkt 3. zur begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 6 EStG.

In Punkt 4. des Vorlageantrages wendet sich der Bw. gegen die verlängerte Verjährungsfrist wegen Abgabenhinterziehung. Die erstinstanzliche Behörde habe spätestens seit Durchführung der Lohnsteuerprüfung im Jahr 1999 Kenntnis vom Generalversammlungsbeschluss über die Auszahlung einer Abfertigung in Höhe von S 4 Mio. sowie die tatsächliche Teilauszahlung in Höhe von S 3 Mio. im Jahr 1997. Trotz langjähriger Kenntnis dieser Abfertigungssumme habe die erstinstanzliche Behörde diesen Betrag erst bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 26. Mai 2003 bei seinen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit veranlagt. Die erstinstanzliche Behörde habe sohin über Jahre hinweg selbst von einer Vorschreibung von Lohnsteuer zu seinen Lasten abgesehen und daher den abgabenrelevanten Sachverhalt in Übereinstimmung mit seiner steuerlichen Vertretung beurteilt, sodass diese steuerliche Beurteilung zumindest vertretbar sein müsse. Dass nunmehr ein und derselbe Vorgang anders beurteilt werde, dürfe nicht zu einer Doppelbesteuerung führen, da hierdurch Treu und Glauben verletzt werde und gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen werde. Da bei einer Nettolohnvereinbarung sämtliche steuerliche Lasten vom Arbeitgeber zu tragen seien, treffe den Bw. weder eine Offenlegungspflicht im Sinne des § 119 BAO hinsichtlich des Abfertigungsbetrages noch bestehe oder habe ein entsprechender Tatvorsatz bestanden. Zur Vertretbarkeit seiner Rechtsansicht verwies der Bw. auf seine Ausführungen unter Punkt 2. und in der beiliegenden VwGH-Beschwerde sowie darauf, dass die Unvertretbarkeit seiner Rechtsansicht bisher nicht behauptet worden sei. Ein „wissen hätte müssen“ oder „mit einer Abgabenverkürzung rechnen müssen“ kennzeichne nur die Sorgfaltspflicht, reiche jedoch lt. VwGH vom 7. Februar 1989, 88/14/0222 für die Annahme des Vorsatzes nicht aus. Auch könne ein behauptetes, jedoch zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides bereits verjährtes Finanzstraftat nicht - wie die erstinstanzliche Behörde offenbar vermeine – zur Begründung einer 7-jährigen Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO herangezogen werden.

Die zur Last gelegte Verwirklichung eines Finanzstraftates komme auch deswegen nicht in Betracht, weil der Bw. seit vielen Jahren in sämtlichen steuerlichen Agenden steuerlich vertreten werde und die steuerliche Vertreterin über Jahre hinweg von der objektiv vertretbaren, steuerrechtlichen Beurteilung des Vorliegens einer Nettolohnvereinbarung ausgegangen sei und ihn daher keine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht im Sinne des § 119 BAO treffe.

Punkt 5. des Vorlageantrages enthält Ausführungen zum anhängigen Beschwerdeverfahren und zur nach Meinung des Bw. vorliegenden Unzulässigkeit der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

Mit E-Mail vom 22. Februar 2013 wurde seitens der nunmehrigen steuerlichen Vertretung des Bw. der in dem Berufungsschreiben gestellte – und im Vorlageantrag wiederholte – Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde des Bw. gegen die Berufungsentscheidung vom 12. November 2008, RV/0920-W/07 betreffend Einkommensteuer 1997 (Zufluss der ersten Teilzahlung der Entschädigung von der V. GmbH in Höhe von S 3 Mio.) mit Erkenntnis vom 20. November 2012, 2008/13/0252 als unbegründet abgewiesen hat. Den Ausführungen des VwGH sind u.a. folgende Kernaussagen (und im RIS abfragbare Rechtssätze) zu entnehmen:

- Bei einem zu Unrecht unterbliebenen Lohnsteuerabzug kommt es zu einer so genannten Nachholwirkung im Veranlagungsverfahren, wobei es auch bedeutungslos ist, ob der Arbeitgeber zur Haftung nach § 82 EStG 1988 herangezogen wurde oder nicht (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 15. Juni 1988, 86/13/0178, und vom 12. August 1994, 90/14/0150).

- Der Gesetzgeber hat für den Fall, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuernachforderung, für die er gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung herangezogen wird, nicht vom Arbeitnehmer (im Zivilrechtsweg) einfordert, in der Bestimmung des § 86 Abs. 3 EStG 1988 eine eigenständige Regelung geschaffen, welche für diesen Fall (ausnahmsweise) die Übernahme der Einkommensteuerlast durch Dritte nicht als steuerpflichtigen Vorteil ansieht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. Oktober 1998, 97/15/0135, VwSlg 7318 F/1998). Dafür entfällt nach § 46 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 eine Anrechnung der nicht ersetzten Steuer (vgl.

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 86 Tz 7, Doralt/Knörzer, EStG9, § 86 Tz 16, und Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 86 Rz 4).

- Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfasst die begünstigte Besteuerung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur solche Bezüge, deren unmittelbare Ursache die Beendigung des Dienstverhältnisses ist, wobei im Zusammenhang mit der Vereinbarung von Vergleichssummen eine steuerlich begünstigte Besteuerung im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 nur dann durchführbar ist, wenn erkennbar ist, in welchem Ausmaß eine Vergleichssumme auf einen derartigen Anspruch entfällt (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0028, und vom 15. September 2011, 2007/15/0231).

Im gegenständlichen Verfahren ist die Besteuerung der vom Bw. im Jahr 2000 erhaltenen zweiten Teilzahlung (in Höhe von S 1 Mio.) der Entschädigung von der V. GmbH. strittig.

Die Ausführungen des Bw. im streitgegenständlichen Verfahren zum Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung sowie zur Anrechnung der Lohnsteuer bzw. zur begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG erweisen sich in Hinblick auf die Ausführungen des VwGH im vorerwähnten Erkenntnis als nicht zielführend und erübrigt sich daher eine weitere Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen bzw. wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen des VwGH verwiesen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000:

Zu den Einwendungen des Bw. betreffend Unzulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. unzutreffender Ermessensübung ist Folgendes vorzuschicken:

Die mit Schreiben vom 20. Jänner 2009 von der damaligen steuerlichen Vertreterin des Bw. erhobene Berufung richtet sich sowohl nach der Bezeichnung des angefochtenen Bescheides als auch dem Berufungsantrag nach **nur** gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2000 vom 17. Dezember 2008, **nicht** aber auch gegen den Wiederaufnahmsbescheid gleichen Datums. Der Einwand in der nach einem Mängelbehebungsauftrag mit Schreiben vom 27. Februar 2009 nachgereichten Berufungsbegründung, eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei hinsichtlich Einkommensteuer des Jahres 2000 wegen Ablaufs der Verjährungsfrist nicht möglich, geht daher – ebenso wie die Ausführungen zur Wiederaufnahme in Punkt 4. des Vorlageantrages – ins Leere. Im Rahmen der gegenständlichen Berufungsentscheidung war daher ausschließlich über den Sachbescheid betreffend die Einkommensteuer 2000 abzusprechen.

Zur Verjährung:

Entgegen der vom Bw. vertretenen Auffassung war bei Erlassung des neuen Sachbescheides für das Jahr 2000 am 17. Dezember 2008 noch keine Verjährung eingetreten. Die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren war im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Jahr 2008 zwar bereits abgelaufen, nach Lage des Falles kommt aber aus nachstehenden Gründen die siebenjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zum Tragen:

Die Abgabenbehörde ist im Abgabenverfahren nicht daran gehindert, ohne finanzstrafbehördliche Entscheidung festzustellen, dass Abgaben im Sinne des [§ 207 Abs. 2 BAO](#) hinterzogen worden sind. Ob eine Hinterziehung vorliegt, ist im Abgabenverfahren als Vorfrage zu beurteilen (VwGH 17.4.2008, [2008/15/0084](#)). Auf eine Verjährung des

Finanzstraftat im Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Einkommensteuerbescheides kommt es nicht an.

Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. 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.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen (z.B. VwGH 23.6.1992, [92/14/0036](#)).

Im Zuge der unter Pkt. 1.1. erwähnten Betriebsprüfung wurde in Tz. 26 des BP-Berichtes erstmals festgestellt, dass der Bw. Geschäftsführerbezüge in Höhe von S 4 Mio von der V. GmbH. erhalten hat, wobei von der Betriebsprüfung dieser Betrag im Rahmen der nicht-selbstständigen Einkünfte zur Gänze dem Jahr 1997 zugerechnet wurde. Erst im Zuge des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer 1997 stellte sich heraus, dass der Gesamtbetrag dem Bw in zwei Teilbeträgen zugeflossen ist, nämlich S 3 Mio. im Jahr 1997 und S 1 Mio. im Jahr 2000.

Aus der Aktenlage ergibt sich eindeutig, dass es der Bw. unterlassen hat, die vorerwähnten S 4 Mio. zur Einkommensteuer zu erklären. In den für das Jahr 1997 abgegebenen Einkommensteuererklärungen (Eingang beim Finanzamt zunächst am 1. September 2000 mit dem handschriftlichen Vermerk „vorläufig“ und in weiterer Folge zu Prüfungsbeginn am 19.9.2001 mit dem handschriftlichen Vermerk „endgültig“) sind die Geschäftsführerbezüge der V. GmbH. jedenfalls nicht enthalten. Feststeht weiters, dass der Bw. für das Jahr 2000 keine Steuererklärungen abgegeben hat und eine Bescheiderlassung erst nach der von September 2001 bis Dezember 2002 dauernden, die Zeiträume 1992 bis 2000 umfassenden Betriebsprüfung stattgefunden hat. Dies ändert aber nichts daran, dass – entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag – der Bw. weder im Jahr 1997 noch im Jahr 2000 der ihn treffenden Offenlegungsverpflichtung in Bezug auf die Geschäftsführerbezüge der V. GmbH. nachgekommen ist und daher den Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt hat. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass es der Bw. bewusst unterlassen hat, die in den Jahren 1997 und 2000 aus seiner Geschäftsführertätigkeit erzielten Einkünfte zu erklären und er damit die mit dieser Vorgehensweise bewirkte Verkürzung der Einkommensteuer zumindest in Kauf genommen hat, weshalb vorsätzliches Handeln des Bw. vorgelegen hat.

Dass bereits im Jahr 1999 eine Lohnsteuerprüfung bei der V. GmbH. durchgeführt wurde und dieser die Lohnsteuer im Haftungswege vorgeschrieben wurde, ist für das gegenständliche Einkommensteuerverfahren unerheblich. Abgesehen davon, dass für die Durchführung der Lohnsteuerprüfung bei der V. GmbH. als Arbeitgeber des Bw. das (frühere) Finanzamt für Körperschaften und nicht das für das Einkommensteuerverfahren des Bw. zuständige Finanzamt tätig wurde, entbindet auch das im Zuge des Lohnsteuerverfahrens erworbene „Wissen“ des Arbeitgeberfinanzamtes den Bw. nicht von der Offenlegungsverpflichtung der ihm zugeflossenen Geschäftsführerbezüge im Einkommensteuerverfahren. Selbst bei Vorliegen einer Nettolohnvereinbarung hätte dies nicht zur Folge, dass für derartige Bezüge eine Erklärungsverpflichtung entfällt, sodass auch die diesbezüglichen Einwendungen im Vorlageantrag dem Bw. nicht weiterzuhelfen vermögen. Zum Zeitpunkt der Einreichung seiner Steuerklärungen 1997 – für 2000 wurden wie bereits erwähnt überhaupt keine Erklärungen abgegeben – war dem Bw. auch nicht bekannt, welchen Wissenstand das Wohnsitzfinanzamt in Bezug auf die ihm zugeflossene Geschäftsführerbezüge hatte. Indem der Bw. die streitgegenständlichen Einkünfte in seine für 1997 abgegebenen Steuererklärungen nicht aufgenommen hat und für das Jahr 2000 überhaupt keine Steuererklärungen abgegeben hat, hat er es zumindest ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass diese Einkünfte mangels Kenntnis des Finanzamtes nicht besteuert werden.

Für das streitgegenständliche Jahr 2000 bedeutet dies jedenfalls, dass das Finanzamt zutreffend von einer siebenjährigen Verjährungsfrist ausgegangen ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der für das Streitjahr geltenden Fassung wird die Bemessungsverjährung um ein Jahr verlängert, sofern nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen werden. Das Finanzamt hat am 8. Mai 2003 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 erlassen und damit eine Amtshandlung gesetzt, die zur Verlängerung der Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2008 geführt hat.

Hinsichtlich des Spruchbestandes der Vorläufigkeit beim Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 ist davon auszugehen, dass das Finanzamt nach Abschluss der Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis einschließlich 2000 aufgrund der Unkenntnis über allfällige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit den angeführten Einkommensteuerbescheid vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO ergehen ließ.

Damit war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Wien, am 22. Mai 2013