

GZ. RV/2250-W/08,
GZ. RV/2251-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Wilfried Orth, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999, Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

A) Zur Vorgeschichte des Falles ist auf die Berufungsentscheidung UFS Wien 29.5.2008, GZ. 1247-W/08, GZ. 1248-W/08, zu verweisen.

a) Dieser Rechtsmittelerledigung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum als Ärztin bei der X-Krankenkasse nicht-selbständig tätig; darüber hinaus bezog sie als Ärztin Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Am 3. April 2000 langte ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 beim zuständigen Finanzamt ein; darin war die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit "1" angegeben, als Name des Arbeitgebers war die X-Krankenkasse angeführt (S 9/1999 Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt). Auch in der "Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999" war unter dem Punkt "ad 4.a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" als bezugsauszahlende Stelle lediglich die X-Krankenkasse angegeben (S 2/1999 E-Akt). Am 23. August 2000 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999; diesem lagen als Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit die von der X-Krankenkasse an die Bw. ausgezahlten Bezüge zu Grunde.

Im Juli 2007 wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz eine sog. "Subjektvereinigung" durchgeführt (S 15 f., 27, 29/1999 E-Akt), im Rahmen derer ein weiterer Lohnzettel (Aussteller: Y) für 1999 der Bw. zugerechnet wurde (laut Aktenvermerk eines Organwalters des Finanzamtes vom 3. März 2008 (S 40/1999 E-Akt) handelte es sich um die Auszahlung eines bei Y ange-sparten Pensionsanspruches an die Bw.); jener Lohnzettel war gemäß diesem Aktenvermerk im Februar 2000 übermittelt worden, jedoch nicht an ein bestimmtes Finanzamt, sondern an die "Zentralsammelstelle des BMF". Weitere Nachforschungen der Abgabenbehörde I. Instanz ergaben, dass Y ihre Lohnzettel für das Jahr 1999 jedenfalls am 26. Jänner 2000 bzw. am 8. Februar 2000 übermittelt hatte (S 42/1999 E-Akt).

Auf Grund der oa. "Subjektvereinigung" nahm das Finanzamt am 25. Juli 2007 das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid, in dem es die von Y an die Bw. ausgezahlten Bezüge - neben den von der X-Krankenkasse erhaltenen Bezügen - in die Besteuerung miteinbezog. Der Wiederaufnahmebescheid enthielt folgende Begründung:

"Das Verfahren war gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen, weil von einem Ihrer Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) ein berichtiger oder neuer Lohnzettel übermittelt wurde."

Der neue Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid) für das Jahr 1999 wies folgende Begründung auf:

"Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genauso viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat."

Im Veranlagungsakt des Finanzamtes (S 29, 32, 40, 47/1999 E-Akt) befanden sich Aktenvermerke, aus denen hervorging, dass die Abgabenbehörde I. Instanz im gegenständlichen Fall offensichtlich vom Vorliegen von Abgabenhinterziehung ausging und deshalb die siebenjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 2. Satz BAO für anwendbar erachtete.

Am 3. September 2007 er hob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung sowohl gegen den oa. Wiederaufnahmbescheid als auch gegen den oa. neuen Sachbescheid:

Der neu hervorgekommene Lohnzettel der Y müsse vorerst auf seine Berechtigung hin geprüft werden; vorweg ersuche er jedoch um Bekanntgabe, wann der Lohnzettel dem Finanzamt zugegangen sei und welche nach außen erkennbaren Amtshandlungen erfolgt seien, die für die Beurteilung der Verjährung gemäß §§ 207 ff BAO wesentlich seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, wobei es Folgendes ausführte:

"Ihrer Berufung konnte aus folgenden Gründen nicht stattgegeben werden: Sie haben im Jahr 1999 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von zwei Dienstgebern bezogen, jedoch in Ihrer Einkommensteuererklärung offensichtlich übersehen, den Lohnzettel der Y in Höhe von 24.001,08 € bekannt zu geben. Außerdem war unter der Rubrik Lohnzettel nur ein Lohnzettel angeführt. Durch amtliche Recherchen des Finanzamtes ergab sich die Tatsache, dass Sie im Jahr 1999 jedoch von zwei Dienstgebern Lohneinkünfte bezogen haben. Aus diesem Grund und da Sie damit der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO nicht nachgekommen sind, konnte Ihrer Berufung nicht stattgegeben werden."

In seinem Vorlageantrag vom 25. Februar 2008 führte der steuerliche Vertreter der Bw. zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus, seinem Ersuchen um Mitteilung, wann der Lohnzettel dem Finanzamt zugegangen sei, sei nicht gesondert entsprochen worden. Die Berufungsvorentscheidung verweise allerdings auf amtliche Recherchen des Finanzamtes. Wann diese Recherchen geführt worden seien, sei aber auch der Berufungsvorentscheidung nicht zu entnehmen, ebenso wenig, wann dieser Lohnzettel überhaupt erstellt worden sei. Da der steuer-

liche Vertreter unter diesen Umständen davon ausgehen müsse, dass Tatsachen und Beweismittel für das Finanzamt nicht neu hervorgekommen seien, sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO auch nicht mehr zulässig.

Zum neuen Sachbescheid führte der steuerliche Vertreter aus, seinem Ersuchen um Mitteilung, welche nach außen erkennbaren Amtshandlungen erfolgt seien, die für die Beurteilung der Verjährung gemäß §§ 207 ff BAO wesentlich seien, sei nicht gesondert entsprochen worden. Die Berufungsvorentscheidung enthalte dazu keinerlei Angaben, die über den unbestimmten Hinweis auf amtliche Recherchen hinausgingen. Da er unter diesen Umständen davon ausgehen müsse, dass außer dem Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 23. August 2000 (Erstbescheid) keine weiteren, nach außen erkennbaren Amtshandlungen gesetzt worden seien, sei eine Festsetzung von Einkommensteuer für das Jahr 1999 im Rahmen der Bestimmungen der §§ 207 ff BAO nicht mehr zulässig.

b) Zur *rechtlichen Würdigung* des angeführten Sachverhaltes führte der Unabhängige Finanzsenat zunächst Folgendes aus:

"Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bw. im Jahr 1999 – neben ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit – Bezüge sowohl von der X-Krankenkasse als auch von Y erhalten hat. Beide bezugsauszahlende Stellen haben über die von ihnen an die Bw. ausgezahlten Bezüge jeweils einen Lohnzettel ausgestellt; beide Lohnzettel wurden im Jahr 2000 der Finanzverwaltung übermittelt (der von Y ausgestellte Lohnzettel wurde im Februar 2000 jedoch nicht an ein bestimmtes Finanzamt, sondern an die "Zentralsammelstelle des BMF" übersendet).

Weiters steht fest, dass das Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der Bw. für 1999 zunächst nur die von der X-Krankenkasse ausgezahlten Bezüge – neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit – in die Besteuerung miteinbezogen hat; zum einen hat die Bw. in ihrer Einkommensteuererklärung für 1999 nur eine bezugsauszahlende Stelle (die X-Krankenkasse) angegeben, zum anderen war dem Finanzamt bei Erlassung des Erstbescheides am 23. August 2000 nicht bekannt, dass es sich beim Empfänger der von der X-Krankenkasse und von Y jeweils ausgezahlten Bezüge um ein und dieselbe Abgabepflichtige handelt. Erst im Juli 2007 führte die Abgabenbehörde I. Instanz eine sog. "Subjektvereinigung" durch, im Rahmen derer der von Y ausgestellte Lohnzettel der Bw. zugerechnet wurde, was in weiterer Folge zur amtswegigen Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 1999 und zur Erlassung eines neuen Sachbescheides führte, der auch die von Y an die Bw. ausgezahlten Bezüge in die Besteuerung miteinbezog. Der streitgegenständliche Wiederaufnahmebescheid vom 25. Juli 2007 führt als Begründung der amtswegigen Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 1999 an, dass von einem der Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) der Bw. ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei.

Zur Verjährungsproblematik im gegenständlichen Fall ist festzuhalten, dass das Finanzamt offensichtlich vom Vorliegen von Abgabenhinterziehung ausgeht und deshalb die siebenjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 2. Satz BAO für anwendbar erachtet.

Diesen Sachverhalt legt der Unabhängige Finanzsenat seiner rechtlichen Würdigung zu Grunde.

In weiterer Folge legte der Unabhängige Finanzsenat das Erkenntnis *VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141* (wonach es Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre; liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben) seiner Entscheidung zu Grunde, gab der Berufung Folge und hob die angefochtenen Bescheide auf:

"Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 ausdrücklich damit begründet, dass von einem der Arbeitgeber (pensionsauszahlenden Stellen) der Bw. ein berichtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei. Dies entspricht jedoch nicht den Tatsachen, da weder ein berichtigter noch ein neuer Lohnzettel für das Jahr 1999 nach Erlassen des Einkommensteuerbescheides (Erstbescheides) am 23. August 2000 übermittelt worden war; vielmehr war der Lohnzettel der Y bereits im Februar 2000 (an die "Zentralsammelstelle des BMF") übersendet worden. Dass dem Finanzamt bei Erlassung des Erstbescheides am 23. August 2000 nicht bekannt war, dass es sich beim Empfänger der von der X-Krankenkasse und von Y jeweils ausgezahlten Bezüge um ein und dieselbe Abgabepflichtige handelt und dies erst im Zuge der "Subjektvereinigung" im Jahr 2007 neu hervorkam, mag zwar einen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellen, jedoch hat das Finanzamt diesen nicht zur Begründung des streitgegenständlichen Wiederaufnahmbescheides herangezogen.

[Da es] der Berufungsbehörde [...] verwehrt [ist], andere Sachverhaltsmomente für die Begründung der Wiederaufnahme heranzuziehen als das Finanzamt, war – da die Abgabenbehörde I. Instanz einen untauglichen (nicht den Tatsachen entsprechenden) Wiederaufnahmegrund herangezogen hat - spruchgemäß zu entscheiden.

Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die gegenständliche Verjährungsproblematik näher einzugehen (wobei freilich anzumerken ist, dass die Frage, ob eine Abgabe hinterzogen ist, eine Vorfrage darstellt (die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen); die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. Ritz, BAO³, § 207 Tz 15, mit Judikaturnachweisen))."

B) Nach Ergehen der unter Punkt A) angeführten Berufungsentscheidung UFS Wien 29.5.2008, GZ. 1247-W/08, GZ. 1248-W/08, nahm das Finanzamt am 23. Juni 2008 das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1999 zum zweiten Mal gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder

auf und erließ am selben Tag einen neuerlichen Sachbescheid, in dem es – wiederum - die von Y an die Bw. ausgezahlten Bezüge - neben den von der X-Krankenkasse erhaltenen Bezügen - in die Besteuerung miteinbezog (dieser neuerliche Sachbescheid vom 23. Juni 2008 entspricht jenem Einkommensteuerbescheid vom 25. Juli 2007, den der Unabhängige Finanzsenat mit oa. Berufungsentscheidung UFS Wien 29.5.2008, GZ. 1247-W/08, GZ. 1248-W/08, aufgehoben hatte).

Begründend führte die Abgabenbehörde I. Instanz in den am 23. Juni 2008 ergangenen Bescheiden Folgendes aus (69 f./1999 E-Akt):

"Im Juli 2007 wurde auf Grund einer Subjektvereinigung durch das Finanzamt festgestellt, dass im Jahr 1999 Bezüge von zwei bezugsauszahlenden Stellen, nämlich von der X-Krankenkasse und von Y vorliegen. In der Einkommensteuererklärung 1999 wurden unter "bezugsauszahlende Stellen" nur die Bezüge von der X-Krankenkasse bekannt gegeben und die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit "1" erklärt. Auch in den Beilagen findet sich kein Hinweis auf die Auszahlung von Y. Auf Grund dieser Einkommensteuererklärung wurde am 23. August 2000 der Einkommensteuerbescheid für 1999 erlassen, da dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Einkünfte laut Lohnzettel von Y nicht bekannt waren. Der Lohnzettel von Y war zwar bereits übermittelt, jedoch war dem Finanzamt nicht bekannt, dass es sich hinsichtlich der Empfängerin der Bezüge von der X-Krankenkasse und von Y um dieselbe Abgabepflichtige handelt. Diese Tatsache trat erst durch die Subjektvereinigung im Jahr 2007 zu Tage.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 FinStrG gilt die Abgabenverkürzung als bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden. 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.

Auf Grund obiger Ausführungen liegt hinsichtlich der Einkünfte laut Lohnzettel von Y Abgabenhinterziehung vor, sodass die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO sieben Jahre beträgt. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist auf Grund nach Außen erkennbarer Amtshandlungen in den Jahren 2000 und 2007 um zwei weitere Jahre.

Da Verjährung betreffend die Einkommensteuer 1999 noch nicht eingetreten ist und laut den Ausführungen des ersten Absatzes der Begründung Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis des zweiten Lohnzettels einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführt hätte, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO durchzuführen. Im wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 1999 sind neben den selbständigen Einkünften sowohl die erklärten Einkünfte laut Lohnzettel von der X-Krankenkasse als auch die nicht erklärten Einkünfte laut Lohnzettel von Y zu erfassen."

Am 22. Juli 2008 erhab der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen die am 23. Juni 2008 ergangenen Bescheide (Wiederaufnahmsbescheid und Sachbescheid):

Zur (neuerlichen) Wiederaufnahme des Verfahrens führte er aus, Tatsachen und Beweismittel seien für das Finanzamt nicht neu hervorgekommen, weil die behauptete Unkenntnis spätestens mit Juli 2007 mit Durchführung der Subjektvereinigung beseitigt gewesen sei. Ein Antrag auf Wiederaufnahme aus diesem Grund erscheine ihm elf Monate danach als verspätet nicht mehr zulässig. Vergleichsweise stehe dem Steuerpflichtigen nach § 303 Abs. 2 BAO ein Zeitraum von drei Monaten ab nachweislicher Kenntnisnahme für einen Wiederaufnahmsantrag zur Verfügung. Dass die Abgabenbehörde eine längere Frist nutzen könne, sei der BAO nicht zu entnehmen.

Aber auch vor dem Juli 2007 sei eine Unkenntnis der Abgabenbehörde nicht vorgelegen:

Der gegenständliche Lohnzettel sei, den Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates folgend, von Y ordnungsgemäß der Abgabenbehörde übermittelt worden, jedoch nicht an das Wohnsitzfinanzamt, sondern an die Zentralsammelstelle des BMF. Diese Organisationseinheit sei als solche der Abgabenbehörde und jener I. Instanz zuzurechnen, sie sei sachlich zuständig, falls nicht auch örtlich zuständig, so sei sie jedenfalls zur Entgegennahme der Lohnzettel befugt. Somit sei der Lohnzettel in den Wirkungsbereich der Abgabenbehörde gelangt. Daher müsse es ohne Bedeutung bleiben, ob der Lohnzettel in einem anderen Gebäude, in einer anderen Abteilung, Zimmer oder auch nur in der Schublade des mit der Bearbeitung betrauten Finanzbeamten liege. Unkenntnis wäre durch gebotenes Handeln in angemessenem Zeitraum jedenfalls nicht vorgelegen.

Im Unterschied dazu habe die Bw. keine Möglichkeit gehabt, von diesem Lohnzettel Kenntnis zu erhalten. Auch handle es sich nicht um Bezüge eines Arbeitgebers oder andere im Steuererklärungsformular angeführte Einnahmen, die eine andere Eintragung bei den bezugsauszahlenden Stellen im Steuererklärungsformular erfordert hätte. Als steuerlicher Vertreter der Bw. sei ihm dieser Lohnzettel ebenso wenig zugänglich gewesen, was bei unverzüglichem Handeln der Abgabenbehörde aber nicht so gewesen wäre.

Weiters wendete der steuerliche Vertreter das Vorliegen von Festsetzungsverjährung ein:

Die Verjährungsfrist betrage fünf Jahre und werde durch nach Außen erkennbare Amtshandlungen um bis zu zwei Jahre verlängert. Eine verlängerte Frist von sieben Jahren sei nicht anzuwenden, da Abgabenhinterziehung nicht vorliege.

Eine Festsetzung von Einkommensteuer für das Jahr 1999 sei somit im Rahmen der Bestimmungen der §§ 207 ff BAO nicht mehr zulässig, weshalb er die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantrage.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 25. Juli 2008 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- § 207 Abs. 1 und 2 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 57/2004, lautet:

"(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, Anspruchsziisen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe."

- § 8 Abs. 1 FinStrG, BGBl. Nr. 129/1958, lautet:

"(1) Vorsätzlich handelt, 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."

- § 33 Abs. 1 FinStrG, BGBl. Nr. 129/1958, lautet:

"(1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt."

Bereits in der Berufungsentscheidung UFS Wien 29.5.2008, GZ. 1247-W/08, GZ. 1248-W/08, hat der Unabhängige Finanzsenat darauf hingewiesen, dass die Frage, ob eine Abgabe gemäß § 33 FinStrG hinterzogen ist, eine *Vorfrage* darstellt (*Ritz*, BAO³, § 207 Tz 15; *Stoll*, BAO-Kommentar, S 2169). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung

voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde *nachzuweisen* (vgl. *Ritz*, § 207 Tz 15, mit Judikaturnachweisen). Das Zutreffen der *subjektiven und objektiven Hinterziehungstatbestandsmerkmale* muss *erwiesen* sein (vgl. *Stoll*, S 2170); ob die (strafrechtlich bedeutsamen objektiven und subjektiven) Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vorliegen, ist auch im Verfahren zur Abgabenfestsetzung nach materiellem Finanzstrafrecht zu beurteilen (*Stoll*, S 2171 f.).

Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund 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). Wesentlich ist, dass die *Unschuldsvermutung des Art. 6 MRK* auch für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" gilt (vgl. *Ritz*, § 207 Tz 15 aE, mit Literatur- und Judikaturnachweisen).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates genügt die Begründung der angefochtenen Bescheide (siehe oben im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung) den dargestellten Anforderungen *nicht*:

Die Bescheidbegründung beschränkt sich nämlich im Wesentlichen darauf, auf das Faktum hinzuweisen, dass in der Einkommensteuererklärung für 1999 unter "bezugsauszahlende Stellen" nur die Bezüge von der X-Krankenkasse bekannt gegeben sowie die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit "1" erklärt wurde, und sich auch in den Beilagen kein Hinweis auf die Auszahlung von Y findet. Schließlich wird – nach Zitierung von § 33 Abs. 1, Teilen von § 33 Abs. 3 und von § 8 Abs. 1 FinStrG – der Schluss gezogen, dass "auf Grund obiger Ausführungen [...] hinsichtlich der Einkünfte laut Lohnzettel von Y Abgabenhinterziehung vor[liegt], sodass die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO sieben Jahre beträgt."

Mit dem glaubhaften Vorbringen des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung vom 22. Juli 2008, wonach die Bw. keine Möglichkeit gehabt habe, vom streitgegenständlichen Lohnzettel der Y Kenntnis zu erhalten, und dieser Lohnzettel auch dem steuerlichen Vertreter nicht zugänglich gewesen sei, hat sich das Finanzamt nicht mehr auseinandergesetzt. Dasselbe gilt für die Argumentation des steuerlichen Vertreters, wonach es sich bei der Auszahlung des bei Y angesparten Pensionsanspruches an die Bw. nicht um Bezüge eines Arbeitgebers gehandelt hat, die eine andere Eintragung bei den "bezugsauszahlenden Stellen" im Einkommensteuererklärungsformular erfordert hätte (Punkt 4. ("Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit") dieses Formulars verlangt lediglich, die Anzahl der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stelle(n) im

betreffenden Veranlagungsjahr anzugeben und für jedes Dienstverhältnis den Namen und die Anschrift des Arbeitgebers bzw. der Pensionsstelle anzuführen).

Wenn das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung anführt, dass sich auch in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für 1999 kein Hinweis auf die Auszahlung von Y findet, so ist dies zwar richtig und vermag möglicherweise die Annahme fahrlässigen Handelns zu begründen; dass jedoch der steuerliche Vertreter bzw. die Bw. diesen Hinweis bzw. einen solchen in der Einkommensteuererklärung vorsätzlich – zumindest *dolo eventuali* – unterlassen haben, um den Tatbestand der Abgabenhinterziehung zu verwirklichen, hat das Finanzamt - unter Zugrundelegung der geltenden Rechtslage gemäß oa. Literatur und Judikatur (ua. Nachweis der (strafrechtlich bedeutsamen objektiven und subjektiven) Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung; Beurteilung des Vorliegens derselben nach materiellem Finanzstrafrecht auch im Verfahren zur Abgabenfestsetzung) – in der Bescheidbegründung *nicht* nachgewiesen (wobei in diesem Zusammenhang nochmals darauf hinzuweisen ist, dass die Unschuldsvermutung des in Verfassungsrang stehenden Art. 6 MRK auch für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" gilt, siehe oben).

Da das Finanzamt das Vorliegen von Abgabenhinterziehung im gegenständlichen Fall nicht nachgewiesen hat, kommt § 207 Abs. 2 2. Satz BAO (Verjährungsfrist von sieben Jahren) nicht zur Anwendung, sondern vielmehr § 207 Abs. 2 1. Satz BAO (fünfjährige Frist). Das Finanzamt hätte daher die Einkommensteuer für 1999 im Jahr 2008 nicht mehr festsetzen dürfen, weshalb sich nicht nur der angefochtene Sachbescheid, sondern auch der streitgegenständliche Wiederaufnahmsbescheid als rechtswidrig erweist. Es sind daher beide Bescheide aufzuheben, wobei sich ein näheres Eingehen auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensparteien zur Wiederaufnahme des Verfahrens erübrigt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. August 2008