

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 9. September 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer hat neben einer inländischen Pension seit dem 1. Juni 2005 eine Rente von der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte bezogen, die deutsche Rente in den für die Jahre 2005 bis 2011 eingereichten Abgabenerklärungen jedoch nicht ausgewiesen.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2013 hat er hinweisend darauf, dass er vom Finanzamt Neubrandenburg aufgefordert worden sei, einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger einzureichen, um Bestätigung des angeschlossenen Formulars "Bescheinigung EU/EWR" ersucht.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2013 hat das Finanzamt den Beschwerdeführer ersucht, die Steuererklärung für das Jahr 2012 einzureichen und die Höhe der ausländischen Rente seit Beginn der Zahlungen nachzuweisen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass aufgrund der für die Vorjahre eingereichten unvollständigen Abgabenerklärungen der Verdacht der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG bestehe.

Am 24. Mai 2013 hat der Beschwerdeführer die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 sowie die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen betreffend die deutsche Rente vorgelegt.

Mit Bescheiden vom 9. September 2013 hat das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2011 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und in den gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 bis 2011 sowie im Einkommensteuerbescheid 2012 die deutsche Rente im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 wurde fristgerecht Berufung erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Progressionsvorbehalt sei im Gesetz nicht explizit verankert, sondern ergebe sich aus dem Zusammenhalt der Bestimmungen des EStG und aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Auch das Doppelbesteuerungsabkommen enthalte keine unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes. Diese Bestimmungen seien der Öffentlichkeit kaum zugänglich und nur schwer verständlich. Aufgrund der Neuausrichtung der steuerlichen Behandlung der deutschen Renten habe er sich beim Finanzamt gemeldet, um die für die Beantragung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland erforderliche "EU/EWR Bescheinigung" bestätigen zu lassen. Das Finanzamt habe neue Steuerbescheide unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes für die Jahre 2005 bis 2012 erlassen. Dies impliziere, dass das Finanzamt von Abgabenhinterziehung ausgegangen sei. Aufgrund der komplexen Rechtslage, dürfte jedoch klar sein, dass eine Hinterziehung von Steuern nicht vorliege und nur der fünfjährige Verjährungszeitraum herangezogen hätte werden dürfen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2013 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zum Vorliegen des subjektiven strafrechtlichen Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung wurde ausgeführt, dass der Berufungsführer die Einkünfte aus der deutschen Altersrente in der Steuererklärung unter Punkt 10 "Ausländische Einkünfte", Kennzahl 440, nicht aufgenommen habe. Alternativ wäre es ihm auch möglich gewesen, der Einkommensteuererklärung eine Jahresabrechnung der deutschen Altersrente beizulegen und auf diese zu verweisen. Es sei generell bekannt, dass Einkünfte, welcher Art auch immer, der Abgabenbehörde offengelegt werden müssten, da diese eventuell einer Besteuerung unterliegen könnten. Auch im Hinblick darauf, dass in den Berufungsjahren eine Besteuerung der Einkünfte in Deutschland nicht erfolgt sei (die nachträgliche Besteuerung sei Anlass für die Kontaktaufnahme mit dem österreichischen Finanzamt im Jahr 2013 gewesen), sei ein bedingter Vorsatz anzunehmen, da es niemand guten Glaubens für möglich halten könne, dass seine ausländischen Einkünfte in keinem Land besteuert würden. Dem Einwand des Berufungsführers, er habe nicht gewusst, dass es sich dabei um unter Progressionsvorbehalt befreite Einkünfte handle, sei entgegenzuhalten, dass ihm jedenfalls bewusst gewesen hätte sein müssen, dass es sich um ausländische Einkünfte handelte, welche demzufolge unter einer in der Steuererklärung angegebenen Kennzahl zu erklären gewesen wären. Es wäre am Berufungsführer gelegen gewesen, in Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht, sei es durch explizite Angabe der Einkünfte in der Einkommensteuererklärung oder durch Verweis auf eine angeschlossene

Unterlage, aus welcher sich die Einkünfte ergeben hätten, dem Finanzamt Kenntnis über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt zu verschaffen. Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führe insgesamt zu dem Schluss, dass der Berufungsführer die Steuerverkürzung, wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich, so doch zumindest billigend in Kauf genommen habe. Da somit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO erfüllt sei, sei die Erlassung der angefochtenen Bescheide innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erfolgt. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass die Veranlagung für das Jahr 2007 gemäß § 207 Abs. 2 BAO iVm § 209 Abs. 1 erster Satz BAO auch ohne Berücksichtigung der verlängerten Verjährungsfrist rechtmäßig sei.

Mit als Vorlageantrag zu wertendem Schriftsatz vom 19. November 2013 hat der Beschwerdeführer dagegen eingewendet, dass in dem vom Finanzamt angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 1996, 95/16/0244, nicht über die Anwendung des Progressionsvorbehaltes, sondern über eine Abgaben- und Monopolhehlerei abgesprochen werde und der Sachverhalt daher nicht vergleichbar sei. Der Progressionsvorbehalt sei der Öffentlichkeit, abgesehen von einigen Steuerexperten, nicht geläufig. Die Unterstellung des Vorsatzes bedinge, dass ihm die Rechtslage bekannt gewesen sei. Allerdings hätte er sich in dem Fall gegenüber den Finanzbehörden wohl anders verhalten. Er hätte die Steuer in Deutschland entrichtet und weiterhin in Österreich auf eine Meldung bei den Finanzbehörden "verzichtet". Er sei im guten Glauben, bisher alles rechtens gemacht zu haben, zum Finanzamt "gepilgert", um die sogenannte "EU/EWR Bescheinigung" bestätigen zu lassen. Diese Vorgangsweise würde die erhobenen und mit Erkenntnissen belegten Vorwürfe wohl nachhaltig entkräften. Es sei niemals seine Absicht gewesen, den österreichischen Staat um die Einkommensteuer zu prellen bzw. Abgabenhinterziehung zu begehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Außer Streit steht zwischen den Verfahrensparteien, dass der im Inland ansässige Beschwerdeführer in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, die sich gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstreckt. Unstrittig ist weiters, dass das Besteuerungsrecht bezüglich der aus Deutschland bezogenen Altersrente nach den abkommensrechtlichen Bestimmungen Deutschland zukommt und Österreich diese Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a des Abkommens vom 24. August 2000 zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002, (in der Folge: DBA-Deutschland) von der Besteuerung ausnimmt, diese jedoch gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden dürfen und auf die in Österreich tatsächlich zu besteuernenden Einkünfte daher der unter Berücksichtigung der deutschen Rente ermittelte Steuersatz anzuwenden ist (sogenannter Progressionsvorbehalt).

Strittig ist einzig, ob bei der im wiederaufgenommenen Verfahren unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes erfolgten geänderten Abgabefestsetzung aufgrund des in den eingereichten Abgabenerklärungen nicht offen gelegten Bezuges der deutschen Rente die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung kommt oder nicht.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO – abgesehen von den dort angeführten, im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Ausnahmen – fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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.

Die Frage, ob der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO erfüllt ist, ist nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen. Liegt eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, und VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159). Diese Beurteilung setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN; Ritz, BAO, 5. Aufl., § 207 Tz 15, mwN).

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

Vorsätzlich handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG, 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.

Eine Abgabenhinterziehung liegt somit nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz, und kann daher erst als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. 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, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121, und VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, jeweils mwN)

Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist daher entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (vgl. VwGH 18.9.1991, 91/13/0064).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere auch die Abgabenerklärungen.

Die Verletzung dieser abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht und die dadurch eingetretene (objektive) Abgabenverkürzung ist unstrittig. Auch die Bejahung der Verwirklichung der subjektiven Tatseite durch das Finanzamt kann das Bundesfinanzgericht nicht als rechtswidrig erkennen.

Der den Titel "Ingenieur" tragende Beschwerdeführer war bis 30. September 2003 bei der D GmbH nichtselbständig beschäftigt. Seit 1. Oktober 2003 bezieht er eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt. Im Jahr 2004 hat er geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von seiner früheren Arbeitgeberin bezogen. Seit dem 1. Juni 2005 bezieht er zudem eine Altersrente von der (deutschen) Bundesversicherungsanstalt für Angestellte. Aufgrund des Bezuges von zwei lohnauszahlenden Stellen wurden ihm auf Basis des Einkommensteuerbescheides 2004 mit Bescheid vom 15. Juli 2005 Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2005 und Folgejahre vorgeschrieben. Daraus ergibt sich jedenfalls, dass dem Beschwerdeführer, der auch über eine entsprechend gehobene Ausbildung verfügt, bekannt war, dass die steuerrelevanten Einkünfte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zusammengerechnet werden. Damit musste ihm aber auch bewusst sein, dass auch die deutsche Rente steuerlich zu erfassen ist, zumal die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen der Einkommensteuerpflicht von derartigen Einkünften - jedenfalls bei Personen mit höherer Bildung - vorausgesetzt werden kann (vgl. VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150, mwN). Dass dem Beschwerdeführer die Bestimmungen im Zusammenhang mit dem

Progressionsvorbehalt bzw. dessen Berechnung nicht bekannt waren, mag durchaus zutreffen, es vermag dies aber nicht zu begründen, weshalb er der Verpflichtung zur vollständigen Offenlegung aller von ihm bezogenen Einkünfte nicht entsprochen hat, zumal er die deutsche Rente nach den unbestrittenen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung auch in Deutschland nicht erklärt hat und sich aus der Aktenlage nicht der geringste Hinweis dafür ergibt, dass er im berechtigten Vertrauen davon hätte ausgehen können, dass die Rente weder in Österreich noch in Deutschland der Besteuerung unterliegt. Zudem hat der Beschwerdeführer selbst nicht begründet, weshalb er davon ausgegangen ist bzw. sein sollte, dass er seine ausländischen Einkünfte dem Finanzamt gegenüber nicht offenlegen muss. Gerade im Hinblick auf die Nichtbesteuerung wäre der Beschwerdeführer gehalten gewesen, sich über die steuerliche Behandlung der deutschen Rente zu erkundigen. Das Unterlassen von Maßnahmen, um das rechtswidrige Handeln zu vermeiden, stellt somit aber jedenfalls eine Außerachtlassung der objektiv gebotenen und subjektiv möglichen Sorgfalt dar (vgl. VwGH 2.4.2009, 2007/16/0096).

Dass der Beschwerdeführer im (berechtigten) Vertrauen darauf, abgabenrechtlich alles rechtens gemacht zu haben, gehandelt hätte, wird nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch nicht dadurch belegt, dass er selbst das Finanzamt kontaktiert hat, um die "EU/EWR Bescheinigung" zwecks Beantragung der Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger bestätigen zu lassen, zumal dies erst erfolgt ist, nachdem er seinen Angaben zufolge vom Finanzamt Neubrandenburg hierzu aufgefordert worden war. Auch erklärt dies nicht, weshalb er bis zu diesem Zeitpunkt von sich aus keinerlei Erhebungen zur Frage der Steuer- bzw. Erklärungspflicht getätigt und ein entsprechendes Tätigwerden der Finanzbehörden abgewartet hat.

Gesamthaft gesehen ist damit aber davon auszugehen, dass er die aus der Nichterklärung der deutschen Rente resultierende Verkürzung an Einkommensteuer ernstlich für möglich gehalten bzw. eine solche zumindest billigend in Kauf genommen hat und damit zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hat. Folglich hat das Finanzamt zutreffend die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben herangezogen, zumal es dem Sinn der Verjährungsbestimmungen entspricht, dass für die Durchsetzung von Abgabenansprüchen ein längerer Zeitraum zur Verfügung steht, wenn der Abgabengläubiger, so wie im Beschwerdefall, keine Möglichkeit hatte, das Bestehen seines Abgabenanspruches zu erkennen (VwGH 14.7.1989, 86/17/0198).

Der Beschwerde konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass, wie vom Finanzamt bereits zutreffend ausgeführt, der Festsetzung der Einkommensteuer 2007 mit Bescheid vom 9. September 2013 Verjährung auch bei Anwendung der fünfjährigen Verjährungsfrist nicht entgegenstand, da die Verjährungsfrist aufgrund des am 23. April 2008 ergangenen ursprünglichen Einkommensteuerbescheides gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängert wurde und daher erst mit Ablauf des Jahres 2013 geendet hat.

Soweit der Beschwerdeführer schließlich beantragt hat, ihm die Einkommensteuernachforderung für die Jahre 2005 und 2006 gemäß § 236 BAO gegebenenfalls zu erlassen, ist anzumerken, dass dies (zutreffend) nicht Gegenstand der angefochtenen Einkommensteuerbescheide war und ein erstmaliger Abspruch darüber nicht in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts fällt.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob der Hinterziehungstatbestand im Sinne des § 207 Abs. 1 BAO erfüllt ist und daher die Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung kommt, fußt auf der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie auf nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltswürdigungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird dadurch nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 28. Jänner 2016