

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf sen., Adr, vertreten durch die LBG Niederösterreich Steuerberatung GmbH, Eichamtstr 5-7, 2230 Gänserndorf, über die Beschwerde vom 22.11.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 04.11.2013, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit im Jahr 2003 abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrag hat der Beschwerdeführer (Bf.) als Eigentümer des Grundstückes Nr. ****, KG KG, der EVN AG (EVN) das Recht eingeräumt, eine Gasleitung und Lichtwellenleiterkabel zu verlegen, diese Anlage zu betreiben, zu überprüfen, instandzuhalten, zu erneuern und umzubauen.

Für die Einräumung der dinglichen Rechte erhielt der Bf. laut Rechnung vom 2. April 2003 eine Entschädigung iHv € 34.385,70.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer mit pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Formular E1c) für 2003 wurden iZm der Einräumung der gg. Dienstbarkeit Einkünfte iHv € 2.365,44 erklärt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 4. November 2013 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der erhaltenen Entschädigung iHv € 34.385,70 festgesetzt.

Gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wurde fristgerecht Beschwerde (vormals Berufung) eingebracht und diese damit begründet, dass das Finanzamt zu Unrecht von einer Verjährungsfrist von zehn Jahren ausgegangen sei. Der Bf. habe vor Einreichung der Abgabenerklärungen persönlich mit den entsprechenden Unterlagen

(Dienstbarkeitsvertrag, Rechnungsaufstellung etc.) beim Finanzamt vorgesprochen und sei der von einem Mitarbeiter der EVN errechnete und in der Erklärung E1c eingetragene Betrag iHv € 2.365,44 von dem die Erklärungen entgegennehmenden Beamten bestätigt worden. Der Bf. habe den gesamten vergüteten Betrag iHv € 34.385,70 im Zuge der Vorsprache beim Finanzamt offengelegt. Demzufolge sei keine Abgabenhinterziehung zu unterstellen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. April 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und zusammengefasst ausgeführt, dass der Dienstbarkeitsvertrag - entgegen den Angaben des Bf. - nicht bereits den Abgabenerklärungen beigelegt worden, sondern dem Finanzamt erst im Rahmen der Außenprüfung zur Kenntnis gelangt sei. Denn der Vertrag wäre - so wie auch alle anderen Unterlagen (Sonderausgaben) als Beilage zur Einkommensteuererklärung zum Akt genommen worden. Aber auch wenn der Vertrag anlässlich der persönlichen Vorsprache des Bf. dem Finanzamt gezeigt worden wäre, sei der gegenständliche Sachverhalt nicht in seiner Gesamtheit offengelegt worden. Keinesfalls habe der Bf. dem Finanzamt die Rechnung vom 2. April 2003 vorgelegt. Auf Grund des Umstandes der Nichtvorlage jener Unterlagen, aus denen der Gesamtbetrag iHv € 34.385,70 hervorgehe, sei von einer Abgabenverkürzung mit bedingtem Vorsatz auszugehen.

Es gelange daher die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung.

In der Begründung zum Vorlageantrag wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass gegen den Bf. hinsichtlich des Vorwurfs der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung Ermittlungen von der Finanzstrafbehörde geführt, jedoch nach entsprechenden Einvernahmen des Bf. das Vorerhebungsverfahren wieder eingestellt worden sei. Diese Entscheidung der Finanzstrafbehörde sei von der Abgabenbehörde bei der Beurteilung, ob hinterzogene Abgaben vorliegen, zu berücksichtigen.

Warum der vom Bf. vorgelegte Vertrag und die Rechnung dem Steuerakt nicht angeschlossen worden seien, könne nicht beurteilt werden. Die Abgabenbehörde habe nicht nachgewiesen, dass die relevanten Unterlagen vom Bf. nicht vorgelegt worden wären.

Eine Einsichtnahme des BFG in den Strafact, Zl. ***, hat ergeben, dass gem. § 82 Abs. 3 lit. c iVm 31 FinStrG von der Einleitung eines Strafverfahrens wegen Verjährung der Strafbarkeit abgesehen wurde.

Mit Telefax vom 10.4.2019 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Der oben geschilderte Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus dem Akteninhalt und wird der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 207 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

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

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (idF BetrugsbekämpfungsgG 2010, BGBl. I 2010/105, nach § 323 Abs. 27 BAO ab 1.1.2003)".

§ 208 Abs. 1 lit. a BAO lautet:

"(1) Die Verjährung beginnt

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

§ 4 Abs. 2 BAO lautet auszugsweise:

"(2) Der Abgabensanspruch entsteht insbesondere

a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer

1.

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

§ 33 Abs. 1 sowie Abs. 3 lit. a FinStrG lauten:

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

(3)a) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidenmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten."

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.

Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß, insbesondere im Rahmen der einzureichenden Abgabenerklärungen, offenzulegen.

Streit besteht im gegenständlichen Fall ausschließlich darüber, ob hinsichtlich des wiederaufgenommenen Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2003 von der verlängerten Frist von zehn Jahren wegen Abgabenhinterziehung auszugehen ist.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG 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, mwN).

Festzuhalten ist, dass die Abstandnahme von der Einleitung eines Strafverfahrens gegen den Bf. erfolgte, weil hinsichtlich des Jahres 2003 absolute Verjährung der Strafbarkeit eingetreten ist.

Die zehnjährige Verjährungsfrist kommt aber auch dann zur Anwendung, wenn eine Bestrafung wegen Eintrittes der Verjährung der Strafbarkeit (§ 31 FinStrG) nicht mehr zulässig ist (Ritz⁵, BAO-Kommentar, § 207, Rz 16).

Eine Abgabenhinterziehung erfordert nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorsätzliches Handeln und liegt daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern kann erst dann als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln wiederum 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, 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 setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (vgl. VwGH 18.9.1991, 91/13/0064).

Vorsätzlich handelt somit, wer einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung, dh. im Falle des § 33 Abs. 1 FinStrG sowohl die abgabenrechtliche Verletzung als auch (dem Grunde nach) die eingetretene Abgabenverkürzung, ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus.

Der Bf. bringt im Vorlageantrag vor, dass bereits das objektive Tatbestandsmerkmal der Verletzung von Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nicht erfüllt sei, weil er dem Finanzamt im Rahmen einer persönlichen Vorsprache alle relevanten Unterlagen vorgelegt habe.

Hingegen geht die Abgabenbehörde davon aus, dass der Bf. dem Finanzamt den Sachverhalt im Zusammenhang mit der Einräumung einer Dienstbarkeit im Zuge der

Erklärungsabgabe nicht vollständig offen gelegt hat und stützt diese Feststellung im Wesentlichen darauf, dass weder der Dienstbarkeitsvertrag noch die Rechnung über den Betrag iHv 34.385,70 € als Beilagen zur Einkommensteuererklärung genommen wurden.

Für das BFG ist es nur schwer vorstellbar, dass ein Bediensteter des Finanzamtes, dem laut Vorbringen des Bf. der diesbezügliche Vertrag sowie die dazugehörige Rechnung vorgelegen sein sollen, den von der EVN als der Besteuerung unterliegenden bekannt gegebenen Betrag für richtig befunden haben soll. Gerade im Hinblick darauf, dass im - undatierten und nicht unterschriebenen - Dienstbarkeitsvertrag als Entschädigung ein Pauschalbetrag von 2.365,44 € genannt wird, während auf der angeblich gleichzeitig vorgelegten Rechnung eine Entschädigung iHv 34.385,70 € ausgewiesen ist, erscheint es nicht nachvollziehbar, dass seitens des Finanzamtes die Ermittlung des zu versteuernden Betrages nicht weiter hinterfragt wurde; noch dazu, wo es sich bei dem betreffenden Bediensteten um einen Mitarbeiter eines Veranlagungsreferates gehandelt haben soll. Wesentlich wahrscheinlicher ist vielmehr, dass der Bf. beim Finanzamt ohne die maßgeblichen Unterlagen vorgesprochen hat. Dies würde auch erklären, warum diese Unterlagen - anders als alle anderen Belege - nicht dem Steuerakt beigelegt worden sind bzw. warum auch keine Kopien angefertigt wurden.

Hat aber der Bf. dem Finanzamt nicht alle relevanten Unterlagen vorgelegt, so hat er die ihm obliegende abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO verletzt und durch die nicht vollständige Erklärung von Einnahmen eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.

Es ist daher davon auszugehen, dass die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG im vorliegenden Beschwerdefall erfüllt ist.

Nicht gefolgt werden kann den Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung, dass im Zuge der Vorsprache des Bf. möglicherweise der Dienstbarkeitsvertrag, keinesfalls aber die Rechnung über die erhaltene Entschädigung iHv 34.385,70 € vorgelegt wurde. Wenn nämlich das Finanzamt die Behauptung der Nichtvorlage der in Rede stehenden Rechnung der EVN an der Tatsache festmacht, dass diese nicht der Einkommensteuererklärung beigegeschlossen wurde, ist es völlig unverständlich, dass andererseits der Dienstbarkeitsvertrag, der unbestritten ebenfalls nicht dem Steuerakt beigelegt wurde, dennoch zur Einsichtnahme vorgelegt worden sein soll.

Zur subjektiven Tatseite ist auszuführen:

Das Finanzamt begründet den in § 33 Abs. 1 FinStrG geforderten Vorsatz damit, dass der Bf. auf Grund der Nichtvorlage der maßgeblichen Unterlagen eine Abgabenverkürzung ernsthaft für möglich gehalten und sich damit offenkundig abgefunden hat.

Dem ist entgegenzuhalten, dass allein die Nichtvorlage von Unterlagen kein nach außen in Erscheinung tretendes Verhalten ist, aus dem sich ein Verkürzungsvorsatz erschließen lässt (vgl. VwGH 26.2.2015, ZI 2011/15/0121).

Nach dem Vorbringen des Bf. ist er auf Grund der von der EVN erhaltenen Auskunft guten Gewissens davon ausgegangen, dass die Einkünfte eben nur im erklärten Ausmaß zu besteuern sind. Von der Abgabenbehörde wurde dieses Vorbringen nicht in Abrede gestellt bzw. sind keine Feststellungen aktenkundig, dass es sich bei diesem Vorbringen um eine reine Schutzbehauptung handelt. Vor diesem Hintergrund kann aber nicht zu Recht darauf geschlossen werden, dass der Bf. mit seinem Verhalten eine Abgabenhinterziehung verwirklichen wollte.

Laut VwGH vom 28. Juni 2012, 2009/16/0076, gilt für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz als verfahrensrechtliche Richtschnur.

Dass der Bf., der seinen Angaben zufolge über keine wesentlichen steuerlichen Kenntnisse verfügt, eine Abgabenverkürzung ernsthaft für möglich gehalten hat, hat das Finanzamt angesichts der dem Bf. von der EVN erteilten Auskunft und des im Dienstbarkeitsvertrag ausgewiesenen Betrages iHv 2.365,44 €, nicht nachvollziehbar dargelegt.

Wiewohl die Ausführungen des Finanzamtes, wonach ein Mitarbeiter der EVN keine Aussage zu steuerlichen Belangen geben kann, zutreffen, und grobe Fahrlässigkeit vorliegt, wenn sich der Bf. über die vorzunehmende Besteuerung der Entschädigung nicht bzw. bei der EVN informiert hat, war im Zweifel seiner Verantwortung zu folgen, er sei der Ansicht gewesen, dass die im Jahr 2003 vereinnahmte Vergütung mit dem in die Erklärung eingetragenen Betrag der Besteuerung unterliegt.

Da somit insgesamt nicht zweifelsfrei als erwiesen angenommen werden kann, dass der Bf. durch die nicht vollständige Erklärung von Einnahmen zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hat, kommt die verlängerte Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 2. Satz BAO gegenständlich nicht zur Anwendung.

Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

Nichtzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Da gegenständlich ausschließlich eine Sachverhaltsfrage und keine Rechtsfrage zu beantworten war, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Wien, am 15. April 2019