

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerden gegen die Bescheide der belangten Behörde FA, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 sowie Einkommensteuer 2013, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) reichte seine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2012 und 2013 über FinanzOnline ein. Am 17.04.2013 bzw. am 09.04.2015 ergingen die Erstbescheide für 2012 bzw. 2013.

Am 28.11.2017 erging ein Ergänzungsersuchen des zuständigen Finanzamtes (FA) hinsichtlich Einkommensteuer 2012 bis 2016:

„Die österreichische Finanzverwaltung hat aufgrund einer internationalen Kontrollmitteilung die Information erhalten, dass Sie ausländische Einkünfte (z.B. Pension) bezogen haben. Zur Klärung des steuerlichen Sachverhalts geben Sie bitte bekannt, seit wann Sie die ausländischen Einkünfte beziehen sowie die Höhe der Einkünfte. Sie werden ersucht, die diesbezüglichen Unterlagen in Kopie sowie gegebenenfalls eine (berichtigte) Abgabenerklärungen innerhalb der oben angeführten Frist vorzulegen.“

In der Folge reichte der Bf. berichtigte Erklärungen für die Jahre 2012 bis 2014 ein und gab mit Schreiben vom 16.01.2018 bekannt:

„In der Beilage übermitteln wir die Berichtigung der Steuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2014 in Kennzahl 440 in Papierform, da ein Eintrag über finanzonline nicht möglich ist. Für das Jahr 2014 ist noch nicht berücksichtigt eine Pflichtversicherung für die ausländischen Einkünfte von € 171,24 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Mit bestem Dank im Vorhinein.“

Für die Jahre 2015 und 2016 ist die steuerliche Bemessungsgrundlage vom Finanzamt Neubrandenburg noch nicht festgestellt. Nach Auskunft des Finanzamtes erfolgt dies bis Mitte Februar und werden wir die Berichtigung 2015 und 2016 spätestens bis Ende Februar 2018 nachreichen.“

Am 23.01.2018 nahm das FA die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 und 2013 (sowie für die hier nicht streitgegenständlichen Jahre 2014 und 2015) gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ neue Sachbescheide, wobei in der Begründung darauf hingewiesen wurde, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung des Vorhalteverfahrens erfolgt sei.

Gegen die (ebenfalls am 23.01.2018) erlassenen Bescheide für die Jahre 2014 bis 2016 wurde Beschwerde erhoben. Im Hinblick darauf, erging am 13.02.2018 ein – ausdrücklich auch die Streitjahre 2012 und 2013 umfassendes – weiteres Ergänzungsersuchen des FA:

„Sie werden ersucht für die Jahre 2012 - 2016 vorzulegen:

1. Einkünfte aus der deutschen Rentenversicherung

*- Belegmäßiger Nachweis der Zuerkennung und Höhe der Pension
- z.B. Einkommensteuerbescheide aus Deutschland, Bescheid/e des Versicherungsträgers etc.*

- Gesamter Zeitraum des Bezuges

- Belegmäßiger Nachweis der Werbungskosten (SV-Beiträge)

2. Einkünfte aus der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen

- Belegmäßiger Nachweis der Zuerkennung und Höhe der Pension

- z.B. Einkommensteuerbescheide aus Deutschland, Bescheid/e des Versicherungsträgers etc.

- Gesamter Zeitraum des Bezuges

- Belegmäßiger Nachweis der Werbungskosten (SV-Beiträge)“

Mit Antwortschreiben vom 22.02.2018 gab der Bf. bekannt:

„In der Beilage übermitteln wir die Steuerbescheide des Finanzamtes Neubrandenburg für die Jahre 2012 bis 2015 (2016 wird nachgereicht) hinsichtlich der Veranlagung der Altersrente der Deutschen Rentenversicherung, aus welcher die jeweils steuerpflichtigen Einkünfte gem. Beschwerde ersichtlich sind.

Als diesbezügliche Basis den Rentenbescheid vom 31.1.2006, der Rentenbetrag p.m. € 280,57 x 12 = p.a. € 3366,84 ist durch die Jahre stets mit einer geringfügigen Erhöhung gleichbleibend. Der steuerfreie Betrag geht aus der beiliegenden Tabelle des § 22 dEStG mit 50 % hervor. Der verbleibende Teil unterliegt dem österreichischen Progressionsvorbehalt.

Weiters den Altersrentenbescheid der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen/ Bayerische Versorgungskammer mit monatlich € 890,42, welcher Betrag durch alle Jahre mit einem Jahresbetrag von € 10.685,04 gleichbleibend war. Der Ertragsanteil ist auf

Grund des Lebensjahres des Rentenberechtigten mit 12 bis 15% (in der Beschwerde versehentlich 18%) anzusetzen:

2012: 15%, 2013 14 %, 2014 und 2015: 13%, 2016: 12%. Dieser Ertragsanteil unterliegt dem österreichischen Progressionsvorbehalt.

Hiezu ist anzumerken, dass der Steuerpflichtige wesentliche Teile dieser Rente durch freiwillige Weiterversicherungsbeiträge finanziert hat und der reine Kapitalwert der Versicherung durch die Rentenzahlungen noch nicht überschritten wurde. Eine diesbezügliche Berechnung würde äußerst kompliziert sein, sodass die gesetzlichen prozentuellen Ertragsanteile als Berechnungsbasis akzeptiert werden.“

Mit Bescheiden vom 13.05.2019 nahm das FA die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 und 2013 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf, wobei in den Begründungen darauf hingewiesen wurde, dass neu hervorgekommen sei, dass der Bf. in den gegenständlichen Jahren eine Pension aus Deutschland in Höhe von jeweils € 10.685,04 bezogen habe.

Gegen die Wiederaufnahmebescheide für 2012 und 2013 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid für 2012 wurde Beschwerde erhoben.

In der Beschwerde hinsichtlich 2012 wurde vorgebracht:

„[...] Das Recht der Festsetzung einer Abgabe, hier Einkommensteuer 2012 beginnt gem. § 208 (1) BAO mit 31.12.2012 und endet nach 5 Jahren gem. § 207 (2) BAO mit 31.12.2017. Auf Grund der Einleitung des Vorhalteverfahrens am 28.11.2017 verlängerte sich die Verjährungsfrist gem. § 209 (1) BAO um 1 Jahr bis zum 31.12.2018. Der Einkommensteuerbescheid vom 13.5.2019 wurde somit nach Ablauf der Verjährung ausgestellt.

Die Wiederaufnahme der Veranlagung 2012 durch den Einkommensteuerbescheid vom 13.5.2019 bedurfte, wie in der Begründung ausgeführt, einer neu hervorkommenden Tatsache.

Die Tatsache des Bezugs einer Pension aus Deutschland von der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen war dem Finanzamt auf Grund der vorliegenden Kontrollmitteilung aus Deutschland vor dem Ergänzungsersuchen vom 28.11.2017 und durch dessen Beantwortung bekannt, sodass eine Wiederaufnahmeberechtigung gem. § 303 (1) bzw. (4) BAO nicht gegeben ist.“

In der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2013 wurde ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme der Veranlagung 2013 durch den Einkommensteuerbescheid vom 13.5.2019 bedurfte, wie in der Begründung ausgeführt, einer neu hervorkommenden Tatsache.

Die Tatsache des Bezugs einer Pension aus Deutschland von der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen war dem Finanzamt auf Grund der vorliegenden Kontrollmitteilung aus Deutschland vor dem Ergänzungsersuchen vom 28.11.2017 und durch dessen

Beantwortung bekannt, sodass eine Wiederaufnahmeberechtigung gem. § 303 (1) bzw. (4) BAO nicht gegeben ist.“

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 02.07.2019 wies das FA die Beschwerden als unbegründet ab und führte bezüglich Verjährung des Jahres 2012 aus, dass sich die Verjährungsfrist durch das Ergänzungsersuchen vom 28.11.2017 bis zum 31.12.2018 verlängert habe. Am 23.01.2018 sei ein neuer Bescheid erlassen worden, was eine weitere Verlängerungshandlung darstelle und somit die Frist bis zum 31.12.2019 verlängert wurde.

Was die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO der Jahre 2012 und 2013 betreffe, sei die Tatsache, dass die Pension von der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen bereits seit 1.1.1998 bezogen werde, erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 11.01.2019 bekannt geworden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei aufgrund der vorliegenden Kontrollmitteilungen aus Deutschland der Bezug der Pension lediglich ab dem Jahr 2014 bekannt gewesen. Dies stelle somit eine neu hervorgekommene Tatsache dar.

Dagegen wurden Vorlageanträge eingebracht. Was die Verjährung des Jahres 2012 betreffe, könnten die Bescheiderlassung vom 23.01.2018 und auch weitere Ergänzungsersuchen und Bescheide in Erledigung des Ergänzungsersuchens vom 28.11.2017 nicht als weitere nach außen erkennbare Amtshandlungen im Sinne des § 209 BAO angesehen werden, sondern seien lediglich Erledigungshandlungen der Amtshandlung vom 28.11.2017 (Ergänzungsersuchen).

Das Ergänzungsersuchen vom 28.11.2017 nehme ausdrücklich Bezug auf die Einkommensteuererklärung 2012 und sei dieses die einzige Rechtsgrundlage im Sinne des § 209 BAO zur Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr zum 31.12.2018. Der Bescheid vom 02.07.2019 sei somit außerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Hinsichtlich Wiederaufnahme nach § 303 BAO der Streitjahre sei darauf hinzuweisen, dass das Ergänzungsersuchen vom 28.11.2017 auf einer internationalen Kontrollmitteilung basierte und davon ausgegangen werden könne, dass sowohl die Einkünfte aus der Deutschen Rentenversicherung wie auch die Einkünfte aus der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen/Bayrische Versorgungskammer in dieser Kontrollmitteilung enthalten waren.

Im Ergänzungsersuchen vom 13.02.2018 sei explizit auf diese Bezüge Bezug genommen worden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 22.02.2018 seien als Beilage der Altersrentenbescheid der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen vorgelegt und der erhaltene Jahresbetrag von € 10.685,04 dargestellt worden. Es sei daher unrichtig, dass, wie in der Begründung angeführt, die Tatsache, dass die Pension von der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen dem FA erst durch die Vorhaltsbeantwortung vom 11.01.2019 bekannt geworden sei.

Es wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist zu überprüfen,

1. ob das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides im Jahr 2019 bereits verjährt war und
2. ob die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich 2012 und 2013 gerechtfertigt war.

1. Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 2012

Gemäß § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt das Recht die Einkommensteuer festzusetzen nach Ablauf von fünf Jahren ab jenem Jahr, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist durch nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches 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. Die absolute Verjährungsfrist beträgt gem. § 209 Abs. 3 BAO zehn Jahre.

Die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (vgl. VwGH 30.9.1998, 94/13/0012). Schriftliche Erledigungen verlängern die Verjährungsfrist nur dann, wenn sie ihren Empfänger erreicht haben, diesem somit zugestellt wurden (VwGH 29.1.1981, 15/1296/79; 12.11.1997, 97/16/0217; 23.2.1984, 82/16/0140) (vgl. Ritz, BAO⁶, § 209 Rz 2).

Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabeananspruches voraus (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090 (vgl. Ritz, aaO, Rz 3).

Als Beispiele für Amtshandlungen die die Verjährungsfrist verlängern, gelten neben erstinstanzlichen Bescheiden, Beschwerdevereinscheidungen etc. insbesondere (vgl. Ritz, aaO, Rz 22):

- Vorhalte (zB VwGH 19.3.2003, 2002/16/0130; 30.4.2003, 2001/16/0252; 18.10.2005, 2005/16/0024; 26.7.2006, 2001/14/0212),
- *Ergänzungsersuchen* (VwGH 27.4.2000, 97/15/0208; BFG 11.9.2014, RV/7100483/2013),
- *Anfragen* (VwGH 16.3.1995, 94/16/0175; 28.11.2001, 98/17/0172, 0173; 21.1.2004, 2003/16/0127, 0128),
- *Aufforderungen*
 - zur Vorlage von Unterlagen (VwGH 10.7.1989, 88/15/0173),
 - zur Übersendung einer Bilanz (VwGH 30.6.1986, 84/15/0058, 0059),
 - zur Beibringung von Beweismitteln (VwGH 23.2.1987, 85/15/0131),

– zur Vorlage einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (VwGH 22.12.1993, 90/13/0160)
[...]

Angewendet auf den vorliegenden Fall, hat die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2012 im Jahr 2013 die fünfjährige Verjährungsfrist des Einkommensteuerbescheides 2012 unterbrochen und hätte diese daher – auch ohne das Ergänzungsersuchen vom 28.11.2017 – frühestens 2018 geendet. Die Verlängerung um ein Jahr erfolgt nämlich unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden.

Es ist daher in weiterer Folge zu prüfen, ob im Jahr 2018 nach außen gerichtete Amtshandlungen iSd § 49 BAO zur Durchsetzung des Abgabenanspruches erfolgten, um den Eintritt der Verjährung für den Einkommensteuerbescheid 2012 zum 31.12.2018 um ein Jahr bis 31.12.2019 zu verlängern.

Nach Dafürhalten des BFG stellen sowohl der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 23.01.2018 als auch das Ergänzungsersuchen des FA vom 13.02.2018, das sich entgegen der Ansicht des Bf. ausdrücklich auch auf 2012 bezieht, zweifellos Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 2012 dar. Aufgrund dieser im Jahr 2018 gesetzten Verlängerungshandlungen verlängerte sich die Verjährungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 2012 bis 31.12.2019. Der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid 2012 vom 13.05.2019 wurde daher noch vor Eintritt der Festsetzungsverjährung erlassen.

2. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2012 und 2013

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen gemäß § 303 BAO ist u.a. dann zulässig, wenn Tatsachen, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „*im abgeschlossenen Verfahren*“ bereits existierten, erst danach hervorgekommen sind; Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (z.B. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157). Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO bezieht sich damit auf den

Wissensstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc. des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Der Bf. hat in den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide eingewendet, dass das Ergänzungsersuchen vom 28.11.2017 auf einer internationalen Kontrollmitteilung basierte und davon ausgegangen werden könne, dass sowohl die Einkünfte aus der Deutschen Rentenversicherung wie auch die Einkünfte aus der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen/Bayrische Versorgungskammer in dieser Kontrollmitteilung enthalten waren. Im Ergänzungsersuchen vom 13.02.2018 sei explizit auf diese Bezüge Bezug genommen worden und in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.02.2018 seien als Beilage der Altersrentenbescheid der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen vorgelegt und der erhaltene Jahresbetrag von € 10.685,04 dargestellt worden.

Mit Ergänzungsersuchen vom 28.11.2017 hat das FA den Bf. für die Jahre 2012 bis 2016, unter Hinweis auf eine *internationale Kontrollmitteilung* aufgefordert bekanntzugeben, seit wann er ausländische Einkünfte beziehe und wie hoch diese seien. Daraufhin gab der Bf. am 16.01.2018 berichtigte Erklärungen für 2012 bis 2014 ab, wobei er unter der KZ 440 Einkünfte von € 1.728,00 (2012), von € 1.769,00 (2013) und von € 1.803,00 (2014) auswies. Hinsichtlich der Jahre 2015 und 2016 teilte er mit, dass die steuerliche Bemessungsgrundlage vom Finanzamt Neubrandenburg noch nicht feststehe.

In weiterer Folge nahm das FA die Verfahren hinsichtlich 2012 und 2013 mit Bescheiden vom 23.01.2018 wieder auf und setzte die Einkommensteuer unter Zugrundelegung der vom Bf. bekanntgegebenen Einkünfte unter KZ 440 fest.

Erst aufgrund eines weiteren Ergänzungsersuchen des FA vom 13.02.2018 teilte der Bf. mit Schreiben vom 22.02.2018 mit, dass er neben der bereits bekannt gegebenen Altersrente der Deutschen Rentenversicherung auch eine Altersrente der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen/Bayerische Versorgungskammer mit einem Jahresbetrag von € 10.585,04 **auch** für die Jahre 2012 und 2013 bezogen habe. Und erst aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 11.01.2019 (die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für 2014 bis 2016 betreffend) wurde dem FA bekannt, dass der Bf. die Altersrente von der Versorgungsanstalt bereits seit 01.01.1998 bezogen hat.

Weder waren für die Streitjahre der Umstand noch die Höhe dieses Rentenbezugs dem FA bis zum 22.02.2018 bekannt noch ergab sich derartiges aus der internationalen Kontrollmitteilung, sondern ist dies ausschließlich aufgrund der genannten Vorhaltsbeantwortung hervorgekommen. Die von der „*Deutsche Rentenversicherung Bund*“ dem FA am 01.10.2016 elektronisch übermittelte Kontrollmitteilung umfasst lediglich die Jahre ab 2014. Weder geht daraus hervor, dass der Bf. auch schon vor 2014 eine Pension bezogen hätte noch die Höhe dieser Bezüge.

Dafür, dass der zur Wiederaufnahme Anlass gebende Sachverhalt dem FA bereits bei Abschluss der wiederaufzunehmenden Verfahren bekannt gewesen ist, bestehen keine Anhaltspunkte. Nach Ansicht des BFG hat das FA auf Grund dieser neu

hervorgekommenen Tatsache zu Recht die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2012 und 2013 verfügt.

Zulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Vielmehr hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen, ob das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides im Jahr 2019 bereits verjährt war und ob die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich 2012 und 2013 gerechtfertigt war, ab. Die gegenständlich auf der Sachverhaltsebene getroffenen Feststellungen sind einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 17. Februar 2020