

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Regina Vogt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Weiß Rechtsanwälte, Walfischgasse 8/13, 1010 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 vom 11.9.2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 werden aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2001 bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei dem gegenständlichen Verfahren handelt es sich um das fortgesetzte Verfahren zur GZ RV/7103930/2009. Mit dem in diesem Verfahren ergangenen Erkenntnis vom 5.12.2018 wurde die Beschwerde gegen die im Spruch genannten Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Auf Grund der dagegen erhobenen außerordentlichen Revision wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.11.2020, Ra 2019/13/0067 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. In der Begründung wurde sinngemäß ausgeführt, dass sich das Bundesfinanzgericht hinsichtlich dieser Jahre mit dem von der Bf. bereits in der Beschwerde erhobenen Einwand der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung eingetretenen Bemessungsverjährung hätte auseinandersetzen müssen.

Insbesondere fehlte

- hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob es sich um hinterzogene Abgaben handelte und damit die hier anzuwendende siebenjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zum Tragen komme und
- hinsichtlich des Jahres 2001, ob auf Grund von nach außen erkennbaren Amtshandlungen i.S. des § 209 Abs. 1 BAO das allgemeine Verjährungsregime oder für den Fall, dass solche Amtshandlungen fehlen, das Verjährungsregime für hinterzogene Abgaben zum Tragen komme.

Um Wiederholungen des den Parteien bekannten Sachverhaltes zu vermeiden, wird auf das bereits erwähnte h.o. Erkenntnis RV/7103930/2009 vom 15.12.2018 verwiesen.

Die für die Entscheidung maßgeblichen Tatsachen werden im folgenden Punkt unter „Sachverhalt“ dargestellt.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 19.2.2021 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) führte in den Jahren u.a ab 1999 ein Gasthaus und vermietete Zimmer.

Der Betrieb war ursprünglich von ihrem Lebensgefährten geführt worden, jedoch 1989 von diesem an die Bf. verpachtet worden.

Der Lebensgefährte der Bf. verstarb 2004.

Die gegenständlichen (Erst-)Bescheide ergingen mit folgendem Datum:

1999:

Einkommensteuer: 3.7.2001

Umsatzsteuer: 9.11.2000

2000:

Einkommensteuer: 14.6.2002

Umsatzsteuer: 14.6.2000

2001:

Einkommensteuer: 13.5.2003

Umsatzsteuer: 13.5.2003

Sämtliche nach einer Betriebsprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren im Rahmen einer Schätzung gem. § 184 BAO ergangenen Bescheide ergingen am 11.9.2008.

Die von der Bf. nicht bestrittene Schätzungsberechtigung infolge von Buchführungsmängeln führte zu Erlöshinzurechnungen u.a. infolge nicht erfasster Wareneinkäufe und nicht erfasster Nächtigungserlöse. Insbesondere hinsichtlich der nicht erfassten Wareneinkäufe bei der Firma Metro verwies die Bf. sowohl in der gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide gerichteten Beschwerde als auch im bei der belangten Behörde anhängig gewesenen Finanzstrafverfahren darauf, dass ihr ihr Lebensgefährte zwar 1989 den Betrieb verpachtet habe, er aber weiterhin einen Großteil der kaufmännischen Entscheidungen getroffen und auch die Einkäufe bei der Firma Metro getätigt habe, da sie sich um den Ablauf der Fremdenpension habe kümmern müssen.

Dies brachte sie auch bereits bei einer Vernehmung bei der belangten Behörde am 6.11.2007 vor.

In einem Schriftsatz im Finanzstrafverfahren FS RV/39-W/08 vom 16.4.2009 führte die Bf. aus, dass viele Entscheidung weiterhin vom ehemaligen Betreiber getroffen worden seien. So seien insbesondere die Einkäufe bei der Firma Metro von diesem durchgeführt worden, da sich die Bf. um die Fremdenpension kümmerte.

In der Beschwerde vom 22.10.2008 machte die Bf. überdies Bemessungsverjährung hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2001 geltend.

Die belangte Behörde nahm weder im Betriebsprüfungsbericht noch in der Gegenäußerung zur Beschwerde zur Frage der Bemessungsverjährung Stellung und traf keine Feststellungen darüber, ob es sich bei den Abgaben um hinterzogene Abgaben handelte.

Dem Bundesfinanzgericht liegt weiters der Beschluss der Staatsanwaltschaft Wien vom 22.1.2019 vor, mit dem das Verfahren betreffend des Verdachts der Abgabenhinterziehung durch Abgabe unrichtiger Jahreserklärungen hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 mangels hinreichender Erweislichkeit der Tatbegehung eingestellt wurde.

Die Einstellung begründete die StA Wien damit, dass die Bf. im Strafverfahren vorgebrachte hatte, ihr im Jahr 2004 verstorbener Lebensgefährte habe auch nach der Verpachtung an sie den Betrieb fortgeführt und insbesondere auch die Einkäufe bei der Firma Metro getätigt, sodass somit nicht mit der im Strafverfahren erforderlichen Sicherheit festgestanden habe, dass die Bf. im entsprechenden Zeitraum die abgaberechtlich Verantwortliche gewesen sei.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen, durch Einsicht in die von er belangten Behörde vorgelegten Aktenteile sowie den im Zuge der außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof von der Bf. vorgelegten o.a. Beschluss der StA Wien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist, ob hinsichtlich der Jahre 1999, 2000 und 2001 im Zeitpunkt der Erlassung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für diese Jahre im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens am 11.9.2008 Bemessungsverjährung eingetreten ist.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO grundsätzlich fünf Jahre.

Für Abgaben, für die der Abgabensanspruch vor dem 1. Jänner 2003 entstanden ist (hier also für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1999, 2000 und 2001), beträgt die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben sieben Jahre (§ 323 Abs. 27 BAO in Verbindung mit § 207 BAO idF vor dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 -BBKG 2010; BGBl. I Nr. 105/2010).

Die "allgemeine" Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Werden von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist 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 (§ 209 Abs. 1 BAO).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 6. Aufl. Rz 10 zu § 209)

Der Abgabensanspruch entsteht sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (§ 4 Abs. 1 BAO).

Daraus ergibt sich folgendes:

1999:

Die reguläre Verjährungsfrist wäre sowohl für die Einkommen- als auch die Umsatzsteuer nach fünf Jahren, also 2004 abgelaufen. Da die Erstbescheide innerhalb der Verjährungsfrist

ergingen, nämlich am 3.7.2001 bzw. am 9.11.2000, verlängerte sich diese Frist um ein Jahr, sodass die Frist jeweils mit Ende des Jahres 2005 abgelaufen ist.

Selbst unter der Annahme, dass es sich um hinterzogene Abgaben gehandelt hätte, wäre die um ein Jahr verlängerte, hier anzuwendende siebenjährige Frist (siehe die Ausführungen oben) mit Ablauf des Jahres 2007 abgelaufen.

Der Bescheiderlassung im Jahr 2008 steht daher jeweils zu Recht der Einwand der Verjährung entgegen.

Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob bzw. inwieweit es sich im Jahr 1999 um hinterzogene Abgaben handelte, ist daher entbehrlich.

2000:

Die infolge der Bescheiderlassung im Jahr 2002 um ein Jahr verlängerte reguläre Verjährungsfrist endete mit Ablauf des Jahres 2006.

Wenn es sich um hinterzogenen Abgaben handelt, endet die um ein Jahr verlängerte siebenjährige Frist mit Ablauf des Jahres 2008.

Da in diesem Jahr die bekämpften Bescheide erlassen wurden, verlängert sich gem. § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr- bis 2009-, sodass, unter der Annahme, dass es sich um hinterzogene Abgaben gehandelt hat, die Bescheide vom 11.9.2008 innerhalb der Verjährungsfrist ergangen wären.

2001:

Die infolge der Bescheiderlassung im Jahr 2003 um ein Jahr verlängerte-allgemeine-Verjährungsfrist endete mit Ablauf des Jahres 2007. In diesem Jahr kam es zu einer weiteren Amtshandlung, nämlich der Vernehmung am 6.11.2007, sodass sich die Verjährungsfrist gem.

§ 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr bis Ablauf des Jahres 2008 verlängert.

Unter der Annahme, dass es sich es sich um hinterzogene Abgaben gehandelt hat, endet die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2009.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der 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 (bedingter Vorsatz genügt).

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage. Die Beurteilung der Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung des Bescheides 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.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabeverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht (VwGH vom 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

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.

Nach dem festgestellten Sachverhalt steht fest, dass die Bf. Entgelte bzw. Betriebseinnahmen nicht in die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Beschwerdejahre aufgenommen hat. Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG ist erfüllt, weil sie unter Verletzung der ihm nach § 119 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Abgaben bewirkt hat.

Entscheidend ist daher, ob auch die subjektive Tatseite, nämlich eine vorsätzliche Handlung, gegeben ist.

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Willen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen 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 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

Nach § 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.

„Bedingter Vorsatz“, der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d. h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 28.6.1995, 94/16/0282 mwN). Diese Form des Vorsatzes ist für die Verwirklichung der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG ausreichend (vgl. § 8 Abs. 1 FinStrG).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gilt für die Beurteilung der „hinterzogenen Abgabe“ die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde betreffende Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz als verfahrensrechtliche Richtschnur (vgl. VwGH vom 28.6.2012, 2009/16/0076).

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, stellt dabei eine Vorfrage i.S.d. § 116 Abs.1 BAO dar: Dies bedeutet, dass zwar für die Annahme der sieben Jahre betragenden Verjährungsfrist weder die (formelle) Einleitung eines (Finanz(-)strafverfahrens noch ein rechtskräftiger Schuldspruch im notwendig ist, dass aber jedenfalls die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände von der Abgabenbehörde nachzuweisen sind.

Wenn aus dem ermittelten Sachverhalt und den dazu gesammelten Beweisen im Zusammenhang mit den betreffenden Abgabenansprüchen keine eindeutigen, d.h. ausdrücklichen und nachprüfaren Feststellungen darüber, ob die in Rede stehenden Abgaben hinterzogen worden sind (und damit das gesetzliche Erfordernis des Vorliegens einer vorsätzlichen Begehung der Tat i.S.d. § 8 Abs.1 FinStrG erfüllt ist), zu entnehmen sind, kann nicht von einer siebenjährigen Verjährungsfrist ausgegangen werden, sondern hat die fünfjährige Verjährungsfrist Anwendung zu finden.

In der Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 16.5.2016 (OGH16.05.20016 Ob 85/01w) führte dieser aus, dass die Unschuldsvermutung in allen Verfahren zu beachten sei, die im Sinne des Art 6 EMRK als strafrechtlich zu werten sind. Die Unschuldsvermutung sei nicht nur von Strafgerichten, sondern von allen staatlichen Behörden zu beachten.

Nach ständiger Rechtsprechung besagt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung im Sinne des § 167 BAO, dass es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO5, Kommentar, § 167, Tz 8).

Die Bf. brachte wiederholt vor, dass der Betrieb zwar 1989 von ihrem Lebensgefährten an sie verpachtet worden war, wesentliche Entscheidungen die Geschäftsgebarung betreffend aber weiterhin von ihrem Vorgänger im Betrieb getroffen worden waren und sie sich um den Geschäftsbereich Zimmervermietung kümmerte.

Da der Lebensgefährte bereits 2004 verstorben ist, kann dieser zu den näheren Umständen nicht mehr befragt werden. Es ist jedoch durchaus mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang zu bringen, dass sich der Lebensgefährte, so wie bis dahin, auch nach der Verpachtung des Betriebes an die Bf. weiterhin um „das Geschäft“ kümmerte bzw. bis dahin gepflogene Vorgehensweisen auch hinsichtlich der Verbuchung oder Nichtverbuchung von Geschäftsfällen fortführte. Unter Anwendung der von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Zusammenhang geforderten Anwendung der „Unschuldsvermutung“ kann daher der Bf. die Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen nicht zur Last gelegt werden.

Dem Einstellungsbeschluss der StA Wien kommt im Rahmen der freien Beweiswürdigung insofern Bedeutung zu, als in diesem Verfahren ebenfalls die Tatbegehung durch die Bf. als nicht erwiesen im Sinne des Strafrechts angenommen wurde.

Die Tatsache, dass die Bf. keine Abgaben hinterzogen hat, wirkt sich hinsichtlich der hier strittigen Frage, nämlich der im Jahr 2008 bereits eingetretenen Verjährung (abgesehen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999, siehe oben), wie folgt aus:

2000:

Da die reguläre Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2006 endete, steht der Bescheiderlassung im Jahr 2008 zu recht der Einwand der Verjährung entgegen.

2001:

Das Jahr 2001 ist hingegen erst mit Ablauf des Jahres 2008 verjährt, sodass die im Jahr 2008 ergangenen Bescheide unverändert bleiben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Frage der Verjährung von Abgaben ergibt sich unmittelbar aus den gesetzlichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Wien, am 2. März 2021