

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fleimisch & Partner Steuerberatung GmbH, Albert-Schweitzer-Gasse 5, 1140 Wien, über die Beschwerde vom 30. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 19. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2015, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In einem Vorhalt vom 7.1.2019 führt die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf) aus, laut internationaler Kontrollmitteilung habe er eine Pension von der Deutschen Rentenversicherung Bund erhalten, die bis dato nicht erklärt worden sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 18.1.2019 übermittelt der Bf Rechnungen seines Steuerberaters und die Kirchenbeitragsvorschreibung.

Ein internes Berechnungsblatt der belangten Behörde vom 19.2.2019 enthält folgende Daten: lt. AEOI-KM Pension Deutsche Rentenversicherung Bund 2017 2.688,06; 2016 2.608,44; 2015 2.527,98; 2014 2.481,24. Ausländische Pensionsbezüge wurden erfasst 2016 und 2017. § 303 BAO für E 2009-2015:

Jahr	Bruttopension	5,1% KV	KZ 453 gerundet	
2015	2.527,98	128,93	2.399,05	
2014	2.481,24	126,54	2.354,70	
2013	2.450,00	124,95	2.350,00	geschätzt
2012	2.400,00	122,40	2.300,00	geschätzt
2011	2.350,00	119,85	2.300,00	geschätzt
2010	2.300,00	117,30	2.200,00	geschätzt
2009	2.250,00	114,75	2.200,00	geschätzt

Mit Bescheiden vom 19.2.2019 nahm die belangte Behörde die Einkommensteuerverfahren 2009-2015 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in denen die ausländische Rente mit den Werten aus der obigen Tabelle progressionserhöhend bei der Steuerberechnung berücksichtigt wurde.

In der gesondert ergangenen Begründung wird insbesondere zur Wiederaufnahme ausgeführt, dass der Bf seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen sei und die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben (§ 207 Abs 2 BAO) anzuwenden sei. Bedingter Vorsatz sei gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, 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 (vgl. VwGH v. 19.10.1987, 86/15/0120). Die Abgabenverkürzung sei durch die Erlassung der Einkommensteuerbescheide für 2009-2015 ohne Erfassung der deutschen Pensionseinkünfte (von der Deutschen Rentenversicherung Bund) bewirkt und vollendet.

Die Begründung wurde am 25.2.2019 zugestellt. Nach Fristverlängerungsansuchen vom 25.3.2019 bringt der Bf am 30.4. in der verlängerten Beschwerdefrist die Beschwerde ein. Darin wird zunächst gerügt, der Vorhalt vom 7.1.2019 habe sich auf keinen Zeitraum bezogen, weshalb er der Ansicht war, es müsse um Unterlagen zur damals offenen Veranlagung 2016 und 2017 gehen. Die Steuererklärungen für diese Jahre seien berichtigt um die ausländischen Einkünfte nochmals eingebracht worden. Außerdem dürften Ergänzungsersuchen gemäß § 161 BAO nur vor dem bescheidmäßigen Abspruch ergehen. Aus diesen Gründen stelle die Verweigerung der Auskunft keinen Verfahrenstitel zur Aufhebung oder Abänderung von Veranlagungsbescheiden dar; sie könne auch nicht als Verletzung abgabenrechtlicher

Anzeigepflichten gesehen werden. Die Abgabenhinterziehung liege daher nicht vor. Darüber hinaus seien die geschätzten Beträge nicht begründet (für die Schätzungsbefugnis sprechende Umstände, Methode, Sachverhaltsannahmen, Berechnung). Es werde daher die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Mit Vorhalt vom 17.9.2019 wurde der Bf aufgefordert, seine ausländischen Pensionseinkünfte 2009-2015 bekanntzugeben, widrigenfalls sie mit betragmäßig angeführten Werten (nämlich jenen aus der bereits weiter oben angeführten Tabelle) geschätzt werden.

Nach Verstreichen der gesetzten Antwortfrist erließ die belangte Behörde am 29.1.2020 Beschwerdeentscheidungen betreffend Einkommensteuer 2009-2015 samt gesonderter Begründung. Neben Ausführungen zur amtswegigen Ermittlungspflicht und ihrer Einschränkung bei Auslandssachverhalten (§ 115 BAO), der Möglichkeit von Ergänzungsersuchen auch vor Wiederaufnahme eines Verfahrens und zu den rund vier Wochen vor dem Vorhalt vom 7.1.2019 bescheidmäßig abgeschlossenen Verfahren 2016 und 2017, in denen die Auslandseinkünfte erklärt waren, stellt die belangte Behörde fest: Auch wenn der Vorhalt vom 7.1.2019 keine Angaben der zu prüfenden Abgabenerklärungen enthalten habe, verstoße die Nichtbeantwortung gegen die Mitwirkungspflichten des Bf. Im Beschwerdeverfahren sei der Bf neuerlich und konkret die Jahre 2009-2015 betreffend aufgefordert worden, seine ausländischen Renteneinkünfte bekanntzugeben. Dem sei er in seiner Stellungnahme vom 24.10.2019 nicht nachgekommen, in der lediglich auf die Beschwerde und die Verjährung 2009-2013 verwiesen worden sei.

Nach allgemeinen Ausführungen zur Schätzungsbefugnis legt die belangte Behörde ihre Schätzungsmethode offen, die sich an den durch die Kontrollmitteilung bekannten Einkünften von 2014 bis 2017 orientiere und 5,1 % Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten berücksichtige.

Zur Verjährung der Jahre 2009 bis 2013 stellt die belangte Behörde fest, ob eine Abgabenhinterziehung vorliege, bedürfe keines rechtskräftigen Schuldspruches in einem Finanzstrafverfahren, es handle sich um eine von der Behörde selbst zu beurteilende Vorfrage. Bedingter Vorsatz könne angenommen werden, denn der in Österreich ansässige und hier unbeschränkt steuerpflichtige Bf habe seine ihm bekannten Einkünfte aus der Deutschen Rentenversicherung nicht erklärt, weshalb davon auszugehen sei, dass der Bf eine Verkürzung der Einkommensteuer ernstlich für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen habe.

Nach mehrmaliger Fristverlängerung stellt der Bf einen Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2009-2015 und Einkommensteuer 2009-2015 und führt neben wiederholten Vorbringen ergänzend aus: „Ergänzungsansuchen“ seien keine Vorfragenerhebung im Sinne der Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien. Die Feststellung der Hinterziehung setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Somit könne aus der

Nichtbeantwortung eines Ergänzungsersuchens – im Falle von durch Bescheide abgeschlossenen Verfahren – kein Vorsatz begründet werden. Zur Schätzung wiederholt der Bf wortgleich sein Vorbringen aus der Beschwerde; die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltselemente und die Ableitung der Schätzungsergebnisse in Form der Darstellung der Berechnung sei darzulegen. Die Umstände für die Schätzung seien „in keinsten Weise“ ausgeführt.

Mit Beschluss vom 17.11.2021 wurde die belangte Behörde aufgefordert, einerseits die Beschwerdeentscheidungen über die Wiederaufnahme der Verfahren vorzulegen oder mitzuteilen, dass solche Bescheide bisher nicht erlassen wurden und andererseits, die Unterlagen vorzulegen, aus denen sich die Existenz und Höhe der ausländischen Einkünfte des Bf in den Streitjahren ergibt.

Daraufhin legte die belangte Behörde Wiederaufnahmebescheide vor, die am 19.11.2021 erlassen worden sind, führte aus, dass die Jahre 2009-2013 nach Vorhalt im Schätzungsweg festgesetzt worden sind und legte die Kontrollmitteilungen der Jahre 2014-2017 vor.

Mit Beschluss vom 3.2.2022 wurde dem Bf mitgeteilt, dass eine Erledigung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide nicht erfolgen könne, weil dem Vorlageantrag vom 2.6.2020 keine Wiederaufnahmebescheide zugrunde liegen und die am 19.11.2021 erlassenen Wiederaufnahmebescheide unbekämpft geblieben sind (§ 281a BAO). Weiters wurde dem Bf mit dem Beschluss das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens zur Einkommensteuer bekanntgegeben, insbesondere die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Schätzung vorgehalten.

Der Beschluss wurde am 8.2.2022 zugestellt, die zweiwöchige Frist zur Äußerung ist ohne Antwort des Bf verstrichen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist in Österreich ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig, hat im Jahr 2009 das Pensionsantrittsalter von 65 Jahren erreicht und bezieht seither unter anderem Einkünfte aus der Deutschen Rentenversicherung Bund. Nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen ergeben sich daraus Einkünfte in folgender Höhe:

Jahr	Einkünfte
2015	2.399,05
2014	2.354,70
2013	2.350,00
2012	2.300,00
2011	2.300,00
2010	2.200,00
2009	2.200,00

Diese Einkünfte hat der Bf nicht erklärt und damit billigend in Kauf genommen, dass die Einkommensteuer im Inland zu niedrig festgesetzt wird.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt erschließt sich aus dem Verwaltungsakt. Insbesondere ergeben sich die Einkünfte der Jahre 2014 und 2015 aus der deutschen Kontrollmitteilung. Die Einkünfte der Jahre 2009 bis 2013 waren gemäß § 184 BAO zu schätzen. Die Schätzung basiert auf den vorliegenden Zahlen der Jahre 2014 und 2015 und folgt den – unter Berücksichtigung der Geldentwertung – plausiblen Annahmen der Abgabenbehörde.

Dass die Pension dem Bf seit 2009 zusteht, legt sein Alter nahe. Einen vom üblichen gesetzlichen Pensionsantrittsalter abweichenden Beginn des Pensionsanspruches hätte der Bf durch entsprechende Unterlagen der Versicherung nachweisen können. Mangels derartiger Beweismittel war vom wahrscheinlichsten Sachverhalt im Rahmen der Schätzung auszugehen.

Der Bf hat nicht nur die Einkünfte nicht erklärt, sondern auch auf die Aufforderung sowohl der Abgabenbehörde als auch des Bundesfinanzgerichtes hin keine Informationen preisgegeben und die Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung damit hartnäckig verweigert. Daraus

erschließt sich, dass dem Bf bewusst war, dass die Nichtmeldung der ausländischen Einkünfte Auswirkungen auf seine inländische Steuerlast hat. Da er keinerlei Anstalten gemacht hat, diese Folge zu vermeiden, ist evident, dass er sich damit auch zumindest abgefunden hat.

Sowohl die finanzstrafrechtliche Würdigung als auch die Grundlagen der Schätzung wurden dem Bf vorgehalten. Mangels Äußerung war daher davon auszugehen, dass die getroffenen Annahmen richtig sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der von der belangten Behörde an den Beschwerdeführer am 7.1.2019 ergangene Vorhalt war betitelt mit: „Ersuchen um Ergänzung betreffend Ausländische Einkünfte“. Als Ergänzungspunkte wird darin u.a. ausgeführt: „Zur Klärung des steuerlichen Sachverhalts geben Sie bitte bekannt, seit wann Sie die ausländischen Einkünfte beziehen, sowie die Höhe der Einkünfte.“

Weder ist dem Schriftstück zu entnehmen, dass es ein Ergänzungsauftrag (§ 161 Abs 1 BAO) wäre, noch, dass es sich um einen Bedenkenvorhalt (§ 161 Abs 2 BAO) handelt. Die Ausführungen des Bf zu § 161 BAO sind daher verfehlt und nicht näher zu erörtern.

Das Ersuchen der Abgabenbehörde findet seine verfahrensrechtliche Deckung in § 143 BAO (vgl auch *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch, § 161, 457 f). Dass es sich auf kein bestimmtes Jahr bzw. keinen bestimmten Zeitraum bezieht, liegt in der Natur der Sache, dass der belangten Behörde eben nicht bekannt war, seit wann der Bf. die mittels Kontrollmitteilung für 2014-2018 gemeldeten ausländischen Einkünfte bereits vorher bezogen hat.

Die Verantwortung des Bf, aufgrund eines formalen Fehlers am Beginn des Ermittlungsverfahrens sei dieses quasi nichtig und enthebe ihn von jeglicher Mitwirkung, ist nicht haltbar.

Das Besteuerungsrecht an den streitgegenständlichen Ruhegehältern steht gemäß Art 18 Abs 1 DBA Deutschland dem Quellenstaat zu. Österreich befreit diese Einkünfte zwar von der Besteuerung (§ 23 Abs 2 lit a DBA Deutschland), doch wirken sie im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes (Art 23 Abs 2 lit d DBA Deutschland) steuererhöhend für die Berechnung der in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte.

Durch die Kontrollmitteilung sind für bereits rechtskräftig veranlagte Jahre daher Tatsachen neu hervorgekommen, die zu im Spruch anderslautenden Bescheiden geführt haben (§ 303 Abs 1 lit c BAO). Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist bis zum Eintritt der Verjährung zulässig (§ 304 BAO). Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (§ 207

Abs 2 BAO). Ob Hinterziehung vorliegt, ist eine Vorfrage, die von der Abgabenbehörde nach eigener Anschauung zu beurteilen ist (§ 116 Abs 1 BAO).

Die belangte Behörde ist in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung davon ausgegangen, dass der Bf mit dem Verschweigen von Einkünften ernstlich für möglich gehalten habe, dass es zu einer Abgabenverkürzung komme und er diese Wirkung zumindest billigend in Kauf genommen habe. Sie hat diesen Aspekt somit hinreichend deutlich herausgearbeitet. Der von der belangten Behörde vertretene Eindruck wird für das Bundesfinanzgericht noch dadurch bestärkt, dass trotz mehrfacher Aufforderung durch die belangte Behörde vom Bf überhaupt keine Angaben zum in Prüfung stehenden Sachverhalt gemacht worden sind und die gebotene Mitwirkung somit hartnäckig verweigert worden ist. Darüber hinaus ist anzumerken, dass eine Abgabenhinterziehung nicht erst mit der Nichtbeantwortung eines Vorhaltes verwirklicht wird, sondern bereits mit dem Ergehen eines Einkommensteuerbescheides, in dessen Vorfeld die Existenz von Einkünften nicht offengelegt worden ist.

Eine Abgabe ist hinterzogen, wenn vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt wird (§ 33 Abs 1 FinStrG). Die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache einer ausländischen Rente, die sich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes auf die inländische Einkommensteuer auswirkt, wäre vom Bf gemäß § 119 BAO offenzulegen gewesen. Durch ihr Verschweigen ist mit dem Ergehen der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide eine Abgabenverkürzung eingetreten und die objektive Tatseite verwirklicht gewesen.

Für die subjektive Tatseite (Vorsatz) genügt es, dass der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet (§ 8 Abs 1 FinStrG). Aus den obgenannten Gründen ist auch dieses Tatbestandsmerkmal verwirklicht, es liegen hinterzogene Abgaben vor. Die zehnjährige Verjährungsfrist war damit anzuwenden, das Jahr 2009 und sämtliche nachfolgende Jahre waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (19.2.2019) noch nicht verjährt.

Die belangte Behörde hat die im Rahmen der Kontrollmitteilung erhaltenen Werte richtig in den Abgabenbescheiden erfasst. Soweit die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden konnte, waren sie zu schätzen (§ 184 Abs 1 BAO). Dass die Schätzung der belangten Behörde nicht gänzlich nachvollziehbar ist, schadet insofern nicht, als das Bundesfinanzgericht in der Sache selbst zu entscheiden hat und somit gemäß § 279 Abs 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß die angefochtenen Bescheide nach jeder Richtung abzuändern. Es hat im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse der Abgabenbehörden (§ 269 Abs 1 BAO). Damit kann es unabhängig von den Feststellungen der Abgabenbehörde nach eigener Anschauung die Abgaben festsetzen.

Dem Grunde nach erscheint dem Bundesfinanzgericht jene Sachverhaltsannahme als mit der Realität am wahrscheinlichsten im Einklang zu stehen, dass der Bf mit Erreichen des

Pensionsantrittsalters einen Pensionsanspruch erwirkt und eine Rente von der Deutschen Rentenversicherung bezogen hat.

Die von der belangten Behörde angesetzten Werte, die sich an den feststehenden Werten der Folgejahre orientieren und auch Werbungskosten berücksichtigen, erscheinen dem Bundesfinanzgericht plausibel und im Sinne der ständigen Rechtsprechung so weit an die Realität angenähert, wie es für eine Schätzung eben möglich ist.

Die Schätzung wurde dem Bf samt Begründung vorgehalten und ihm Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äußern. Mangels Reaktion des Bf ist davon auszugehen, dass die Schätzung dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt entspricht und alle bedeutenden Umstände berücksichtigt wurden (§ 184 Abs 1 BAO).

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.

Wien, am 4. März 2022