

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Melanie Maier in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. April 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012, Steuernummer ****BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO vorliegen.

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) reichte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 am 28.12.2017 in Papierform beim Finanzamt ein. Der Einkommensteuerbescheid erging am 03.04.2018 mit einer Nachforderung in Höhe von 531 Euro.

Der Bf. monierte in seiner fristgerecht eingebrachten Beschwerde, es liege ein Fall des § 41 Abs 1 Z 2 EStG 1988 (Pflichtveranlagung) vor, da er im Kalenderjahr 2012 zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen habe. Eine Antragsveranlagung sei daher nach § 41 Abs. 2 EStG nicht möglich. Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2012 sei mit 31.12.2017 abgelaufen

und habe die Abgabenbehörde keine nach außen hin erkennbare Amtshandlung zur Verlängerung dieser Frist gesetzt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.06.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab. Begründend ausgeführt wurde, eine Zurückziehung des Antrages sei nicht möglich, da die gesetzlichen Voraussetzungen gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG vorliegen würden.

Im Vorlageantrag vom 03.07.2018 brachte der Bf. ergänzend vor, das Finanzamt habe sich weder im Erstbescheid noch in der Beschwerdeverentscheidung mit der Frage der Verjährung auseinandergesetzt. Der angefochtene Bescheid sei nach Eintritt der Verjährung erlassen worden, sodass eine sachliche Unzuständigkeit des Finanzamtes vorliege.

Mit Vorlagebericht vom 03.10.2018 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde beantragte die Abweisung, da sie von einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG ausgehe, weshalb gemäß § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO die zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung komme. Somit liege keine sachliche Unzuständigkeit des Finanzamtes vor.

Am 29.10.2018 langte beim Bundesfinanzgericht eine Stellungnahme des Bf. zum Vorlagebericht ein, in der auf das Vorbringen der belangten Behörde repliziert wurde. Zusammengefasst wurde vorgebracht, die Behörde gehe erstmals im Vorlagebericht von einer zehnjährigen Verjährungsfrist aus. Eine Abgabenhinterziehung liege jedoch nicht vor, da dem Finanzamt im Feber 2013 die Lohnzettel für 2012 sowohl der Pensionsversicherungsanstalt als auch des ***1*** übermittelt worden seien. Zudem habe das Finanzamt bereits aufgrund der Pflichtveranlagung 2011 im Jahr 2012 Kenntnis davon gehabt, dass der Bf. von zwei Dienstgebern Bezüge erhalten habe.

Am 04.08.2020 langte beim Bundesfinanzgericht ein ergänzender Schriftsatz des Bf. ein, welcher der belangten Behörde mit Vorhalt vom 05.08.2020 zur Kenntnis gebracht wurde. In der Stellungnahme vom 12.08.2020 brachte die belangte Behörde nochmals vor, warum sie den Tatbestand der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver und subjektiver Hinsicht als erfüllt ansehe. Überdies komme nach Ansicht der belangten Behörde im vorliegenden Fall § 209a Abs 2 BAO zur Anwendung, sodass für die Frage der Verjährung auf den Zeitpunkt der Antragstellung abzustellen sei.

Die Stellungnahme der belangten Behörde wurde dem Bf. mit Vorhalt vom 17.08.2020 zur Kenntnis gebracht. Im darauf replizierenden Schreiben vom 29.08.2020 stellte der Bf. nochmals ausführlich den zeitlichen Ablauf in den Jahren 2011 bis 2017 dar. Zudem wendete er ein, dass die Voraussetzung für die Anwendung des § 209a Abs. 2 BAO nicht vorliege, da es zu keiner Gutschrift gekommen sei.

Aufgrund der Pensionierung des bisher zuständigen Richters wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses der Gerichtsabteilung 5014 zur Erledigung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war beim ***1*** beschäftigt und ist im Jahr 2011 in den Ruhestand getreten. Zusätzlich zu seinen Pensionsbezügen erhielt er aufgrund der für Beamte geltenden Rechtslage im Zeitraum von 01.10.2011 bis 31.1.2012 Bezüge von der Pensionsversicherungsanstalt.

Festgestellt wird, dass dem Bf. die Pflicht zur Übermittlung einer Steuererklärung wegen des Bezuges von zeitweise gleichzeitigen lohnsteuerpflichtigen Einkünfte bekannt war. Der Bf. ist seiner Steuerklärungspflicht im Beschwerdejahr nicht fristgerecht nachgekommen, eine daraus resultierende finanzstrafrechtliche Verurteilung liegt jedoch nicht vor.

Die Lohnzettel für das Beschwerdejahr wurden der belangte Behörde von den bezugsauszahlenden Stellen wie folgt übermittelt:

1: Lohnzettel für den Zeitraum 01.01. – 31.12.2012 am 13.02.2013

Pensionsversicherungsanstalt: Lohnzettel für den Zeitraum 01.01. – 31.01.2012 am 16.02.2013

Festgestellt wird, dass durch die belangte Behörde keine Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung für das Jahr 2012 erging, obwohl zwei Lohnzettel vorlagen. Es wurden auch sonst keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen. Der angefochtene Bescheid erging am 03.04.2018.

2. Beweiswürdigung

Unstrittig ist, dass dem Bf. in den Jahren 2011 und 2012 zumindest zeitweise gleichzeitig zwei Pensionsbezüge zugeflossen sind.

Aus der Einsichtnahme des Gerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt für das Jahr 2011 geht hervor, dass die Lohnzettel am 10.01.2012 (***1*** für den Zeitraum 01.01. – 31.12.) und am 19.02.2012 (Pensionsversicherungsanstalt für den Zeitraum 1.10. – 31.12.) an die belangte Behörde übermittelt wurden. Am 06.09.2012 erging an den Bf. die Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung für das Jahr 2011. Dieser Aufforderung kam der Bf. am 19.10.2012 nach, woraufhin der Einkommensteuerbescheid am 19.12.2012 erlassen wurde. Somit war dem Bf. bekannt, dass bei zumindest zeitweise gleichzeitigem Bezug von zwei oder

mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünfte eine Steuererklärung abzugeben ist. In der aktenkundigen Steuererklärung gab der Bf. die Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlende Stellen auch mit zwei an. Sein Vorbringen, wonach ihm die Steuerklärungspflicht nicht bekannt gewesen sei, erweist sich somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als Schutzbehauptung, die mit dem Akteninhalt nicht in Einklang zu bringen ist.

Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Beschwerdejahr wurde vom Bf. erst am 28.12.2017 eingereicht. Die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Bf. ist unstrittig.

Dass der belangten Behörde die Lohnzettel für das Beschwerdejahr vom ***1*** und von der Pensionsversicherungsanstalt im Feber 2013 übermittelt wurden, ergibt sich ebenso wie die Feststellung, dass keine Verlängerungshandlung gesetzt wurde, aus der Einsichtnahme des Gerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO grundsätzlich fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr.

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen (VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung ist nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabensanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten, bewirkt.

Wenn eine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt, dann ist die Abgabe im Abgabenvorverfahren als hinterzogen zu behandeln (VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159). Liegt eine finanzstrafrechtliche Verurteilung – wie im vorliegenden Beschwerdefall – nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden (VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121).

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 (VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076).

Vorsätzlich handelt gemäß § 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.

Gemäß § 51 Abs. 1 lit a FinStrG macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, vorsätzlich eine abgaben- oder monopolrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verletzt.

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. Eine Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung besteht nur dann, wenn sie gesetzlich angeordnet ist, wie beispielsweise die Abgabenerklärungspflicht gemäß § 42 EStG 1988 (Ritz/Koran, BAO⁷, § 119 Tz 2).

Für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies:

Der Bf. bezog sowohl im Jahr 2011 als auch im Beschwerdejahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden. Daraus resultiert gemäß § 42 Abs. 1 Z 2 EStG die Pflicht zur unaufgeforderten Einreichung einer Steuererklärung (Pflichtveranlagungstatbestand). Die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht betreffend das Beschwerdejahr hat der Bf. dadurch verletzt, dass er die Steuererklärung erst

am 28.12.2017 in Papierform abgegeben hat, obwohl er zur unaufgeforderten Einreichung bis zum 30.04.2013 (in Papierform) oder bis zum 30.06.2013 (über FinanzOnline) verpflichtet gewesen wäre.

Das Bundesfinanzgericht hat in freier Beweiswürdigung festgestellt, dass dem Bf. der Pflichtveranlagungstatbestand bekannt gewesen ist. Durch die Nichtabgabe der vorgeschriebenen Steuererklärung hat der Bf. den Tatbestand der Finanzordnungswidrigkeit gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG verwirklicht.

Für die Verwirklichung des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG ist darüber hinaus erforderlich, dass vorsätzlich eine Abgabenverkürzung bewirkt wurde. Eine Voraussetzung für die Bewirkung einer Abgabenverkürzung durch Nichterfüllung einer Erklärungs-, Anmelde- oder Anzeigepflicht ist, dass der Abgabenbehörde die Entstehung des Abgabenanspruches überhaupt nicht bekannt geworden ist. War das Entstehen des Abgabenanspruches dem Grunde nach bekannt, so kann die Abgabenverkürzung nicht mehr nach § 33 Abs 3 lit a 2. Halbsatz FinStrG bewirkt werden (*Köck in Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinstrG, Bd. 1⁵ Rz 41*).

Das Bundesfinanzgericht hat in freier Beweiswürdigung festgestellt, dass die Abgabenbehörde Kenntnis darüber hatte, dass im Beschwerdejahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, vorlagen. Durch die vom ***1*** und von der Pensionsversicherungsanstalt im Feber 2013 übermittelten Lohnzettel wäre es der belangten Behörde möglich gewesen, die Einkommensteuer für das Beschwerdejahr mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festzusetzen. Eine Abgabenverkürzung konnte daher (objektiv) nicht eintreten, sodass der Tatbestand der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG nicht erfüllt ist.

Dementsprechend kommt die verlängerte Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO nicht zur Anwendung. Innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist, die am 31.12.2017 endete, wurden von der belangten Behörde keine die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen gesetzt. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2012 vom 03.04.2018 ist somit nach Ablauf der Verjährungsfrist ergangen und war daher aufzuheben.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde kommt § 209a Abs. 2 BAO nicht zur Anwendung, da Abgabenerklärungen gemäß Abs. 4 leg. cit. nur als Anträge gelten, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabenfestsetzung zu einer Gutschrift führen würde. Im gegenständlichen Fall wurde eine Nachforderung festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 im Beschwerdefall strittige Frage, ob eine die Verjährungsfrist verlängernde Abgabenhinterziehung vorlag, wurde in freier Beweiswürdigung auf Grundlage der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. September 2022