

IM NAMEN DER REPUBLIK

1. Das Bundesfinanzgericht beschließt durch die Richterin Mag.Dr. Katrin Allram in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Schwarz & Partner Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH, Gudrunstraße 141, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 5. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 12. September 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2014 und Wiederaufnahme 2010 bis 2014:
 - I. Die Beschwerde wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
 - II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

2. Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag.Dr. Katrin Allram in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schwarz & Partner Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH, Gudrunstraße 141, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 5. Oktober 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 12. September 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 und Wiederaufnahme 2007 bis 2009 zu Recht:
 - I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden - 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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Tatbestand der Abgabenhinterziehung verwirklicht wurde und ob demnach die Verjährungsfrist von 10 Jahren zur Anwendung kommt.

Beim Beschwerdeführer (Bf.) fand eine Außen- bzw. eine finanzstrafrechtliche Prüfung (unter anderem) betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2014 statt. Dabei wurde festgestellt, dass Mietvorauszahlungen in den Jahren 2007 bis 2009 nicht der Einkommenbesteuerung unterzogen wurden.

Daraufhin erließ die belangte Behörde am 12. September 2016 Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2014 sowie betreffend Wiederaufnahme 2007 bis 2014.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2016 brachte der Bf. Beschwerde gegen die oben genannten Bescheide ein. Darin wird die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme sowie das Vorliegen der Voraussetzungen für die verlängerte Verjährungsfrist bestritten. Hinsichtlich der von der belangten Behörde angenommenen Mietvorauszahlungen wird ausgeführt, dass die baulichen Investitionen des Mieters dem Vermieter als zivilrechtlichem Eigentümer erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zufließen würden, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet sei. Während der vereinbarten Nutzungsdauer wäre die Mieterin die wirtschaftliche Eigentümerin der Investitionen.

Mit den Beschwerdeverentscheidungen vom 29. August 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass betreffend die Wiederaufnahme das Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei. Überdies sei die Behandlung von Mietvorauszahlungen und Mieterinvestitionen durch die Judikatur hinreichend geklärt. Aufgrund der Unterlassung der Offenlegung im Rahmen der Einkommensteuererklärungen liege eine vorsätzliche Abgabenverkürzung vor.

Mit Eingabe vom 26. September 2017 stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Am 8. Februar 2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Vorlagebericht und Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2020 zog der Bf. die Beschwerde betreffend die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 und betreffend die Wiederaufnahmebescheide 2010 bis 2014 sowie die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurück. Zum Beschwerdeverfahren brachte der Bf. ergänzend insbesondere vor, dass es

im Hinblick auf die von der belangten Behörde angenommene Abgabenhinterziehung am dafür erforderlichen Vorsatz fehle.

Auf Grund der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22. Dezember 2022 wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Stichtag 10. Jänner 2023 der GA 1017 zur Entscheidung zugeteilt.

Mit Beschluss vom 27. Februar 2023 wurde der belangten Behörde die ergänzende Eingabe des Bf. vom 11. Mai 2020 zur Kenntnis gebracht und ihr die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

In der Eingabe vom 20. März 2023 nimmt die belangte Behörde zum vom Bf. behaupteten Nichtvorliegen der Wiederaufnahmegründe sowie zur Verjährungseinrede Stellung.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist ehemaliger *****Sportprofi*****, war bis zum 2. April 2015 Mitgesellschafter und ist seither Alleingesellschafter der *****Gesellschaft***** (in der Folge: Gesellschaft). In der außerordentlichen Generalversammlung der Gesellschaft am 3. September 2006 wurde vereinbart, dass ein in Bau befindliches Gebäude auf dem Privatgrundstück des Bf. der Gesellschaft teilweise zur Nutzung überlassen wird. Vereinbart wurde eine Nutzungsdauer von 20 Jahren. Die Kosten für den Um- bzw. Neubau hatte die Gesellschaft bis zum Betrag von Euro 700.000,00 zu tragen.

Bei der außerordentlichen Generalversammlung waren neben den beiden Gesellschaftern als Gäste der Steuerberater des Bf. sowie der Architekt, der das Bauvorhaben plante, anwesend.

Im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Gesellschaft wurde die belangte Behörde darauf aufmerksam, dass die aus dem Mietverhältnis erzielten Einnahmen beim Bf. nicht der Einkommenbesteuerung unterzogen wurden. In der im Anschluss betreffend den Bf. am 16. August 2016 eingeleiteten Außenprüfung wurden die von der Gesellschaft zu tragenden Baukosten in Höhe von Euro 700.000,00 als im Zeitpunkt der Übernahme der Baukosten vereinnahmte Mietvorauszahlungen qualifiziert (Bericht der Betriebsprüfung vom 12. September 2016).

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 wurden allesamt am 12. September 2016 erlassen.

In der am 5. Oktober 2016 dagegen erhobenen Beschwerde vertritt der Bf. die Ansicht, dass es sich um nicht verpflichtende Mieterinvestitionen handle und die Investitionen daher dem Vermieter erst mit Beendigung des Mietverhältnisses zufließen würden.

Der Bf. war im Streitzeitraum und auch bereits im Jahr 2006 steuerlich vertreten. Die zwischen dem Bf. und der Gesellschaft vereinbarte Nutzungsüberlassung wurde unter Beiziehung des steuerlichen Vertreters beschlossen (Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung vom 3. September 2006).

Weder im Finanzstraß- noch im Strafregister findet sich ein Eintrag betreffend den Bf.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes sowie auf Datenbankabfragen.

Der Bf. ist ehemaliger ***Sportprofi*** und ist seit seinem Karriereende im Bereich des Sportmanagements und der Werbung tätig. Als solcher ist der Bf. unbestritten kein Experte in steuerrechtlichen Belangen. In steuerrechtlichen Angelegenheiten war der Bf. im Jahr 2006, in den Streitjahren 2007 bis 2009 und ist bis dato durch einen Steuerberater vertreten. Wie sich aus dem Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung vom 3. September 2006 ergibt, war der steuerliche Vertreter nicht bloß für die Abwicklung der Jahresveranlagungen zuständig. Der Bf. hat – insbesondere in Bezug auf die geplante Nutzungsüberlassung an die Gesellschaft – vielmehr bereits im Vorfeld steuerrechtlichen Rat eingeholt und sich betreffend die Konsequenzen eines künftigen Vertragsabschlusses beraten lassen. Daraus kann geschlossen werden, dass dem Bf. seine mangelnden steuerrechtlichen Kenntnisse bewusst waren, weshalb er auf fachkundige Beratung angewiesen war. Diese holte der Bf. wie dargestellt auch ein und kam damit der gebotenen Erkundigungspflicht nach.

Will der Abgabepflichtige seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht selbst wahrnehmen, kann er die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen. Dies befreit ihn jedoch nicht von jedweder finanzstrafrechtlicher Verantwortung. Wie der Gerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist der Abgabepflichtige angehalten, bei der Auswahl dieser Personen sorgsam vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen (vgl. VwGH 28.1.2005, 2002/15/0154). Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird durch den Grad der Zuverlässigkeit und Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt. Weiters trifft den Abgabepflichtigen – ungeachtet seiner beruflichen Beanspruchung – die Pflicht zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Information der mit den abgabenrechtlichen Agenden betrauten Personen (vgl. VwGH 29.9.1993, 89/13/0051).

Dass der gewählte steuerliche Vertreter nicht über die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten verfügte oder unzuverlässig wäre, ist nicht hervorgekommen. Überdies waren

sowohl dem Bf. als auch seinem steuerlichen Vertreter alle Informationen betreffend die streitgegenständliche Nutzungsüberlassung bekannt. Der steuerliche Vertreter war sowohl hinsichtlich der Vereinbarung als auch der Umsetzung der streitgegenständlichen Nutzungsüberlassung eingebunden. Der steuerrechtlich relevante Sachverhalt war dem Bf. und seinem steuerlichen Vertreter hinlänglich bekannt. Die gebotene Überwachung durch den Bf. als Vollmachtgeber hält sich bei der Betrauung eines berufsmäßigen Parteienvertreters in Grenzen, sodass in solchen Fällen grundsätzlich von einer ordnungsgemäßen Erfüllung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten ausgegangen werden kann. Im vorliegenden Fall sind auch keine Umstände hervorgekommen, die Anlass geboten hätten, dass der Bf. an der Richtigkeit der erteilten Auskunft hätte zweifeln müssen (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0153).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes durfte sich der Bf. als Laie auf dem Gebiet des Steuerrechts auf die steuerrechtliche Einschätzung und die Anleitung des steuerlichen Vertreters verlassen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1./I. (Gegenstandsloserklärung)

Beschwerden können gemäß § 256 Abs. 1 BAO bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

Wurde eine Beschwerde zurückgenommen (Abs. 1), so ist sie gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Da der Bf. mit der Eingabe vom 11. Mai 2020 die Beschwerde betreffend Einkommensteuer und Wiederaufnahme für die Jahre 2010 bis 2014 zurückgezogen hat, war diese gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

3.2. Zu Spruchpunkt 2./I. (Stattgabe)

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

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO grundsätzlich fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Gemäß § 33 Abs. 1 Finanzstrafgesetz (FinStrG) macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

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.

Dem Täter wird gemäß § 9 FinStrG (idF BGBl Nr. 571/1985) weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

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. Wenn eine Verurteilung wegen Hinterziehung einer bestimmten Abgabe vorliegt, dann ist die Abgabe im Abgabenverfahren als hinterzogen zu behandeln. Im Falle eines Freispruches besteht aber keine solche Bindung, und zwar schon wegen der anders gearteten Beweisregeln (vgl. VwGH 30.3.2022, Ra 2020/13/0096 mwN).

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – 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. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen 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 31.1.2018, Ra 2017/15/0059 mwN).

Es steht unbestritten fest, dass betreffend die Streitjahre 2007 bis 2009 die allgemeine Bemessungsverjährung mit Ende des Jahres 2015 abgelaufen ist. Die Verjährungsfrist beträgt insoweit zehn Jahre, als eine Abgabe hinterzogen ist. Sog. ist als Vorfrage zu beurteilen, ob der Bf. die subjektive und objektive Tatseite des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG verwirklichte.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass die sich aus den bekämpften Bescheiden ergebenden Abgabennachforderungen ausschließlich hinterzogene Abgaben im Sinn des § 33 Abs. 1 FinStrG betreffen. Zu diesem Ergebnis gelangte die Behörde, da sich die aus der Nutzungsvereinbarung zwischen dem Bf. und der Gesellschaft erlangten Vorteile nicht in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2007 bis 2009 finden. Zur subjektiven Tatseite wurden weder im Bericht der Betriebsprüfung noch in den bekämpften Bescheiden Feststellungen getroffen. In der ergänzenden Stellungnahme vom 20. März 2023 führte die belangte Behörde aus, dass bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person die Kenntnis über die bestehende Einkommensteuerpflicht sowie Offenlegungspflichten vorausgesetzt werden könne. Es sei daher davon auszugehen, dass der Bf. es ernsthaft für möglich gehalten hat, dass sich aus der vereinbarten Vermietung mit der Gesellschaft steuerliche Konsequenzen in seinem Einkommensterverfahren ergeben, und sich damit abgefunden hat.

Dem Bf. war bekannt, dass zwischen ihm und der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, eine Nutzungsvereinbarung geschlossen wurde. Der Sachverhalt war dem Bf. daher hinreichend bekannt. Hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung dieses Sachverhalts vertraute der Bf. auf die Beratung und Auskunft durch seinen steuerlichen Vertreter. Dieser war – wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt – bereits in der Vorbereitungsphase der geplanten Nutzungsvereinbarung eingebunden. Insgesamt ist der Bf. damit seiner Erkundigungspflicht nachgekommen und durfte sich auf die ihm von seinem Steuerberater erteilte Auskunft verlassen. Es ist folglich auszuschließen, dass der Bf. wissentlich und willentlich den Tatbestand der Abgabenhinterziehung verwirklichen wollte. Der Bf. hielt es nicht einmal ernstlich für möglich, im Zusammenhang mit dem zwischen ihm und der Gesellschaft abgeschlossenen Nutzungsvertrag eine finanzstrafrechtlich relevante Tat zu verwirklichen, und fand sich auch nicht damit ab. Ein Vorsatz des Bf. in Hinblick auf die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG liegt daher nicht vor, weshalb sich weitere Ausführungen zur objektiven Tatseite erübrigen.

Da es sich bei den mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Abgaben nicht um hinterzogene Abgaben im Sinn des § 33 Abs. 1 FinStrG handelt, kommt die zehnjährige Verjährungsfrist nicht zur Anwendung.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

3.3. Zu Spruchpunkt 1./II. (Revision)

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 sich die Rechtsfolge der Gegenstandsloserklärung der Beschwerde im Fall der Zurücknahme der Beschwerde unmittelbar aus § 256 Abs. 3 BAO ergibt, liegt keine Rechtsfrage vor, der gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3.4. Zu Spruchpunkt 2./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.

Bei der Frage, ob dem Bf. in Hinblick auf den Tatbestand der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG Vorsatz vorgeworfen werden kann, handelt es sich um eine im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilende Frage. Das Bundesfinanzgericht hat bei dieser Beurteilung die angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes berücksichtigt. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 23. März 2023