

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, Schwedengasse 2, 3500 Krems/Donau, über die Beschwerde vom 22. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 6. Mai 2019 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 zu Steuernummer ***BF1StNr2*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Aufgrund der am 09.05.2011 vom Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz Bf) eingereichten Arbeitnehmerveranlagung 2010 wurde am 27.07.2011 der Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen. Erfasst wurde insgesamt ein steuerpflichtiges Einkommen in der Höhe von (in weiterer Folge kurz iHv) 3.575,30 Euro.

Das Finanzamt erließ am 06.05.2019 einen Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens über die Einkommensteuer 2010 auf Grund des Hervorkommens neuer Tatsachen und nahm das Verfahren von Amts wegen wieder auf. Weiters erließ das Finanzamt am 06.05.2019 einen (neuen) Einkommensteuerbescheid 2010. Darin wurde, begründend auf einen bedingten Vorsatz für das Hinterziehen von Abgaben, die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren gem § 207 Abs 2 BAO angenommen.

Mit Bescheidbeschwerde vom 20.05.2019 erklärte der Bf, dass ein Vorsatz auf Abgabenhinterziehung gar nicht vorliegen hätte können, da auch bei ordnungsgemäßer

Erklärung der Einkünfte keine Abgabenschuld für den Bf vorgelegen wäre. Er beantragte, den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie den neuen Sachbescheid über die Einkommensteuer 2010 auf Grund von Verjährung im Sinne der Bescheidbeschwerde zu erledigen und den Erstbescheid über die Einkommensteuer 2010 wieder in Rechtskraft erwachsen zu lassen.

Mit Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes wurde dem Beschwerdebegehren nicht entsprochen. Dagegen richtete sich der vom Bf am 27.09.2019 rechtzeitig eingebrachte Vorlageantrag gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens (und in weiterer Folge der am 25.10.2019 rechtzeitig eingebrachte Vorlageantrag gegen den neuen Sachbescheid über die Einkommensteuer 2010).

Mit Vorlagebericht vom 05.11.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerden zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte, die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid sowie den Einkommensteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

Der Bf hat mit Schreiben vom 12.03.2025 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie den Antrag auf Entscheidung durch einen Senat zurückgenommen.

Dies wurde vom Bundesfinanzgericht in Bezug auf das rechtliche Parteiengehör auch dem Finanzamt mitgeteilt, woraufhin noch eine materiell-rechtliche Stellungnahme der Behörde am 02.04.2025 beim Bundesfinanzgericht eingelangt ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat in den finanzinternen Datenbanken recherchiert und kam zu dem Ergebnis, dass es offensichtlich zu keiner finanzstrafrechtlichen Verfolgung hinsichtlich hinterzogener Abgaben gekommen ist. Auch im Vorlagebericht wurde von der belangten Behörde angegeben, dass kein Finanzstrafverfahren anhängig ist.

Festgestellt wird, dass der Bf im Jahr 2010 als Erbe nach dem Vater des Bf eine Hinterbliebenenunterstützung iHv 5.516,51 Euro sowie einen Ablebensversicherungsanspruch iHv 28.549,52 Euro von Seiten der Ärztekammer NÖ ausbezahlt bekommen hat. Diese beiden Beträge wurden dem Bf bereits im Jahr 2010 ausbezahlt, den Bescheid von der Ärztekammer NÖ darüber erhielt er erst am 05.04.2011. In diesem Bescheid war auch eine (unzutreffende) Belehrung dahingehend enthalten, dass der Betrag iHv 5.516,51 Euro steuerpflichtig ist und in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen ist. Hinsichtlich des Ablebensversicherungsanspruches iHv 28.549,52 Euro gab es keinen Hinweis auf eine Steuerpflicht. Es ist unstrittig, dass die Aufnahme der Hinterbliebenenunterstützung iHv 5.516,51 Euro vom Bf in dessen Arbeitnehmerveranlagung unterlassen wurde. In der

Arbeitnehmerveranlagung 2010 wurden vom Bf lediglich Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sowie zwei nichtselbstständige Einkünfte und Werbungskosten – welche nicht streitgegenständlich sind – erklärt. Es war festzustellen, dass der Bf im Beschwerdejahr zum ersten Mal, sieht man von zwei einmonatigen Ferialjobs ab, ein Einkommen bezogen hat. Der Einkommensteuerbescheid 2010 über die Arbeitnehmerveranlagung 2010 wurde am 27.07.2011 ausgefertigt.

Erst mit einem Schreiben des BMF vom 17.09.2018 wurde das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf darüber informiert, dass Personen, die eine Hinterbliebenenunterstützung seitens des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer erhalten haben – so wie auch der gegenständliche Bf – diese entweder überhaupt nicht oder nicht in der zutreffenden Höhe dem Finanzamt gegenüber offengelegt haben. Dies auf Grund einer nicht rechtskonformen Bescheidbelehrung hinsichtlich der Besteuerung der beiden Beträge.

Das Finanzamt sah in diesem Schreiben vom 17.09.2018 das Hervorkommen von neuen Tatsachen und Beweismittel. Allerdings war die fünfjährige Verjährungsfrist gem § 207 Abs 1 BAO bereits abgelaufen. Durch das Vorwerfen eines (zumindest bedingten) Vorsatzes wurde vom Finanzamt eine verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogenen Abgaben gem § 207 Abs 3 BAO angenommen. Das Finanzamt hat sodann am 06.05.2019 den Bescheid über die Wiederaufnahme gem § 303 BAO sowie einen neuen Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen, in welchem es nicht nur die Hinterbliebenenunterstützung iHv 5.516,51 Euro, sondern auch den Ablebensversicherungsanspruch iHv 28.549,52 Euro besteuerte.

Der dargelegte Sachverhalt wurde von keiner der Parteien bestritten.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich schlüssig auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes bzw die Stellungnahmen des Bf, insbesondere auf die vom Bf übermittelten Unterlagen (ua die Bescheidbeschwerde, Bescheid der Ärztekammer NÖ, Antwortschreiben auf die Ergänzungsersuchen des Finanzamtes).

Der Bf war zum Zeitpunkt des Ablebens seines Vaters und dem Erhalt der Zahlung über die Hinterbliebenenunterstützung und des Ablebensversicherungsanspruchs durch die Ärztekammer NÖ erst zweiundzwanzig Jahre alt. Der Bf hatte im Jahr 2010 zum ersten Mal - ausgenommen von zwei einmonatigen Ferialjobs – ein Einkommen (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 18.04.2019). Er hat somit als Anfänger im Berufsleben einer (unzutreffenden) Belehrung eines Bescheides der Ärztekammer NÖ Glaube geschenkt, welcher Betrag der beiden erhaltenen Zahlungen in die Arbeitnehmerveranlagung aufzunehmen sei. Dies entspricht dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und erachtet das Gericht als glaubhaft. Auch dem Vorwurf des Finanzamtes, er habe im Beschwerdejahr doch auch nichtselbstständige Einkünfte vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer NÖ erhalten und daher

wissen müssen, dass dieser Wohlfahrtsfonds keine Behörde für Steuerangelegenheiten sei, konnte das Gericht nichts abgewinnen. Es entspricht jedenfalls der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Berufseinsteiger, welcher darüber hinaus gerade einen Elternteil verloren hat, einer Bescheidbelehrung Glaube geschenkt und auf dessen Richtigkeit vertraut hat.

Die Tatsache allein, dass der Bf weiters – auf Grund von jugendlicher Achtlosigkeit – die Hinterbliebenenunterstützung dann doch nicht in die Arbeitnehmerveranlagung aufgenommen hat, reicht nach Ansicht des Gerichtes nicht aus, die subjektive Tatseite eines (bedingten) Vorsatzes anzunehmen. Die in der Arbeitnehmerveranlagung offengelegten Einkünfte und die nicht offengelegte Hinterbliebenenunterstützung gemeinsam hätten einen Betrag unter der relevanten Einkommensgrenze für Steuerpflicht von 11.000,00 Euro ausgemacht.

Der Erfolg – die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung – konnte mangels Abgabenschuld gar nicht eintreten. Der Bf vertraute gutgläubig auf die Belehrung des Bescheides der Ärztekammer NÖ und ging insgesamt für 2010 von keiner Abgabepflicht aus.

Für die Annahme eines Vorsatzes werden jedoch stets beide Tatbestandselemente – subjektiv und objektiv – benötigt, dies liegt hier nicht vor.

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

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Im gegenständlichen Fall ist die Rechtsfrage zu klären, ob dem Bf ein (zumindest bedingter) Vorsatz hinsichtlich der Abgabenhinterziehung vorwerfbar war und somit die verlängerte Verjährungsfrist gem § 207 Abs 3 BAO für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist.

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen 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 (§ 303 Abs 1 lit b BAO).

Da dem Finanzamt diese Tatsache aus dem Schreiben des BMF vom 17.09.2018, dass sowohl die Hinterbliebenenunterstützung als auch der Ablebensversicherungsanspruch steuerpflichtig seien, im abgeschlossenen Verfahren noch nicht bekannt war, liegt unstrittig ein Wiederaufnahmegrund vor.

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

Die Verjährungsfrist verlängert sich gem § 209 Abs 1 BAO durch jede nach außen erkennbare Amtshandlungen, die zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen wird, 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 Verjährung beginnt im hier vorliegenden Fall für die Einkommensteuer mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 lit a BAO), also mit Ablauf des Jahres 2010. Verjährung tritt daher grundsätzlich mit Ende des Jahres 2015 ein. Durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2010 am 27.07.2011 verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr und die Verjährung tritt mit Ablauf des Jahres 2016 ein.

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2010 ist im Jahr 2019 erfolgt.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren somit, ob Abgaben hinterzogen wurden und daher von einer verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren auszugehen ist. Ansonsten wäre im Jahr 2019 bereits Verjährung eingetreten und hätte die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2010 nicht mehr erfolgen dürfen.

Ob Abgaben hinterzogen sind, bildet eine Vorfrage nach § 116 Abs 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 2.Satz BAO anzuwenden ist (vgl VwGH 17.8.2023, Ra 2023/13/0053). Ob die Voraussetzungen der verlängerten Verjährungsfrist im Sinne des § 207 Abs 2 BAO vorliegen, ist im Abgabenverfahren zu beurteilen (vgl VwGH 03.09.2024, Ra 2023/13/0118).

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

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 (wobei der bedingte Vorsatz als mildeste Ausgestaltung des Vorsatzes ausreicht).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (vgl VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (vgl VwGH 30.10.2003, 99/15/0098, VwGH 14.09.2017, Ro 2015/15/0027). Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich

das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen (vgl VwGH 28.06.1995, 94/16/0282). Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen (vgl OGH 12.12.1995, 14 Os 164/94). Aus dem Gesamtbild muss ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen gegeben sein (vgl VwGH 22.11.1963, Rs 227/62).

Das Bundesfinanzgericht hat sich mit dem Vorliegen eines Eventualvorsatzes auseinandergesetzt und diesen verneint. Der Bf hat von der Ärztekammer NÖ im Zusammenhang mit der Auszahlung zweier Beträge (5.516,51 Euro „Hinterbliebenenunterstützung“ und 28.549,52 Euro „persönlicher Ablebensversicherungsanspruch“) am 05.04.2011 einen Bescheid erhalten, aus dessen (unzutreffenden) Belehrung herauszulesen war, dass lediglich der Betrag iHv 5.516,51 Euro der Einkommensteuerpflicht unterläge. Der Bf hat zwar die Offenlegung der 5.516,51 Euro aus der Hinterbliebenenunterstützung unterlassen, allerdings bestreitet der Bf diesen Umstand auch gar nicht. Dieser hatte im streitgegenständlichen Jahr ein steuerpflichtiges Einkommen iHv 3.757,30 Euro und hätte er die Hinterbliebenenunterstützung iHv 5.516,51 Euro ordnungsgemäß in die Arbeitnehmerveranlagung aufgenommen, so hätte er weiterhin ein steuerfreies Einkommen von unter 11.000,00 Euro. Ein vorsätzliches Handeln bedarf der Verwirklichung beider Tatbestandsmerkmale: das Wissen um die Möglichkeit, dass das Handeln gegen abgabenrechtliche Pflichten verstößt und auch das Wollen, dass man einen Verkürzungstatbestand herbeiführt.

Auch wenn man aus den Vorbringen des Bf bzw seines steuerlichen Vertreters ein mögliches Bewusstsein des Bf über die steuerlichen Auswirkungen des Unterlassens der Offenlegung der 5.516,51 Euro ableiten könnte, sieht das Bundesfinanzgericht in keinsten Weise die Willensbildung des Bf, dass er sich durch sein unrechtmäßiges Verhalten einen steuerlichen Vorteil verschaffen und sich daraus bereichern wollte. Dies allein schon durch den Umstand, dass das steuerliche Einkommen des Bf im Beschwerdejahr unter 11.000,00 Euro gelegen ist.

Der Bf war im Jahr 2010 gerade einmal zweiundzwanzig Jahre alt und noch nicht voll im Arbeitsleben integriert. Daher war es für das Bundesfinanzgericht glaubhaft, dass dieser hinsichtlich der 28.549,52 Euro jedenfalls ohne Vorsatz handelte, da er auf die Ausführungen im Bescheid der Ärztekammer NÖ vertrauen konnte. Dem Vorwurf, er hätte wissen müssen, dass es sich dabei um „keine Behörde für die Besteuerung der Einkünfte“ handle, ist nichts abzuleiten.

Es fehlt an der subjektiven Tatseite, eine Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG liegt demnach nicht vor. Somit ist auch die (verlängerte) zehnjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 BAO nicht anzuwenden. Bei Erlassung des Bescheides im Jahr 2019 betreffend die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2010 war Verjährung bereits eingetreten.

Das Bundesfinanzgericht konnte keinen (bedingten) Vorsatz für eine Abgabenhinterziehung erkennen, daher war der Beschwerde betreffend den Wiederaufnahmebescheid stattzugeben und der Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Die (materiell-rechtliche) in eventu-Argumentation des Bf hinsichtlich einer Aktivierung von Forderungen des Hinterbliebenenanspruchs im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe des Vaters des Bf, welche in der Stellungnahme der Finanzbehörde vom 02.04.2025 nochmals aufgegriffen wurde, geht ins Leere, da hier bereits auf Grund der oben erläuterten Vorfrage keine verlängerte Verjährungsfrist anzunehmen war.

Ergänzend wird angemerkt, dass betreffend den Bescheid über die Einkommensteuer 2010 vom 06.05.2019 ein Beschluss ergehen wird, in welchem dieser Bescheid gem § 261 Abs 1 BAO als gegenstandslos erklärt wird.

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.

Da die zu beantwortenden Rechtsfragen im Sinne der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurden, lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. April 2025