

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Kay Wrulich, den Richter Mag. David Hell LL.B LL.M sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Katrin Kirchebner und Mag. Thomas Karner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuerberater Peither Wirtschaftstreuhänder, Sandgasse 16, 4020 Linz, Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Beschwerden vom 1. Dezember 2023 gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. November 2023 betreffend Einkommensteuer 2015,
- den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Oktober 2023 betreffend Einkommensteuer 2016, sowie
- den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. November 2023 betreffend Einkommensteuer 2017,

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. Juli 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Waltraud Pranger zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Gegenständlicher Entscheidung liegt die Rechtsfrage zugrunde, ob es durch die unterlassene Einreichung von Einkommensteuererklärungen zu einer Verkürzung der Einkommensteuer gekommen ist und somit hinterzogene Abgaben im abgabenrechtlichen Sinn vorliegen, sodass die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren zur Anwendung kommt.

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (in Folge kurz: Bf) wurde am ***x.x.xxxx*** in ***Ort*** geboren und ist österreichischer Staatsbürger. Der Bf hatte seinen Hauptwohnsitz vom 13.9.2013 – 24.5.2020 in ***PLZ, Straße***. Gleichzeitig war die Adresse seit 15.5.2006 auch Betriebsanschrift.

Der Bf verfügt seit dem Jahr 2001 über mehrere Gewerbeberechtigungen:

Vom 23.4.2001 bis 2.6.2004 war er zur Ausübung des freien Gewerbes der Geschäftsvermittlung berechtigt, konkret zur Vermittlung von Verträgen zwischen Personen, die nach dem Wertpapieraufsichtsgesetz zur Erbringung von Finanzdienstleistungen befugt sind.

In der Zeit vom 13.6.2005 bis 31.12.2020 war er zur Ausübung des reglementierten Gewerbes der Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsagent berechtigt.

Darüber hinaus war er im Zeitraum vom 2.6.2004 bis 31.12.2020 zum reglementierten Gewerbe der gewerblichen Vermögensberatung berechtigt, einschließlich der Befugnis zur Tätigkeit als Wertpapiervermittler gemäß § 2 Abs. 1 Z 15 Wertpapieraufsichtsgesetz sowie zur Vermittlung von Lebens- und Unfallversicherungen in der Form Versicherungsagent.

Ferner war er vom 29.3.2013 bis 6.6.2024 Inhaber des freien Gewerbes als Handelsagent.

Der Bf reichte laufend seit zumindest 2004 seine Einkommensteuererklärungen und seit 2006 die Umsatzsteuererklärungen ein. Die Einkommensteuer wurde jeweils entsprechend den Angaben in den Erklärungen veranlagt. Aufgrund der durchwegs geringen Einkünfte aus Gewerbebetrieb – mit Ausnahme des Jahres 2013 – ergab sich daraus jedoch keine Einkommensteuer.

Ab dem Jahr 2015 brachte der Bf keine Einkommensteuererklärungen mehr ein, obwohl er weiterhin Einnahmen erzielte. Die Umsatzsteuererklärungen wurden hingegen weiterhin fristgerecht eingereicht.

Die Umsätze stiegen von rund € 30.000,- im Jahr 2012 auf € 55.150,- im Jahr 2013 und erreichten in den streitgegenständlichen Jahren € 63.030,- (2015), € 66.136,- (2016) sowie € 67.589,- (2017).

Mit Vorhalt vom 4.4.2023 forderte die Abgabenbehörde den Bf auf, die Einkommensteuererklärungen ab dem Jahr 2015 einzureichen. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass widrigenfalls eine Schätzung anhand der erklärten Umsätze unter Berücksichtigung von 12% pauschalen Betriebsausgaben erfolgen werde.

Schließlich reichte der Bf am 27.4.2023 die ausstehenden Einkommensteuererklärungen ein. In Folge erließ die Abgabenbehörde erklärungskonform die nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheide (Erstbescheide). Daraus ergaben sich Einkommensteuerfestsetzungen in Höhe von € 6.290,-- für das Jahr 2015, € 6.203,-- für das

Jahr 2016 sowie € 8.328,-- für das Jahr 2017. Insgesamt wurde für den Zeitraum 2015 bis 2017 die Einkommensteuer in Höhe von € 20.821,-- festgesetzt. Die Bescheide enthalten keine näher ausgeführte Begründung.

Die Abgabenbehörde hatte Kenntnis vom Abgabenanspruch des Bf.

Der Bf war sich seiner Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen zum jeweils gesetzlich vorgesehenen Termin bewusst. Dass es zu einer Verkürzung an Einkommensteuer unter Verletzung seiner Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen kommen könnte, hat er ernstlich für möglich gehalten und hat sich damit abgefunden.

Mit nach Fristverlängerung eingebrachten Beschwerden vom 1.12.2023 brachte der steuerliche Vertreter des Bf zusammengefasst vor, dass der Abgabenanspruch für die Einkommensteuer jeweils mit Ablauf des betreffenden Jahres entstanden sei. Die gesetzliche Verjährungsfrist betrage fünf Jahre, weshalb für die Jahre 2015 bis 2017 bereits Verjährung eingetreten sei. Es wurde daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt sowie die Entscheidung durch den Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Abgabenbehörde vermochte das Vorbringen nicht zu überzeugen und so erließ sie am 7.3.2024 eine abweisende Beschwerdevorentscheidungen. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf seit vielen Jahren als Handelsagent tätig sei und so Kenntnis von der Pflicht zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen gehabt habe. Er habe die Steuererklärungen wissentlich nicht abgegeben und eine Abgabenverkürzung nicht nur billigend in Kauf genommen, sondern wissentlich herbeigeführt. Es komme daher die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung.

Mit Eingabe vom 4.4.2024 beantragte der Bf die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Die Beschwerde wurde am 13.9.2024 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Ein Finanzstrafverfahren wurde nicht eingeleitet, demzufolge auch keine strafrechtliche Verurteilung vorliegt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den persönlichen Daten des Bf ergeben sich widerspruchsfrei aus dem Abgabenakt in Zusammenschau mit den vorliegenden GISA-Auszügen. Auch die zeitliche Abfolge der Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen einschließlich des Verfahrensablaufs ist anhand des Abgabenakts sowie der ergangenen Bescheide eindeutig nachvollziehbar. Die Umsatzzahlen ergeben sich zweifelsfrei aus den rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheiden der betreffenden Jahre.

Die Angaben zu den vom Bf gehaltenen Gewerbeberechtigungen beruhen auf den vorliegenden GISA-Auszügen. An der Echtheit und Richtigkeit dieser behördlichen Auskünfte bestehen keine Zweifel.

Die Feststellung, dass sich der Bf seiner Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe der Einkommensteuererklärungen bewusst war und es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hat, dass durch diese Unterlassung es zu einer Verkürzung an Einkommensteuer kommen könnte, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Der Bf erzielte seit Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb und reichte über einen längeren Zeitraum regelmäßig sowohl Einkommensteuer- als auch Umsatzsteuererklärungen ein. Ab dem Jahr 2015 unterließ er jedoch die Abgabe der Einkommensteuererklärungen, obwohl er weiterhin relevante Einkünfte erzielte. Gleichzeitig wurden die Umsatzsteuererklärungen weiterhin fristgerecht eingebracht.

Diese selektive Erfüllung steuerlicher Erklärungspflichten lässt den Schluss zu, dass sich der Bf seiner Verpflichtung zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen bewusst war, diese aber gezielt unterließ, um die Festsetzung und Einhebung von Einkommensteuer zu vermeiden.

Auch die festgestellte Umsatzentwicklung belegt, dass dem Bf die steuerliche Relevanz seiner gewerblichen Tätigkeit erkennbar sein musste. Angesichts der kontinuierlichen Steigerung konnte der Bf nicht ernsthaft davon ausgehen, dass seine Tätigkeit einkommensteuerlich unbeachtlich sei.

Spätestens aufgrund seiner bisherigen Erklärungspraxis, seines langjährigen unternehmerischen Handelns sowie der fortlaufenden Abgabe von Umsatzsteuererklärungen musste ihm klar sein, dass auch für die Einkommensteuer eine Erklärungspflicht besteht. Die Tatsache, dass er diese über mehrere Jahre hinweg nicht erfüllte, obwohl laufend steuerrelevante Einkünfte vorlagen, belegt, dass er eine Abgabenverkürzung zumindest billigend in Kauf nahm. Er hat somit ernstlich für möglich gehalten, dass durch sein Unterlassen eine Verkürzung an Einkommensteuer eintreten könnte, und sich mit diesem Erfolg abgefunden.

Hinzu kommt, dass der Bf Inhaber eines reglementierten Gewerbes war, für dessen Ausübung insbesondere im Bereich der Versicherungsvermittlung und Vermögensberatung bestimmte Zusatzvoraussetzungen zu erfüllen sind, die auch grundlegende Kenntnisse des Steuerrechts voraussetzen. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass dem Bf zumindest eine steuerrechtliche Basiskompetenz zuzuschreiben ist, die ein bewusstes Fehlverhalten bei der Nichterklärung von Einkommensteuern zusätzlich indiziert.

Die Feststellung, dass die Abgabenbehörde Kenntnis vom Abgabenanspruch des Bf gehabt hatte, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt. Der Bf war seit Jahren unternehmerisch

tätig, hatte über einen längeren Zeitraum hinweg regelmäßig Einkommensteuererklärungen eingebracht und war steuerlich erfasst. Darüber hinaus reichte der Bf in den betreffenden Jahren seine Umsatzsteuererklärungen ein, aus denen zweifelsfrei eine Umsatzsteigerung erkennbar war. Diese Angaben in den Umsatzsteuererklärungen wurden von der Abgabenbehörde übernommen und bildeten die Grundlage für die jeweiligen Umsatzsteuerbescheide. Die Abgabenbehörde war daher über das Vorliegen relevanter Einkünfte informiert und hatte somit Kenntnis über die Art und das Bestehen seiner Erwerbstätigkeit.

Zudem wird von der Abgabenbehörde selbst vorgebracht, dass der Bf als Handelsagent tätig gewesen sei. Insofern steht außer Zweifel, dass die gewerbliche Tätigkeit des Bf aktenkundig und der Abgabenbehörde somit bekannt war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Nach § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

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. 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 (VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, mwN).

Im Falle eines Freispruches im Strafverfahren sowie in jenen Fällen in denen das Strafverfahren eingestellt wurde, ist es damit Sache des Finanzamtes bzw. des im Beschwerdeverfahrens zuständigen Verwaltungsgerichts, die maßgebenden Hinterziehungskriterien nachzuweisen.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Willen verwirklicht, wobei ein Eventualvorsatz genügt. 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 (VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015; VwGH 11.02.2025, Ra 2023/15/0103).

Hinterzogene Abgaben im Sinne des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO sind solche, hinsichtlich derer durch Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt wurde (VwGH 24.03.1994, 92/16/0153).

Nach § 33 Abs 3 FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Nach den getroffenen Feststellungen wurden für die verfahrensgegenständlichen Jahre zwar erst nach Aufforderung durch die Abgabenbehörde Einkommensteuererklärungen eingebracht, jedoch wurde die Einkommensteuer sodann in der erklärten Höhe festgesetzt. Eine Schätzung oder eine zu niedrige bescheidmäßige Festsetzung erfolgte nicht, weshalb der erste Halbsatz des § 33 Abs 3 FinStrG (Verkürzung durch zu niedrigen Bescheid) nicht erfüllt ist.

Auch eine Verkürzung wegen unterbliebener Festsetzung infolge behördlicher Unkenntnis greift nicht:

Wie festgestellt wurde, war die Abgabenbehörde über die gewerbliche Tätigkeit des Bf informiert und hatte demnach Kenntnis vom Bestehen eines Abgabenanspruches. Nach einhelliger Auffassung in Literatur und Rechtsprechung ist das Vorliegen vollständiger behördlicher Unkenntnis über das Entstehen eines konkreten Abgabenanspruches jedoch zentrale Voraussetzung (*conditio sine qua non*) für die Annahme einer Verkürzung gemäß § 33 Abs 3 lit a zweiter Halbsatz FinStrG. Eine solche liegt etwa dann vor, wenn eine Anzeige der Betriebseröffnung gänzlich unterbleibt und der Steuerpflichtige der Behörde mangels jeglicher Hinweise faktisch unbekannt ist („steuerliches U-Boot“).

Anders ist die Rechtslage jedoch zu beurteilen, wenn der Steuerpflichtige bereits erfasst ist und der Behörde ein Abgabenanspruch dem Grunde nach bekannt ist. In einem solchen Fall scheidet eine Verkürzung aufgrund behördlicher Unkenntnis aus. Eine Abgabenverkürzung kann dann – sofern die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen – lediglich nach § 33 Abs 3 lit a erster Halbsatz FinStrG verwirklicht werden (vgl. OGH 23.07.2009, 13 Os 18/09k, EvBl 2009/152; *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 877; *Reger/Hacker/Knechtl*, FinStrG⁴ § 33 Rz 41, *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 196).

Daraus folgt, dass zwar ein bedingter Vorsatz zur Abgabenhinterziehung vorlag, eine Verkürzung aber tatsächlich nicht bewirkt wurde. Es liegt somit keine hinterzogene Abgabe im Sinne des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO vor, weshalb die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren nicht zur Anwendung kommt.

Die angefochtenen Bescheide waren daher aufzuheben.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Rechtsfolge ergibt sich eindeutig aus dem Gesetz. Zudem betrafen die verbleibenden Fragen ausschließlich Sachverhaltsfragen, die einer Revision nicht zugänglich sind. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 22. Juli 2025