

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Martin Johannes Knopper, Trappengasse 50, 8054 Graz, über die Beschwerde vom 9. Oktober 2024 gegen die zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheide des ***FA*** vom 10. September 2024 betreffend Einkommensteuer 2014 – 2017 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 (1) BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren ist zu klären, ob bei Ergehen der Einkommensteuer (ESt)-Bescheide 2014 – 2017 vom 10.Sept 2024 bereits Festsetzungsverjährung (§ 207 BAO) eingetreten war (Position des FAÖ) oder nicht (Position des Bf).

Im Februar 2024 erging eine Aufforderung des FAÖ an den Bf zur Bekanntgabe von bisher nicht deklarierten Einkünften aus dem Zeitraum 2018-2023, welche der Abgabenbehörde im Rahmen von Meldungen nach § 109a EStG bzw. „*AEOI-Meldungen*“ bekannt geworden waren. In Beantwortung dieses Ergänzungsauftrages reichte der – mittlerweile steuerlich vertretene – Bf Anfang Sept 2024, neben Abgabenerklärungen für den angefragten Zeitraum, aus dem Titel einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG auch ESt-Erklärungen für 2014-2017 ein. Der darin ausgewiesene Jahresgesamtbetrag der Einkünfte überschritt lediglich im Jahr 2017 (knapp) die damalige Grenze für den ESt-Nulltarif von 11.000,- €.

Die Einkünfte umfassten in allen vier Jahren neben Lohnbezügen (LSt-Anfall nur 2017) auch selbständige Einkünfte (welche lediglich im Jahr 2015 unter dem Wert von 730,- € lagen) und ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, welche in den Anwendungsbereich des besonderen ESt-Steuersatzes nach § 27a (1) EStG von 25% bzw. 27,5% fielen (vorwiegend

ausschüttungsgleiche Erträge aus einer deutschen Investmentfonds-Gesellschaft, erfasst in Kz 937). Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen optierte der Bf jeweils gemäß § 27a (5) EStG zur Regelbesteuerung.

Die verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheide 2014 – 2017 vom 10.Sept 2017 ergingen weitgehend erklärungskonform.

Im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen ließ das FAÖ die Regelbesteuerungsoption des Bf allerdings unberücksichtigt und brachte den besonderen ESt-Satz von 25% (2014-2016) bzw. 27,5% (2017) in Ansatz. Dadurch ergaben sich in den Jahren 2014 – 2016 ESt-Zahllasten. Für das Jahr 2017 führte die Veranlagung zu einer ESt-Gutschrift von 1.886,- € (LSt-Teilerstattung).

In seiner gegen diese ESt-Bescheide eingebrachten Beschwerde beharrte der Bf auf seiner Option zur Regelbesteuerung nach § 27a (5) EStG, durch welche sich in den Jahren 2014 und 2017 Abgabengutschriften von 110,- € bzw 2.150,- € und in den Jahren 2015/2016 ESt-Festsetzungen von 0,00 € ergeben würden.

Mit Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 2.März 2025 wies das FAÖ die Beschwerde des Bf unter Verweis auf eine bereits eingetretene Verjährung für die bekämpften ESt-Bescheide ab. Da eine Abgabenhinterziehung mangels ESt-Schuld nicht bewirkt worden sei, komme die verlängerte 10jährige Verjährungsfrist des § 207 (2) BAO nicht zum Tragen.

Der Bf beehrte die Vorlage seiner Beschwerde an das BFG.

Mit der Verweigerung der Option zur Regelbesteuerung sah er den verfassungsrechtlich gebotenen Gleichheitsgrundsatz (Art 7 B-VG bzw. Art 2 StGG) verletzt. Der Ausschluss einer Regelbesteuerungsoption nach § 27a (5) EStG bei einem „*Grenzsteuersatz von 0%*“ eröffne einen „*Straflosigkeitsraum*“, der weder gesetzlich vorgesehen noch sachlich gerechtfertigt sei und sich damit als verfassungs- und rechtswidrig erweise. Es sei unsachlich und widerspreche der systematischen Stellung der Normen betreffend hinterzogene Abgaben, die verlängerte Verjährungsfrist von einer aus dem Bescheid resultierenden Steuerlast abhängig zu machen, zumal der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nicht zwingend mit einer Zahllast verknüpft sei, sondern sich auf das rechtswidrige Verhalten des Abgabepflichtigen beziehe.

In weiterer Folge argumentierte der Bf gegen eine – hier nicht verfahrensgegenständliche - Behebung der angefochtenen ESt-Bescheide 2014-2017 mit Bescheid nach § 299 BAO vom 7.März 2025.

Das FAÖ hielt im Vorlagebericht an das BFG an der in der BVE vertretenen Position fest und beantragte die Stattgabe der Beschwerde unter Aufhebung der angefochtenen ESt-Bescheide 2014-2017.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Aus dem durchgeführten Ermittlungsverfahren (insbes. unbedenklichen Daten aus dem elektronischen Abgabenkonto des Bf) ergibt sich der folgende verfahrensrelevante Sachverhalt, den das BFG als erwiesen erachtet und seiner Entscheidung zugrunde legt:

Der 1984 geborene Bf war im Verfahrenszeitraum ledig und ohne Unterhaltspflichten. Seit Sept 2017 ist er dauerhaft im öffentlichen Dienst als Lehrer beschäftigt. Sowohl davor als auch neben seiner Tätigkeit als Lehrer erzielte er Einkünfte aus diversen kurzfristigen Tätigkeiten für unterschiedliche Auftraggeber, die er teilweise in Dienstverhältnissen bzw. teilweise im Rahmen von freien Dienst- oder Werkverträgen ausübte. Deren Ergebnisse gelangten der Abgabenbehörde durch die Übermittlung von Lohnzetteln bzw. Meldungen nach § 109a EStG zur Kenntnis.

Bei der Abgabenbehörde reichte der Bf erstmals im Jahr 2009 einen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung (ANV) für 2008 ein. Dieser wurde wegen Geringfügigkeit abgewiesen.

Im Jahr 2014 folgten ANV-Erklärungen für 2009-2013, welche mit Bescheiden vom 7. Okt 2014 teilweise analog 2008 abgewiesen wurden (2010) bzw. ohne steuerliche Auswirkung blieben (2009 bzw. 2011/2012). Lediglich zum Jahr 2013 erging ein ESt-Bescheid mit einer geringen Gutschrift.

In der Folge unterließ der Bf jegliche Einreichung von Abgabenerklärungen bis zur verfahrensgegenständlichen Meldung Anfang Sept 2024 (umfassend ESt-Erklärungen für den Zeitraum 2014-2023).

Vor dem 10. Sept 2024 ergingen keinerlei ESt-Bescheide für Zeiträume ab 2014 an den Bf. Abgabenbehördliche Ermittlungen sind erstmals in Form des eingangs genannten Vorhaltes vom 5. Febr 2024 zum Zeitraum 2018-2023 dokumentiert.

II. § 27a EStG 1988 in der für 2014/2015 maßgeblichen Fassungen lautet auszugsweise:

„(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

(...)

(5) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, ausgeübt werden.“

(...)

Für Zeiträume ab 2016 waren diese Bestimmungen des § 27a EStG 1988 idF BGBl I Nr 118 bzw. 163/2015 maßgeblich und lauteten:

„(1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen

1. im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, ausgenommen Ausgleichzahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4, einem besonderen Steuersatz von 25%,

2. in allen anderen Fällen einem besonderen Steuersatz von 27,5%

und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist.

Auf tatsächlich ausgeschüttete und als ausgeschüttet geltende Erträge aus Einkünften im Sinne des § 27 aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde ist Z 2 anzuwenden.

(...)

(5) Anstelle der besonderen Steuersätze gemäß Abs. 1 kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt.

Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, ausgeübt werden.“

(...).

Zufolge § 39 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer (...) nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen. Sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie 22 Euro nicht übersteigen.“

§ 41 EStG 1988 normiert die Veranlagungstatbestände zur ESt und lautet, soweit verfahrensrelevant:

„(1) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt (Z 1),

(...)

(2) 1. Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird (Antragsveranlagung).

§ 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(...)

Das Recht eine Abgabe festzusetzen unterliegt nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 207ff BAO der Verjährung. Nach den ab März 2014 geltenden Bestimmungen des § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei bestimmten, nicht verfahrensgegenständlichen Steuern bzw. Gebühren drei Jahre, *„bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.“* (...). § 209 Abs. 1 BAO enthält Bestimmungen über die Verlängerung der Verjährungsfrist durch nach außen erkennbare abgabenbehördliche Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen. Bei der zu veranlagenden Einkommensteuer beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO grundsätzlich mit dem Ablauf des Kalenderjahres, für welches die Veranlagung vorgenommen wird (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO).

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

„Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, 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“ (§ 33 Abs. 3 lit a FinStrG)

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage erweist sich das Beschwerdebegehren des Bf als nicht berechtigt.

§ 27a (5) EStG enthält für die Ausübung der Regelbesteuerungsoption keine eigene Befristungsbestimmung. Die Option kann ausgeübt werden, solange nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Bestimmungen eine Bescheidanpassung im betreffenden Veranlagungsverfahren zulässig ist.

Die verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheide vom 10.Sept 2024 ergingen hinsichtlich der Jahre 2014 bzw. 2016 und 2017 auf Basis einer Pflichtveranlagung nach § 41 (1) Z 1 EStG (selbständige Einkünfte über 730,- €). Insofern kamen für eine bescheidmäßige Veranlagung die Verjährungsbestimmungen der §§ 207ff BAO zum Tragen.

Zum Jahr 2015 lagen mangels Überschreitens der 730,- €-Grenze bei den selbständigen Einkünften die Voraussetzungen für eine Antragsveranlagung nach § 41 (2) EStG vor. Die fünfjährige Antragsfrist endete am 31.Dez 2020. Der ANV-Antrag 2015 des Bf vom 2.Sept 2024, samt Ausübung einer Regelbesteuerungsoption nach § 27a (5) EStG, wurde damit verspätet eingebracht.

In Bezug auf die ESt-Bescheide der „Pflichtveranlagungsjahre“ 2014, 2016 und 2017 endete die fünfjährige Frist für die Abgabenfestsetzung mit Ablauf der Jahre 2019 bzw. 2021/2022.

Mangels abgabenbehördlicher Maßnahmen zur Geltendmachung von Abgabenansprüchen im Sinne des § 209 (1) BAO kam es zu keiner Verlängerung über diese Zeitpunkte hinaus. Damit ist für das Beschwerdebegehren zu diesen Jahren tatsächlich entscheidend, ob die 10jährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben nach § 207 (2) BAO zur Anwendung kommt.

Dem vom Bf vertretenen Begriffsverständnis einer Abgabenhinterziehung steht der eindeutige Wortlaut des § 33 (1) FinStrG entgegen.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) setzt demnach explizit das Bewirken einer Abgabenverkürzung voraus.

Eine vorsätzliche Verletzung von abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten ohne eine dadurch bewirkte Abgabenverkürzung entspricht dem Tatbild einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 (1) lit a FinStrG.

Für die zu veranlagende ESt ist eine Verkürzung mit einer zu niedrig festgesetzten ESt im Veranlagungsbescheid bewirkt. Im Fall des gänzlichen Unterbleibens einer Bescheiderlassung infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde vom Entstehen des Abgabenanspruchs gilt die Hinterziehung mit Ablauf der gesetzlichen Frist zu Einreichung einer ESt-Erklärung für das betreffende Kalenderjahr als bewirkt (§ 33 (3) lit a FinStrG).

Nach der VwGH-Rechtsprechung wird eine Abgabenverkürzung verwirklicht, wenn die Abgabe überhaupt nicht eingeht oder wenn sie ganz oder teilweise dem Abgabengläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er darauf nach dem Gesetz Anspruch hat. Die Abgabenverkürzung setzt voraus, dass der Abgabengläubiger durch das Verhalten des Täters einen Nachteil bei Entrichtung der Abgabe erleidet (VwGH 29.1.1988, 86/17/0253).

Der Bf war in den Jahren 2014 – 2017 steuerlich erfasst. Der Abgabenbehörde waren dessen Einnahmen aufgrund von Datenübermittlungen der Vertragspartner des Bf bekannt. Über diese Meldungen hinausgehende Erlöse des Bf wurden für die betroffenen Jahre nicht festgestellt und liegen den verfahrensgegenständlichen ESt-Bescheiden auch nicht zugrunde. Vor diesem Hintergrund konnte eine Abgabenverkürzung erst mit Ergehen eines ESt-Bescheides mit zu niedriger ESt-Schuld eintreten. Da jedoch bis Okt 2024 keine ESt-Bescheide für 2014 – 2017 ergangen waren, war es bis dahin zu keinem Eintritt einer Abgabenverkürzung gekommen.

Die im Sept 2024 eingereichten ESt-Erklärungen des Bf belegen, dass aus den Einkünften der Jahre 2014 - 2017 bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nach § 27a (5) EStG keine ESt-Schuld resultierte. Gründe, dem Bf die Ausübung dieser Option zu verwehren, kamen im Verfahren nicht hervor. Ein innerhalb der gesetzlichen Frist für die ESt-Festsetzung der jeweiligen Jahre erklärungsgemäß ergangener ESt-Bescheid hätte zu keiner Einkommensteuerschuld geführt.

Auf Basis des festgestellten Sachverhalts war das Bewirken einer Abgabenhinterziehung in Bezug auf die ESt 2014-2017 somit ausgeschlossen.

In Hinblick darauf konnte auch die 10jährige Verjährungsfrist des § 207 (2) BAO für hinterzogene Abgaben nicht zur Anwendung gelangen.

Beim Jahr 2015 kommt zudem der Fristablauf nach § 41 (2) EStG zum Tragen.

Beim vorliegenden Sachverhalt vermag das BFG weder einen gleichheits- oder rechtswidrigen Ausschluss der Regelbesteuerungsoptionsmöglichkeit des § 27a EStG „*bei einem Grenzsteuersatz von 0%*“, noch einen „*Straflosigkeitsraum*“ erkennen. Entscheidend war vielmehr, dass der Bf die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen vor Eintritt der jeweiligen Festsetzungsverjährung ungenutzt verstreichen ließ.

Da es an einer Rechtsgrundlage für die angefochtenen ESt-Bescheide 2014-2017 vom 10.Sept 2024 fehlte, waren diese aus dem Rechtsbestand zu entfernen.

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 Beschwerdefall war die verfahrensentscheidende Frage des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung für die Jahre 2014 bis 2017 im Wege der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu lösen. Der daraus resultierende Eintritt der Festsetzungsverjährung ergibt sich aus den zitierten Gesetzesbestimmungen.

Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind damit nicht erfüllt.

Graz, am 27. November 2025