

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RTG Rümmele Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Marktstraße 30, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 28. Mai 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 28. April 2021 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO der Jahre 2011 bis 2014, Einkommensteuer 2011 bis 2014 und Anspruchszinsen der Jahre 2011 und 2014, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO der Jahre 2011 bis 2014, Einkommensteuer 2011 bis 2014 und Anspruchszinsen 2011 und 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorverfahren:

Mit Bescheid vom 6. April 2012 wurde die Einkommensteuer des Jahres 2011 erstmalig veranlagt. Hierin wurden sonstige Einkünfte – wiederkehrende Bezüge – in Höhe von € - 7.361,00 berücksichtigt.

Nach einem Ergänzungsersuchen vom 1. Juni 2016 wurde das Verfahren mit Bescheid vom 12. Juli 2016 gemäß § 303 BAO wieder aufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 erlassen.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde in weiterer Folge am 8. August 2016 Beschwerde erhoben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. November 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Im Rahmen der Beschwerde wurde der Abzug von Zinsen in Höhe von € 3.072,00 im Zusammenhang mit einem fremdfinanzierten Rentenversicherungsmodell („Schnee-Modell“) beantragt. Dazu wurde ausgeführt, dass im Jahr 2001 ein Kreditvertrag mit einer Laufzeit von 10 Jahren, rückzahlbar am 30. April 2011, abgeschlossen worden sei. Aus dem vom Bf. im Zuge der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 1. Juni 2016 vorgelegten Kontoauszug ergibt sich, dass im Jahr 2011 Zinsen in Höhe von € 2.051,31 vorgeschrieben worden seien. Diese seien nun im bekämpften Bescheid berücksichtigt worden.

Beschwerdeverfahren:

Infolge internationaler Kontrollmitteilungen führte das Finanzamt sodann im Jahr 2021 ein Vorhalteverfahren durch. Im Zuge des Ergänzungsersuchens vom 22.01.2021 wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bf. offengelegt, dass Rentenzahlungen in den Einkommensteuererklärungen 2011 bis 2019 nicht als sonstige Einkünfte erfasst worden waren, obwohl eine steuerliche Erfassung der Rentenzahlungen ab dem Jahr 2011 erforderlich gewesen wäre. Der Bf. sei im Jahr 2003 von Deutschland nach Österreich verzogen und habe seither der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG unterlegen. Bereits im Jahr 2001 habe er einen Einmalerlag iHv € 102.259,10 in eine private Rentenversicherung geleistet. Die Finanzierung sei durch ein endfälliges, fix verzinste Bankdarlehen mit einer Laufzeit von zehn Jahren erfolgt. Seit Juni 2001 erhielt der Bf. aus der Rentenversicherung eine lebenslange monatliche Rente mit einer Mindestlaufzeit von 40 Jahren. Die Rentenzahlungen wurden von Beginn an als Einkunftsquelle behandelt; die zur Finanzierung des Rentenstammrechts angefallenen Darlehenszinsen wurden bis zur Tilgung des Darlehens als Werbungskosten geltend gemacht. Letztmalig wurden im Jahr 2011 Zinsen iHv € 2.051,46 bezahlt.

Im Jahr 2011 erfolgte im Rahmen einer Teilkündigung der Rentenversicherung **eine Einmalzahlung iHv € 69.875,17**. In der Folge reduzierte sich die laufende monatliche Rente auf weniger als € 100. Durch diese Einmalzahlung wurde die Gegenleistung für den Erwerb des Rentenstammrechts überschritten, weshalb die Rentenzahlungen ab dem Jahr 2011 steuerpflichtige sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG dargestellt haben. Die Rentenzahlungen seien jedoch nicht erklärt worden, obwohl sie in die Einkommensteuererklärungen 2011 bis 2019 aufzunehmen gewesen wären. Der Bf. habe sich anlässlich seines Umzuges über die steuerliche Behandlung der Rentenzahlungen in Österreich informiert. Einmalzahlungen oder Abfindungen von Rentenansprüchen waren nach damaliger Rechtslage nicht steuerpflichtig. Die Steuerpflicht dieser Bezüge wurde erst mit BGBl 71/2003 mit Wirkung ab der Veranlagung 2004 eingeführt. Dem Bf., der seit dem Jahr 2005 steuerlich nicht mehr vertreten war, war diese Änderung nicht bekannt. Die laufenden monatlichen Rentenzahlungen haben (ohne die Ablöse) den Wert der Gegenleistung nie erreicht, weshalb die Renten von unserem Klienten im Vertrauen auf die von ihm seinerseits eingeholten Rechtsauskünfte nie erklärt wurden.

Mit Bescheiden vom 28.4.2021 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014 gemäß § 303 BAO wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide. Anlass dafür war die Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters des Bf. in welcher alle Rentenzahlungen sowie Teilabfindung ab dem Jahr 2001 offengelegt wurden.

Mit gesonderter Bescheidebegründung vom 28.4.2021 wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die im Zuge der Vorhaltsbeantwortung übermittelten Unterlagen neu hervorkommende Tatsachen gem. § 303 Abs. 1 BAO darstellen. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der Jahre 2011 bis 2014 hinterzogene Abgaben vorlägen und daher gemäß § 207 Abs 2 BAO die verlängerte zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung komme. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig davon auszugehen, dass derjenige, der über Renteneinkünfte verfügt, sich diesbezüglich auch ausreichende Informationen beschafft, und auch von der Steuerpflicht in Österreich Kenntnis hat. Da für die Veranlagungsjahre 2011 und 2018 nicht bzw. nicht vollständig offengelegt wurde, ist es zumindest möglich und billigend in Kauf genommen worden, dass dadurch Abgaben hinterzogen wurden. Im Hinblick auf den vorliegenden (bedingten) Vorsatz war eine Abgabenhinterziehung als erwiesen anzunehmen und die verlängerte Verjährungsfrist von 10 Jahren anzuwenden.

Gegen die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide erhob der Bf. mit Schriftsatz vom 28.5.2021 fristgerecht Beschwerde. Zusammengefasst wandte der Bf. sich insbesondere gegen die Annahme einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung. Er brachte vor, mangels Kenntnis einer möglichen Steuerpflicht weder die Wissens- noch die Wollenskomponente eines bedingten Vorsatzes erfüllt zu haben. Er habe darauf vertraut, dass vor dem Jahr 2022 keine Steuerpflicht eintreten könne. Selbst wenn ihm vorgeworfen werden könne, sich nicht neuerlich über die Rechtslage informiert zu haben, könne darin höchstens Fahrlässigkeit, nicht jedoch bedingter Vorsatz erblickt werden. Darüber hinaus wurde vorgebracht, dass der Umstand, wonach die laufenden Rentenzahlungen sowie die damit zusammenhängenden Werbungskosten in früheren Steuererklärungen offengelegt worden seien, ebenfalls gegen einen Hinterziehungsvorsatz spreche. Weiters beantragte der Bf., die Finanzierungskosten iHv € 2.051,46 als Werbungskosten zu berücksichtigen, da diese Zinsen letztmalig im Zusammenhang mit dem zur Finanzierung des Rentenstammrechts aufgenommenen Darlehen angefallen seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.7.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte die Behörde aus, dem Beschwerdeführer sei die grundsätzliche Steuerpflicht von Rentenzahlungen bekannt gewesen. Auch ohne vertieftes steuerliches Verständnis hätte ihm aufgrund der im Jahr 2011 erfolgten Teilabfindung bewusst sein müssen, dass sich der maßgebliche Sachverhalt wesentlich geändert habe und dadurch der ursprünglich angenommene Zeitpunkt des Eintritts der Steuerpflicht möglicherweise nicht mehr zutreffend sei. Der Bf. hätte daher Anlass gehabt, neuerlich steuerliche Erkundigungen

einzuholen oder die aktuelle Rechtslage zu prüfen. Dass er dies unterlassen habe, wertete das Finanzamt nicht bloß als Fahrlässigkeit, sondern als bedingten Vorsatz. Nach Auffassung der Behörde habe der Beschwerdeführer es ernstlich für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen, dass durch die Nichtoffenlegung der Einkünfte eine Abgabenverkürzung eintreten könne. Dabei verwies das Finanzamt insbesondere auf die akademische Ausbildung des Beschwerdeführers sowie dessen bereits anlässlich des Zuzugs gezeigte steuerliche Sensibilität. Hinsichtlich der materiellen Rechtslage führte das Finanzamt aus, § 29 Z 1 EStG habe bereits vor der Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2003 keine Einschränkung dahingehend enthalten, dass bei der Berechnung der vereinnahmten Beträge lediglich laufende wiederkehrende Bezüge, nicht jedoch Einmalzahlungen oder Abfindungen zu berücksichtigen seien. Die Gesetzesänderung habe daher lediglich eine Klarstellung dargestellt.

Mit Vorlageantrag vom 12.8.2021 hielt der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen vollinhaltlich aufrecht. Ergänzend brachte er vor, dass Rentenablösen nach der damaligen Rechtslage nach herrschender Lehre und Verwaltungspraxis nicht steuerpflichtig gewesen seien. Unter Hinweis auf Literatur, Einkommensteuerrichtlinien und die Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2003 führte er aus, dass die Gesetzesänderung keine bloße Klarstellung, sondern die Schaffung eines neuen steuerlichen Tatbestandes dargestellt habe. Zudem wurde geltend gemacht, dass sich die Beschwerde vorentscheidung nicht mit dem Eventualantrag betreffend die Berücksichtigung der Werbungskosten auseinandergesetzt habe.

Mit Vorlagebericht vom 07.9.2021 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Finanzstrafverfahren:

Infolge des Vorhalteverfahrens im Jahr 2021 sowie der Beantwortung (Selbstanzeige) des steuerlichen Vertreters am 30.3.2021 erfolgte die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens. Dieses wurde in der Zwischenzeit infolge finanzstrafrechtlicher Verjährung eingestellt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahr 2021 erhielt das Finanzamt internationale Kontrollmitteilungen. Im Zuge des daraufhin durchgeführten Vorhalteverfahrens wurde mit Schriftsatz vom 30.3.2021 folgender Sachverhalt außer Streit gestellt.

Der Bf. ist im Jahr 2003 von Deutschland nach Österreich zugezogen und war seit diesem Zeitpunkt gem. § 1 Abs 2 EStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum erzielte er Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit und sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen aus einer deutschen Rentenversicherung.

Bereits im Jahr 2001 leistete der Bf. einen Einmalerlag iHv € 102.259,10 an die ***1*** Lebensversicherungsgesellschaft zum Erwerb einer privaten Rentenversicherung. Die Finanzierung erfolgte durch ein endfälliges, fix verzinstes Bankdarlehen mit einer Laufzeit von zehn Jahren. Seit Juni 2001 erhielt der Bf. aus der Rentenversicherung eine lebenslange monatliche Rente mit einer Mindestlaufzeit von 40 Jahren.

Dem Bf. war bekannt, dass Rentenzahlungen steuerliche Relevanz zukommen kann. Im Zuge seines Zuzuges nach Österreich im Jahr 2003 informierte er sich über die steuerlichen Konsequenzen der Rentenzahlungen und erhielt die Auskunft, dass Rentenzahlungen erst dann einkommensteuerpflichtig würden, wenn die Summe der vereinnahmten Rentenleistungen den kapitalisierten Wert des Rentenstammrechts bzw. die hingegebene Gegenleistung übersteigen würde. Laut einer ihm übergebenen Berechnung - ohne Berücksichtigung der Ablösezahlung - wäre dies erst ab dem Jahr 2022 eingetreten.

In den Jahren 2003 bis 2005 machte der Bf. jeweils Werbungskosten in Höhe von € 7.360,57 und in den Jahren 2006 bis 2010 jeweils € 7.361,00 geltend. Diese Aufwendungen betrafen Darlehenszinsen, die zur Finanzierung des Darlehens für den Erwerb der privaten Rentenversicherung angefallen sind.

Im Jahr 2011 erfolgte im Rahmen einer Teilkündigung der Rentenversicherungen eine Ablösezahlung von rund € 69.875,17 an den Bf.. Infolge dieser reduzierten sich die laufenden monatlichen Rentenzahlungen auf weniger als € 100,00 monatlich.

Durch die im Jahr 2011 erhaltene Einmalzahlung wurde die ursprünglich geleistete Gegenleistung für den Erwerb des Rentenstammrechts überschritten. Ab diesem Zeitpunkt waren die weiteren Rentenzahlungen steuerpflichtig und als sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 1 EStG 1988 zu erfassen. Eine Neuberechnung, ob die Summe der vereinnahmten Leistungen infolge der Teilabfindung den kapitalisierten Wert des Rentenstammrechts überschritten hatte, erfolgte jedoch nicht.

Eine neuerliche steuerliche Beratung oder Überprüfung der steuerlichen Auswirkungen dieser Ablösezahlung nahm der Bf. im Jahr 2011 nicht vor.

Die Rentenzahlungen wurden in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2011 bis 2019 nicht als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG erklärt. Gleichzeitig behandelte der Bf. die Rentenversicherung als steuerliche Einkunftsquelle und machte die Finanzierung des Rentenstammrechts als Werbungskosten geltend.

Letztmalig wurden von ihm im Jahr 2011 Darlehenszinsen iHv € 2.051,46 entrichtet.

Ergänzend wird festgestellt:

Im Jahr 2016 führte das Finanzamt im Zusammenhang mit der Einkommensteuererklärung 2011 ein Vorhalteverfahren hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskosten aus dem fremdfinanzierten Rentenversicherungsmodell durch. In diesem Zusammenhang legte der Bf. einen Kontoauszug vor. Auch im Zuge dieses Vorhalteverfahrens erfolgte keine Offenlegung der bereits im Jahr 2011 erhaltenen Ablösezahlung. Ebenso wurde keine neuerliche steuerliche Beratung oder Klärung der steuerlichen Behandlung der Rentenzahlungen eingeholt.

Im Jahr 2021 erfolgten Kontrollmitteilungen an das Finanzamt und in weiterer Folge infolge eines Vorhalteverfahren die Offenlegung der im Jahr 2011 erfolgten Ablösezahlung.

Nach erfolgter Wiederaufnahme wurde in den angefochtenen Einkommenbescheiden die Rente aus der Deutschen Rentenversicherung erstmalig berücksichtigt. Im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2011 vom 28. April 2021 wurde unter wiederkehrende Bezüge ein Betrag von € 18.233,15 (Renteneinkünfte € 20.284,46 abzgl. € 2.051,46) angesetzt. Die im Jahr 2011 letztmalig angefallenen Darlehenszinsen iHv € 2.051,46 wurden somit als Werbungskosten berücksichtigt.

Durch Nichteinbeziehung der Rentenzahlungen erfolgte eine Abgabenverkürzung der darauf entfallenden Einkommensteuer 2011 bis 2014.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Feststellungen lassen sich aus dem Akteninhalt und den vorgelegten Unterlagen ableiten.

Die Feststellungen hinsichtlich der bereits im Jahr 2016 erfolgten Wiederaufnahme des Einkommensterverfahrens 2011 ergeben sich insbesondere aus Abfragen des Finanzamtsaktes sowie den im Zusammenhang mit diesem Verfahren vorgelegten Unterlagen.

Die jahrelange Geltendmachung von Werbungskosten im Zusammenhang mit der gegenständlichen Rentenversicherung ist als Indiz dafür zu werten, dass dem Bf. die grundsätzliche steuerliche Relevanz dieses Rentenmodells bekannt war und er von einem Eintritt der Steuerpflicht der laufenden Rentenzahlungen erst nach Überschreiten des Wertes der Gegenleistung ausging. Demgegenüber konnte jedoch nicht festgestellt werden, dass dem Bf. bereits im Jahr 2003 auch eine ausdrückliche Auskunft zur steuerlichen Behandlung späterer Ablösezahlungen oder Teilabfindungen erteilt wurde. Eine derartige Zahlung war damals noch nicht konkret Thema. Sie erfolgte erst Jahre später – im Jahr 2011. Zudem fehlt es an objektiven Nachweisen für ein entsprechendes Beratungsgespräch oder einen entsprechenden Auskunftsinhalt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Streit besteht im vorliegenden Fall ausschließlich (noch) darüber, ob nicht von der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren, sondern vielmehr von der verlängerten Frist von zehn Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist. Darüber hinaus beantragt der Bf. für das Jahr 2011 die Berücksichtigung der in diesem Jahr nochmals angefallenen Finanzierungskosten (Darlehenszinsen) iHv € 2.051,46 als Werbungskosten.

Der Abgabenanspruch für eine bestimmte Abgabenart und einen bestimmten Zeitraum ist ein einheitlicher Anspruch. Daher verjährt eine Abgabe als hinterzogene Abgabe in zehn Jahren, wenn auch die Abgabe nur zum Teil durch einen Hinterziehungssachverhalt belastet ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2169).

Unstrittig ist in diesem Zusammenhang, dass die erst im Jahr 2021 im Rahmen eines Vorhalteverfahrens infolge vorliegender internationaler Kontrollmitteilungen erlangten Sachverhaltselemente eindeutig einen Fall des Neuhervorkommens von Tatsachen (Beweismitteln), welche zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung bereits existent waren und als entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente seinerzeit zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten bzw. den Spruch eines neuen Sachbescheides zu beeinflussen geeignet gewesen wären, darstellen. Dem Finanzamt war in den wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt, dass es schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können. Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 2011 bis 2014 wiederaufnahm und damit im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit einräumte.

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.

Infolge des Vorhalteverfahrens im Jahr 2021 sowie der Beantwortung (Selbstanzeige) des steuerlichen Vertreters am 30. März 2021 erfolgte im vorliegenden Beschwerdefall die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens. Dieses wurde in der Zwischenzeit jedoch aufgrund finanzstrafrechtlicher Verjährung eingestellt.

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). 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 Wollen 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).

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen.

§ 33 Abs. 1 sowie Abs. 3 lit. a FinStrG lauten:

"(1) Einer Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(3) a) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten."

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine im Abgabenveranlagungsverfahren zu klärende Vorfrage. Nicht erforderlich ist daher für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist ein rechtskräftiger Schuldspruch im Finanzstrafverfahren oder die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens.

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung gehört, dass nach § 119 BAO die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß,

insbesondere im Rahmen der (einzureichenden) Abgabenerklärungen, offenzulegen sind. Die (vorsätzliche) Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird unter dem Aspekt des § 33 Abs. 1 FinStrG erst (bzw. nur) dann relevant, wenn sie als Tathandlung einer Hinterziehung zu werten ist (vgl. dazu Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rzn 131, 181).

Objektive Tatseite:

Im Beschwerdefall hat der Bf. (unstrittig) die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG dadurch erfüllt, indem er unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO die ihm ab dem Jahr 2011 zugeflossenen steuerpflichtigen sonstigen Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen gemäß § 29 Z 1 EStG in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2011 bis 2014 nicht erklärte und dadurch eine Verkürzung an Einkommensteuer bewirkte.

Der Bf. bezog seit dem Jahr 2001 Rentenzahlungen aus einer privaten deutschen Rentenversicherung. Im Jahr 2011 erfolgte im Rahmen einer Teilkündigung der Rentenversicherung eine Einmalzahlung in Höhe von rund € 69.875,17. Infolge dieser Teilabfindung reduzierten sich die laufenden monatlichen Rentenzahlungen auf weniger als € 100,00. Durch die Einmalzahlung wurde die ursprünglich geleistete Gegenleistung für den Erwerb des Rentenstammrechts überschritten, sodass die weiteren Rentenzahlungen ab diesem Zeitpunkt steuerpflichtige sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG darstellten.

Ungeachtet dessen unterließ es der Bf., die Rentenzahlungen sowie die Ablösezahlung in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2011 bis 2014 offenzulegen. Die Abgabenbehörde hatte daher keine Kenntnis vom Entstehen des konkreten Abgabenanspruchs. Erst im Zuge der im Jahr 2021 erstatteten Offenlegung durch den steuerlichen Vertreter des Bf. sowie aufgrund internationaler Kontrollmitteilungen wurden die maßgeblichen Umstände bekannt.

Darüber hinaus erfolgte auch im Rahmen des im Jahr 2016 geführten Wiederaufnahme- bzw. Vorhalteverfahrens betreffend die Einkommensteuer 2011 keine Offenlegung der im Jahr 2011 erhaltenen Teilabfindung, obwohl der Bf. in diesem Zusammenhang Unterlagen zu den geltend gemachten Werbungskosten (Zinsen) vorlegte. Damit wurden für die steuerliche Beurteilung wesentliche Umstände gegenüber der Abgabenbehörde weiterhin nicht offengelegt.

Durch dieses Verhalten wurde die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2014 zu niedrig vorgenommen und somit eine Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs 3 lit a FinStrG bewirkt.

Subjektive Tatseite:

Gemäß § 33 Abs 1 FinStrG setzt eine Abgabenhinterziehung Vorsatz voraus, wobei bedingter Vorsatz genügt. Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt

verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033; VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (siehe dazu OGH 26.3.1982, 10 Os 35/82; VwGH 23.1.1970, 94/69). 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 28.5.1971, 433/70; VwGH 28.6.1995, 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 im Hinblick auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen hervorgehen (vgl. VwGH 22.11.1963, 227/62).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. sich damit abfindet (vgl. VwGH 8.2.1990, 89/16/0201; VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216, und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

Auch bedingter Vorsatz setzt grundsätzlich eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter (freier) Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (vgl. VwGH 14.2.1988, 83/14/0105; VwGH 6.12.1990, 90/16/0064; VwGH 18.9.1991, 91/13/0064; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076; VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121).

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält. Der Vorsatz

entfällt nicht deshalb, weil er nicht weiß, welche Rechtsnorm anzuwenden bzw. welche Einkunftsart davon betroffen ist. Die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen vorausgesetzt werden (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 219, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 207 E 62; siehe dazu auch UFS 5.3.2010, RV/0510-W/10; UFS 19.7.2012, RV/0107-S/08).

Der Tatvorsatz muss bereits vor bzw. bei Ausführung der Tat vorliegen, sodass nachträglich eingetretene Umstände nicht von Bedeutung sind (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 224).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde bzw. das Finanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

In subjektiver Hinsicht ist das Bundesfinanzgericht auf Grund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu der Erkenntnis gelangt, dass der Bf. zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hat.

Im gegenständlichen Fall ist zunächst zu berücksichtigen, dass der Bf. bereits anlässlich seines Zuzugs nach Österreich im Jahr 2003 steuerliche Auskünfte zur Behandlung der gegenständlichen Rentenzahlungen eingeholt hat. Nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens ist auszugehen, dass sich eine allfällige damalige steuerliche Auskunft ausschließlich auf die laufenden Rentenzahlungen sowie auf den Zeitpunkt des Überschreitens des kapitalisierten Rentenbarwertes bzw. der hingegebenen Gegenleistung bezog, nicht jedoch auf die steuerliche Behandlung einer erst Jahre später zugeflossenen Teilabfindung.

Die grundlegende Systematik der Besteuerung von Gegenleistungsrenten sowohl vor als auch nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 bestand darin, dass Rentenzahlungen grundsätzlich erst dann steuerpflichtig werden, wenn die Summe der vereinnahmten Leistungen den kapitalisierten Rentenbarwert bzw. die hingegebene Gegenleistung überschreitet. Der wesentliche Unterschied der Rechtslage ab der Veranlagung 2004 bestand darin, dass Teilabfindungen, Ablösezahlungen und sonstige Einmalzahlungen ausdrücklich in diese Berechnung einzubeziehen waren. Während nach der bis einschließlich 2003 geltenden Verwaltungspraxis die gänzliche oder teilweise Ablöse einer privaten Gegenleistungsrente grundsätzlich nicht als steuerpflichtig behandelt wurde (EStR Rz 6602 idF vor dem BudBG 2003), erfolgte mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 eine ausdrückliche gesetzliche Präzisierung.

Aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I Nr. 71/2003 (ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 267), ergibt sich, dass die bisherige Methodik der Besteuerung von Gegenleistungsrenten grundsätzlich beibehalten werden sollte. Gleichzeitig wird dort ausgeführt, es werde „**präzisiert**“, dass auch allfällige Einmalzahlungen auf den Rentenbarwert anzurechnen seien. Die Materialien sprechen dabei ausdrücklich von einer bereits bisher von Judikatur und Verwaltungspraxis vertretenen Auffassung.

Daraus kann jedoch noch nicht abgeleitet werden, dass der Bf. auch im Beschwerdezeitraum dem Jahr 2011 gutgläubig von einer fehlenden Steuerpflicht ausgehen durfte.

Entscheidend ist vielmehr, dass sich der ursprünglich beurteilte Sachverhalt im Jahr 2011 wesentlich geändert hat. Im Zuge einer Teilkündigung der Rentenversicherung erhielt der Bf. eine Einmalzahlung in Höhe von rund € 69.875,17, während sich gleichzeitig die laufenden monatlichen Rentenzahlungen auf weniger als € 100 reduzierten. Damit trat eine erhebliche wirtschaftliche Änderung des ursprünglichen Rentenmodells ein.

Dem Bf. war nach seinem eigenen Vorbringen bekannt, dass die steuerliche Behandlung der Rentenzahlungen vom Verhältnis zwischen den vereinnahmten Leistungen und dem kapitalisierten Wert des Rentenstammrechts abhängt. Vor diesem Hintergrund musste ihm bewusst sein, dass eine außergewöhnliche Teilabfindung in dieser Größenordnung Auswirkungen auf die bisherige steuerliche Beurteilung haben könnte.

Hinzu kommt, dass beim Bf. aufgrund seines akademischen Ausbildungsstandes und des von ihm geführten akademischen Grades eines MBA davon auszugehen ist, dass ihm grundlegende wirtschaftliche und steuerliche Zusammenhänge verständlich waren. Der Bf. behandelte die Rentenversicherung über Jahre hinweg selbst als steuerlich relevante Einkunftsquelle, indem er Finanzierungskosten in Form von Darlehenszinsen als Werbungskosten geltend machte. Ihm musste daher bewusst sein, dass eine außergewöhnliche Teilabfindung in erheblicher Höhe sowie die damit verbundene grundlegende Änderung des bisherigen Rentenmodells steuerliche Auswirkungen haben konnten. Gerade bei einem Steuerpflichtigen mit dem Ausbildungsstand und den wirtschaftlichen Kenntnissen des Bf. kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser ernsthaft angenommen hätte, steuerrechtliche Beurteilungen würden über einen Zeitraum von nahezu zehn Jahren unverändert fortgelten, obwohl zwischenzeitig gesetzliche Änderungen eingetreten waren und sich die wirtschaftliche Struktur des Rentenmodells grundlegend geändert hatte.

Besonders bedeutsam ist darüber hinaus, dass auch im Rahmen des im Jahr 2016 durchgeführten Vorhalte- und Wiederaufnahmeverfahrens betreffend die Einkommensteuer 2011 keine Offenlegung der Teilabfindung erfolgte. Zu diesem Zeitpunkt musste dem Bf. jedenfalls bewusst sein, dass die Abgabenbehörde die steuerliche Behandlung des Rentenmodells überprüfte. Dennoch legte der Bf. lediglich jene Umstände offen, die für ihn günstig waren, insbesondere die geltend gemachten Werbungskosten, verschwieg jedoch

weiterhin die für die steuerliche Beurteilung wesentliche Teilabfindung. Auch zu diesem Zeitpunkt erfolgte keine neuerliche steuerliche Beratung oder Abklärung.

Gerade dieses selektive Offenlegungsverhalten stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ein erhebliches Indiz dafür dar, dass der Bf. die Möglichkeit einer unrichtigen steuerlichen Behandlung ernstlich für möglich hielt und sich mit einer daraus resultierenden Abgabenverkürzung abfand.

Unter Berücksichtigung des gesamten Verhaltens des Bf., insbesondere der unterlassenen Offenlegung der Teilabfindung trotz bestehender Kenntnis der grundsätzlichen Steuerrelevanz der Rentenzahlungen sowie des selektiven Offenlegungsverhaltens im Verfahren des Jahres 2016, gelangt das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung, dass der Bf. die Möglichkeit einer Abgabenverkürzung ernstlich für möglich hielt und sich mit dieser abfand. Es liegt daher zumindest bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs 1 FinStrG vor.

Vor diesem Hintergrund waren im Beschwerdefall die Voraussetzungen für eine Abgabenhinterziehung erfüllt. Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014 erfolgte daher zu Recht innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren.

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2011 ist ergänzend auszuführen, dass Darlehenszinsen, die zur Finanzierung der Einmalzahlung für die Rentenversicherung angefallen sind und in unmittelbarem Zusammenhang mit den daraus erzielten steuerpflichtigen wiederkehrenden Bezügen gemäß § 29 Z 1 EStG stehen, Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen darstellen. Sie sind daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG als Werbungskosten abzugsfähig. Die im Jahr 2011 noch angefallenen Finanzierungskosten in Höhe von € 2.051,46 wurden bereits im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 28. April 2021 als Werbungskosten berücksichtigt. Nach Abzug dieser letztmalig angefallenen Finanzierungskosten betragen die steuerpflichtigen Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG für das Jahr 2011 somit € 18.233,15.

Die Beschwerde betreffend die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 war daher als unbegründet abzuweisen.

Auch die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen war als unbegründet abzuweisen.

Anspruchszinsen sind mit eigenständigem Bescheid festzusetzen. Anspruchszinsenbescheide sind an die im Spruch der Stammapgabenbescheide ausgewiesenen Nachforderungen oder Gutschriften gebunden. Aufgrund dieser Bindung können Anspruchszinsenbescheide nicht erfolgreich mit der Begründung angefochten werden, die maßgebenden Einkommensteuerbescheide seien materiell rechtswidrig (zB BFG 14.11.2018,

RV/1100499/2017; 8.10.2019, RV/5101005/2017; 1.4.2021, RV/2100333/2019). Inhaltliche Einwendungen gegen die Anspruchszinsenbescheide (zB fehlende Zustellung) wurden keine vorgebracht. Diese Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Wird der grundlegende Einkommensteuerbescheid etwa durch eine Beschwerdeentscheidung nachträglich geändert, ist der ursprüngliche Zinsenbescheid nicht zu ändern. Vielmehr ergeht ein neuer, der geänderten Einkommensteuerfestsetzung angepasster, Zinsenbescheid (vgl. zum bisherigen Ritz, BAO⁸, § 205 Tz 32 ff. mit der dort zitierten Rechtsprechung).

Es war somit 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.

Das bedingt vorsätzliche Verhalten des Bf. wurde auf Grundlage der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt und ist nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsam. Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zuzulassen.

Feldkirch, am 16. Juni 2026