

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 13.02.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Kitzbühel Lienz vom 05.02.2018, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2010 und Einkommensteuer 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer (Bf) ist unstrittig in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und ansässig. Im Rahmen des „Automatic Exchange of Information (AEOI) wurden betreffend den Bf im Jahr 2016 erstmals internationale Kontrollmitteilungen an das Finanzamt übermittelt, welche das Vorliegen deutscher nichtselbständiger Einkünfte für die Kalenderjahre 2014 und 2015 zum Gegenstand hatten. 2017 langte eine Kontrollmitteilung für das Jahr 2016 ein.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 6. November 2017 wurde der Bf (unter anderem) erstmals über das Vorliegen der internationalen Kontrollmitteilung informiert und zur Offenlegung des zugrunde liegenden Sachverhaltes und gegebenenfalls zur Einreichung berichteter Abgabenerklärungen aufgefordert.

Während der Bf in der Vorhaltsbeantwortung zu anderen Ergänzungspunkten Stellung nahm, unterblieb eine solche jedoch betreffend die ausländischen nichtselbständigen Einkünfte. Erst in Beantwortung eines weiteren Ergänzungsersuchens wurde am 17. November 2017 mitgeteilt, dass der Bf seit mehr als zehn Jahren Einkünfte

aus nichtselbständiger Tätigkeit am Oktoberfest in München habe. Berichtigte Einkommensteuererklärungen und Lohnnachweise für die Jahre 2012 bis 2016 wurden vorgelegt, Unterlagen für die Jahre vor 2012 seien nicht mehr auffindbar. Dem Bf sei auf Nachfrage vom deutschen Arbeitgeber mitgeteilt worden, dass die Einkünfte nur in Deutschland zu versteuern seien. Nicht wissend, dass die Einkünfte auch in Österreich zu deklarieren seien, habe er sie daher hier nie angegeben.

Das Finanzamt nahm in der Folge (unter anderem) für die hier verfahrensgegenständlichen Jahre 2008 bis 2010 das Verfahren betreffend die Einkommensteuer wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide unter Berücksichtigung der Progressionseinkünfte. Die Abgabenbehörde ging davon aus, dass aufgrund einer Abgabenhinterziehung die verlängerte Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO zur Anwendung gelange. Es müsse bei Vorliegen eines Hauptwohnsitzes und somit unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich jedem klar sein, dass das Welteinkommen offen zu legen sei. Der Bf habe daher vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Dieser Vorsatz wird in der Beschwerde bestritten. Der Bf habe keine Kenntnis der Begrifflichkeiten „Welteinkommen“ und „unbeschränkte Steuerpflicht“ und der Bedeutung dieser Begriffe im Zusammenhang mit der Besteuerung von Einkünften im Wohnsitzstaat im Rahmen der Progressionsverschärfung. Mangelnde Kenntnisse im Internationalen Steuerrecht seien ihm nicht vorwerfbar, da diese im Rahmen der Schulausbildung nicht gelernt wurden und auch sicherlich nicht Allgemeinwissen darstellten. Die Nichterfassung der Einkünfte in Österreich habe dem Bf nicht auffallen müssen, da in Deutschland Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag in Abzug gebracht worden seien. Er habe angenommen, dass dies „nun alles sei“. Diese objektiv unrichtige Einschätzung könne in subjektiver Hinsicht nicht vorgeworfen werden. Mangels Vorliegen einer Hinterziehung sei nicht die Verjährung von zehn Jahren zugrunde zu legen sondern eine solche von fünf Jahren.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung legt das Finanzamt dar, dass die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht eines in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich aller in- und ausländischen Einkünfte auch einem steuerrechtlichen Laien bewusst sein müsse. Es sei dem vom Bf eingereichten Formular E1 (Einkommensteuererklärung) zu entnehmen, dass ausländische Einkünfte der österreichischen Steuerpflicht unterliegen. Der Bf habe mit Einreichung der Einkommensteuererklärung der betreffenden Jahre versichert, dass die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht worden seien. Es werde im Formular ausdrücklich darauf hingewiesen, dass unrichtige Angaben strafbar seien. Es werde daher die behauptete Unkenntnis der Steuerpflicht als reine Schutzbehauptung gewertet, zumal der Bf bei seiner Schulausbildung intellektuell in der Lage gewesen sei, eine Steuerpflicht aufgrund obiger Ausführung leicht zu erkennen. Es werde daher zumindest bedingter Vorsatz angelastet.

Dem wird im Vorlageantrag entgegnet, dass von einer Person ohne Ausbildung im Steuerrecht nicht verlangt werden könne, alle Kennzahlen der achtseitigen Steuererklärung zur Gänze zu verstehen. Im Speziellen sei die Kennzahl 440, welche für die ausländischen Einkünfte maßgeblich sei, nicht verständlich genug formuliert. Aus Sicht des Bf seien die Einkünfte aufgrund der auf dem vom deutschen Arbeitgeber ausgehändigten Lohnzettel ausgewiesenen Steuer ordnungsgemäß versteuert gewesen. Diese Umstände als reine Schutzbehauptung abzutun, reiche nicht aus, um den Beweis des Vorsatzes zu erbringen. Der Vorsatz müsse zweifelsfrei bewiesen sein und nicht nur behauptet. An diesem Beweis fehle es.

Ein Telefonat der Richterin mit dem steuerlichen Vertreter ergab, dass die Vertretung im Zuge der Betriebsübernahme des Café A 2007 übernommen wurde. Das Thema der nichtselbständigen Tätigkeit in Deutschland sei erstmals aufgrund des diesbezüglichen Vorhalteverfahrens des Finanzamtes zur Sprache gekommen.

Das Finanzamt, welchem der Inhalt des Telefonats gem. § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht wurde, wertet die Tatsache, dass der Bf bereits seit 2007 steuerlich vertreten ist, als belastend im Hinblick auf den Vorsatz, da es für den Bf ein Leichtes gewesen wäre, sich über seine abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten zu informieren.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 207 Abs. 2 2. Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist.

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

Gemäß § 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.

Es ist in diesem Verfahren ausschließlich die Frage zu lösen, ob dem Bf eine die zehnjährige Verjährungsfrist auslösende Abgabenhinterziehung vorgeworfen werden kann.

Eine finanzstrafrechtliche Verurteilung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, weshalb über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden ist. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 207 Tz 15 mwN).

Der Vorsatz iSd § 8 Abs. 1 FinStrG, welcher die Voraussetzung für die Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist darstellt, verlangt, dass der Täter einen Sachverhalt verwirklichen *will*. Was gewollt ist, muss aber immer, und wenn auch nur am Rande des

Bewusstseins, vorgestellt sein. Der Vorsatz umfasst daher neben dem Wollen auch das Wissen (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG Bd. 1<sup>4</sup>, § 8 Tz 1f).

Das Finanzamt lastet dem Bf (zumindest) bedingten Vorsatz an. Das bedeutet, dass der Bf – was das „Wissen“ betrifft – es „ernstlich für möglich gehalten“ haben muss, durch das Unterlassen der Erklärung der deutschen nichtselbständigen Einkünfte in Österreich eine Abgabenhinterziehung zu begehen. Es reicht nicht, dass er dies hätte „wissen können“ oder „wissen müssen“ (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG Bd. 1<sup>4</sup>, § 8 Tz 4f).

Soweit es das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich betrifft, weist dieses das Besteuerungsrecht an den nichtselbständigen Einkünften des Bf Deutschland zu (Art. 15 Abs. 1 DBA). Das Besteuerungsrecht Österreichs ergibt sich aus dem Methodenartikel, wonach Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden dürfen (Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA).

Eine Besteuerung der nichtselbständigen Einkünfte in Deutschland ist – dem deutschen innerstaatlichen Steuerrecht und dem DBA entsprechend – nachweislich erfolgt.

Der Bf behauptet, aufgrund dessen von einer abschließend erfolgten Besteuerung dieser Einkünfte ausgegangen zu sein.

Es ist dem Finanzamt mit seinen Ausführungen nicht gelungen, einen ausreichenden Nachweis dafür zu erbringen, dass es sich dabei tatsächlich um eine bloße Schutzbehauptung handelt. Es war dem Bf offensichtlich klar, dass eine grundsätzliche Steuerpflicht der nichtselbständigen Einkünfte gegeben war; laut Vorhaltsbeantwortung vom 17. November 2017 hat er bei seinem deutschen Arbeitgeber Erkundigungen darüber eingeholt, wo diese Einkünfte der Steuerpflicht unterliegen und (glaubhaft) die Auskunft erhalten, dass dies in Deutschland der Fall sei. Dass eine weitergehende Erfassung dieser Einkünfte in Österreich im Rahmen des Progressionsvorbehaltes zu erfolgen hatte, fällt nicht mehr unter „Allgemeinwissen“. Es entspricht viel mehr der Lebenserfahrung, dass Personen, die über keine besonderen steuerrechtlichen Kenntnisse verfügen, für gewöhnlich im Fall eines Steuerabzugs im Quellen-/Tätigkeitsstaat annehmen, dass damit jegliche Steuerpflicht im Zusammenhang mit den zugrundeliegenden Einkünften erfüllt ist.

Es steht zwar somit gegenständlich zweifelsfrei fest, dass in objektiver Hinsicht eine Abgabenverkürzung stattgefunden hat, jedoch fehlt es am Nachweis einer auf diese Abgabenverkürzung gerichteten subjektiven Einstellung des Bf.

Es mag dem Bf durchaus als objektive Sorgfaltswidrigkeit vorwerfbar sein, dass er sich nicht bei seinem Steuerberater über die Steuer- bzw. Erklärungspflicht im Zusammenhang mit den deutschen nichtselbständigen Einkünften erkundigt hat, jedoch läge diesfalls eine – hier unbeachtliche – Fahrlässigkeit iSd § 8 Abs. 2 FinStrG vor. Dies auch vor dem

Hintergrund, dass es sich bei den nicht erklärten Beträgen um relativ geringfügige handelt, die jährlich in einem kurzen, abgeschlossenen Zeitraum verdient wurden.

Was das seitens des Finanzamtes ins Treffen geführte Formular E1 (Einkommensteuererklärung) betrifft, welchem die österreichische Steuerpflicht ausländischer Einkünfte zu entnehmen sei, so wurden die Einkommensteuererklärungen 2008 bis 2010 über FinanzOnline eingereicht. Dem Abgabensystem zufolge verfügte der Bf bisher nie selbst über eine FinanzOnline-Kennung, weshalb davon auszugehen ist, dass die Erklärungen vom steuerlichen Vertreter eingereicht wurden. Dies gilt im Übrigen nicht nur für die Erklärungen der beschwerdegegenständlichen Jahre, sondern auch für die Jahre 2005 bis 2007, welche erst 2009 (für 2007) bzw. 2010 (für 2005 und 2006) eingereicht wurden.

Da somit insgesamt nicht als erwiesen angenommen werden kann, dass der Bf bei der Nicht-Erklärung der nichtselbständigen deutschen Einkünfte zumindest bedingt vorsätzlich gehandelt hat, kommt die verlängerte Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 2. Satz BAO gegenständlich nicht zur Anwendung. Betreffend die beschwerdegegenständlichen Jahre 2008 bis 2010 war zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide bereits die fünfjährige Festsetzungsverjährung eingetreten.

### **Zulässigkeit einer 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 der hier zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung beizumessen ist, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 22. Mai 2018