

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache des B, Str. xx D, gegen die Bescheide des Finanzamtes E D betreffend Einkommensteuer der Jahre 2004 bis 2009 und 2012 mit Ausfertigungsdatum 1.9.2014

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben bleiben gegenüber den Beschwerdevorentscheidungen unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) war Schweizer Staatsbürger und verlegte im Monat seiner Pensionierung (März 1997) seinen Wohnsitz nach Österreich. Der Bf. ist am 12.9.2015 verstorben.
2. Mit Vorhalt vom 14.11.2013 forderte das Finanzamt den Bf. auf innerhalb der Frist bis zum 29.11.2013 die nachstehenden Fragen zu beantworten und die geforderten Unterlagen vorzulegen:

"Der österreichischen Finanzverwaltung wurden durch Ihre schweizerische Zahlstelle gemäß Art 9 des Steuerabkommens der Republik Österreich und der Schweiz Informationen über die von Ihnen bei dieser Zahlstelle unterhaltenen Konten oder Depots samt jährlichen Kontoständen übermittelt. Eine Ihrer Zahlstelle erteilte Ermächtigung zur freiwilligen Meldung stellt gem. Art 10 des gegenständlichen Abkommens eine Selbstanzeige dar, die strafbefreiende Wirkung jedoch nur insoweit entfaltet, als die Besteuerungsgrundlagen innerhalb einer vom Finanzamt gesetzten Frist offengelegt und die verkürzten Abgaben rechtzeitig entrichtet werden. Unter Offenlegung ist zu verstehen, dass Sie die Besteuerungsgrundlagen so darstellen, dass damit ohne weiteren Ermittlungsaufwand eine richtige Abgabenfestsetzung erfolgen kann. Beantworten Sie dazu insbesondere die nachstehend angeführten Fragen sofern zutreffend und legen Sie die erforderlichen Unterlagen, sowie gegebenenfalls berichtigte Abgabenerklärungen innerhalb der oben angeführten Frist vor. Die Einhaltung dieser Frist stellt eine wesentliche Voraussetzung für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige dar. Die Monatsfrist für die Entrichtung allfälliger verkürzter Abgaben beginnt mit der Bekanntgabe (Zustellung) der auf den berichtigten Besteuerungsgrundlagen basierenden Abgabenbescheiden zu laufen.

Geben Sie bitte die Höhe der von Ihnen in den Jahren 2003 – 2012 erzielten steuerpflichtigen Einkünfte, die auf Schweizerischen Konten oder Depots verbucht wurden an (z.B. gutgeschriebene Zinsen, ausgezahlte Dividenden, Gewinne aus Veräußerungen von Kapitalvermögen in der Spekulationsfrist, überwiesene Honorare usw.). Sie werden auch um Vorlage von Aufstellungen über diese Erträge sowie der allfällig abgezogenen EU-Quellensteuern ersucht. Belegen Sie die Richtigkeit Ihrer Angaben durch Vorlage geeigneter Unterlagen (Kontoauszüge, Sparbücher etc)."

3. Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wurde am 10.12.2013 elektronisch eingereicht. Die erklärte schweizerische Rente wurde mit dem Betrag von € 15.917 (monatliche Rente SFR 2.014) angesetzt und Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen von € 2.330,50 dem besonderen Steuersatz von 25 % unterworfen.

4. Die Bemessungsgrundlagen für die am 1.9.2014 ausgefertigten Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2012 wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO auf Basis der in der Einkommensteuererklärung 2003 bekanntgegebenen Daten geschätzt. Die Alterspension Schweiz wurde mangels Vorlage von Belegen jährlich um 1,5 % wertangepasst. Die Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen wurden wegen nicht vollständiger Vorlage der Kontoauszüge für die Bankkonten bei der F Kantonalbank und Raiffeisenbank G in Anlehnung an die vollständig erklärten Erträge bei der Raiffeisenbank H in Ansatz gebracht. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 ging das Finanzamt vom Vorliegen einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung und der anzuwendenden Verjährungsfrist von zehn Jahren gem. § 207 Abs. 2 BAO aus.

5. Das Finanzamt wertete das Schreiben vom 11.9.2014 und die am 18.9.2014 nachgereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2012 als Beschwerde.

6. Mit den am 9.10.2014 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidungen gab das Finanzamt der Beschwerde statt und änderte die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2012 dahingehend ab, als die nunmehr erklärten Bemessungsgrundlagen für die Alterspension Schweiz (AHV), die erklärten Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen und der Kirchenbeitrag in beantragter Höhe in Ansatz gebracht wurden. Die in den angefochtenen Bescheiden erfassten steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245) aus der österreichischen Pension, auf Basis der von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt (PVA) dem Betriebsfinanzamt automatisch übermittelten Lohnzettel, blieben unverändert.

7. Der gegen diese "Steuerbescheide vom 9.10.2014" erhobene Einspruch vom 9.11.2014 war als Vorlageantrag zu werten. Im Wesentlichen führte der Bf. zu der längeren Verjährungsfrist aus, dass er nach § 42 EStG 1988 eine Einkommensteuererklärung grundsätzlich nur abgeben müsste, wenn ihn das Finanzamt dazu auffordere. Während er nach ordnungsgemäßer Anmeldung beim D Einwohneramt am 4.4.1997 von der römisch-katholischen Kirchbeitragsstelle sofort registriert worden sei, habe er vom Finanzamt erst mit Schreiben vom 29.11.2013 gehört.

Das Recht, eine Steuer mit Bescheid festzusetzen sei nach geltender Rechtslage nach fünf Jahren verjährt, beginnend mit Ablauf des Jahres, in dem der Steueranspruch entstanden ist. Da die Steuerbescheide für 2004 bis 2012 erst am 5.9.2014 bei ihm eingetroffen seien, seien nur die Steuerbescheide für 2010 bis 2013 als rechtmäßig anzuerkennen, alle übrigen als nicht erfolgt zu betrachten. Wörtlich wiedergegeben brachte er ausschnittsweise Folgendes vor: *"Nachdem es sich klar und eindeutig um ein Versäumnis seitens des Finanzamtes handelt, für das nicht der Steuerzahler verantwortlich gemacht werden kann, ist auch die Verrechnung von Anspruchsziens nicht gerefftfertigt. Es sei denn, man kann mir ein unkorrektes, rechtswidriges Verhalten nachweisen."* ... *"Als Schweizer Staatsbürger hatte ich aus Versehen die Einkommensteuererklärung 2013 nicht fristgerecht bis zum 30.04.2014 eingereicht, daher erhielt ich vom Finanzamt D den mit 04.09.2014 datierten sehr höflichen "Bescheid", ich möge dies bis 25.9.2014 nachholen, andernfalls könnten folgende Maßnahmen getroffen werden: 1. Da ein ähnlicher "Bescheid" bezüglich der Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2012 ausgeblieben ist und es zudem nie einen spätesten Ablieferungstermin für diese Steuererklärungen gab (außer der für das Jahr 2003), besteht kein Grund weshalb nicht auch die Verspätungszuschläge für die Jahre 2010 bis 2012 gestrichen werden sollten.*

Während die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2011 unbekämpft blieb, brachte der Bf. zum Einkommensteuerbescheid 2012 unter Hinweis auf die Beilage "B" (Kopie Kontoauszug vom 28.8.2012 und 1.10.2012) vor, dass die

österreichischen Alterspension im Jahr 2012 nicht 1.540,04 €, sondern nur 454,44 € betragen habe.

8. Das am 3.9.2015 ausgefertigte Ersuchen des Finanzamtes, der Bf. möge einen diesbezüglichen Lohnzettel der bezugsauszahlenden Stelle (PVA) vorlegen, blieb unbeantwortet.

9. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 11.11.2015 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

1. Der Bf. ist am 12.9.2015 verstorben. Er wurde in Österreich geboren und übersiedelte im Jahr 1955 in die Schweiz, deren Staatsbürgerschaft er 1980 annahm (Schreiben vom 11.9.2014).

2. Der Bf. hatte laut Abfrage aus dem Zentralen Melderegister (ZMR) seit 4.4.1997 (laut seinem Schreiben vom 11.9.2014 bereits seit 1.3.1997) seinen Wohnsitz in Österreich und war damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

3. Der Bf. war bis zum Schreiben des Finanzamtes vom 14.11.2013 aufgrund der schweizerischen Kontrollmitteilung in Österreich steuerlich nicht geführt.

4. Der Bf. bezog in den Beschwerdejahren neben seinen inländischen Pensionseinkünften von der (österreichischen) Pensionsversicherungsanstalt auch schweizerische Pensionseinkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit aus einem früheren privatrechtlichen Arbeitsverhältnis sowie Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen.

5. Der Bf. reichte seine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2012 am 18.9.2014 beim Finanzamt ein.

6. Die schweizerische Pension wurde in der Schweiz nicht besteuert.

7. Die steuerpflichtigen Bezüge der (österreichischen) Pensionsversicherungsanstalt betrugen im Jahr 2012 € 1.540,04 (Lohnzettel).

8. Die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2007 gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 stellte ein schuldhaftes Verhalten des Bf. dar, wodurch die zeitgerechte Festsetzung der Einkommensteuer 2004 bis 2007 vorsätzlich verhindert wurde.

III. Beweiswürdigung

In Streit steht, ob der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2009 die Verjährung entgegensteht. Die getroffenen Feststellungen zu Punkt II.1. bis 6. ergeben sich aus der unstreitigen Aktenlage und jene zu den Punkt II.7. und 8. gründen sich auf folgende Überlegungen zur Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO):

1. Das Finanzamt ging in der Bescheidbegründung für die Jahre 2004 bis 2007 von hinterzogenen Abgaben und vom Vorliegen einer Verjährungsfrist von zehn Jahren aus, da in objektiver Hinsicht erhebliche Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer

nicht offengelegt worden seien und in subjektiver Hinsicht ein vorsätzliches Verhalten darin erblickt werde, dass jedem klar sein müsse, dass bei Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht das Welteinkommen offen zu legen sei.

2. Dagegen wandte der Bf. im Wesentlichen ein (Schreiben vom 11.9.2014 mit Hinweis auf die Beschwerde vom 10.1.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003), dass er in den ersten Monaten nach seiner ordnungsgemäßen Anmeldung beim D Einwohneramt einen Steuerberater angerufen habe, der ihm bestätigt habe, dass er nur mit seiner Rente als Einkommen, keine Einkommensteuer zu bezahlen habe. Möglicherweise habe er es unterlassen, dem Steuerberater von seinen Kapitalanlagen in der Schweiz zu berichten, deren Zinsen er in der Schweiz versteuert habe.

In der Schweiz bekomme man vom Gemeinde- oder Einwohneramt die Steuererklärung mit der Aufforderung zugeschickt, diese innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu retournieren. Er habe nach wenigen Monaten in Österreich auch von der Kirchbeitragsstelle gehört und finde es völlig abwegig, dass das Finanzamt im heutigen Computerzeitalter nichts von seiner Existenz gewusst habe.

Er habe die Seiten 437 und 438 des Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Österreich (kurz: DBA-Schweiz) mit den Artikeln 18 bis 26 von jemandem kopiert erhalten. Nach Artikel 23 Abs. 2 des DBA-Schweiz seien in Österreich "Ruhegeehälter" von der Besteuerung ausgenommen. Das habe ihn bestärkt, dass die Aussage des Steuerberaters richtig gewesen und er in Österreich nicht steuerpflichtig sei. In weiterer Folge räumte er ein, dass er es in Ordnung fände, für all die Jahre die Einkommensteuer jetzt nachzahlen zu müssen (Schreiben vom 10.1.2014, Seite 2).

Er habe sich am 15.5.2013 bei allen seinen drei Banken für die Offenlegung seiner finanziellen Verhältnisse gegenüber der österreichischen Steuerbehörde entschieden und sie vom Bankkundengeheimnis befreit, genauso hätte er sich für eine Einmalzahlung entscheiden können und wäre gegenüber der österreichischen Steuerbehörde anonym geblieben. Trotz der gebotenen Unschuldsvermutung sei von Anfang an der unerträgliche Verdacht der bewussten Steuerhinterziehung auf ihn gelastet, nur weil er von niemandem gesagt bekommen habe, dass er sich beim D Finanzamt anmelden müsse. Er sei der festen Überzeugung gewesen als Pensionist hier keine Steuern bezahlen zu müssen.

3. Unbestritten ist, dass der Bf. unter anderem auch für die Jahre 2004 bis 2007 beim Finanzamt keine Einkommensteuererklärung eingereicht und den Bezug der schweizerischen Pension und der Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen nicht offengelegt hat. Das Finanzamt ging von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG - ohne ausdrücklich auf diese Bestimmung zu verweisen - aus. Diese Beurteilung erweist sich wie nachfolgend ausgeführt im Ergebnis als zutreffend:

3.1. Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer 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 die Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem - nach außen hin nicht erkennbaren - Willensvorgang. Es ist aber aus dem nach außen hin in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen. Die diesbezüglichen Folgerungen erweisen sich als Ausfluss der freien Beweiswürdigung der Behörde (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292, uva).

3.2. Unter dem Begriff des Bewirkens kann grundsätzlich jedes Tun und Unterlassen verstanden werden, welches ohne Entfall des Erfolges nicht hinweg gedacht werden kann (*conditio sine qua non*). In den meisten Fällen besteht das Bewirken in der Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung (Tun) beziehungsweise in der pflichtwidrigen Nichtabgabe (Unterlassen) einer Erklärung (vgl. *Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁷ (2014) Rz 1441). In den Fällen, in denen der Abgabenpflichtige keine Abgabenerklärung abgibt, ist die Abgabenverkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe dann vollendet, wenn infolge der Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs Abgaben mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten (vgl. nochmals *Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁷ (2014) Rz 1442).

3.3. Wie das Finanzamt im Zuge des - aufgrund des Informationsschreibens der schweizerischen Zahlstelle gemäß Artikel 9 des Steuerabkommens der Republik Österreich und der Schweiz - durchgeführten Ermittlungsverfahrens festgestellt hat, bezog der Bf. eine schweizerische Rente (2004: € 15.668,07; 2005: € 15.915,20; 2006: € 15.691,07 und 2007: € 15.445,84) und Kapitaleinkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen (2004: € 2.007,64; 2005: € 1.871,58; 2006: € 1.263,98 und 2007: € 2.536,86). Die Pension wurde auf ein Konto in der Schweiz überwiesen. Die Kapitalanlagen befanden sich ebenfalls auf Schweizer Konten.

3.4. Der Bf. hat seinen Wohnsitz im Monat des Pensionsantritts am 1.3.1997 (laut Schreiben vom 11.9.2014) nach Österreich verlegt und hat diesen Umstand am 4.4.1997 bei der Ortsgemeinde D gemeldet. Die Kenntnis, dass mit Wohnsitzbegründung in Österreich das Welteinkommen in Österreich grundsätzlich der Einkommensteuerpflicht unterliegt und ein Jahreseinkommen von immerhin über € 17.000 aus nichtselbstständiger Tätigkeit (Pensionen) zuzüglich einem Zinsertrag von rund € 2.000 auch in Österreich zu versteuern ist, kann vorausgesetzt werden. Soweit sich der Bf. auf die ihm erteilte Auskunft eines namentlich nicht genannten Steuerberaters beruft, den er in den ersten Monaten nach der Übersiedlung aus einem Telefonbuch herausgesucht und angerufen habe, wonach er "*mit nur seiner Rente als Einkommen*" keine Einkommensteuer zu bezahlen hätte, ist ihm entgegen zu halten, dass sich zum einen der Inhalt dieser telefonischen Anfrage nicht unter Beweis stellen lässt und zum anderen die erteilte Auskunft den Rückschluss zulässt, dass der Bf. dem Steuerberater lediglich die inländischen Einkünfte - Pension der PVA - mitgeteilt hat. Diese Schlussfolgerung bestärkt der Bf. selbst, indem er gleichzeitig einräumt, dem befragten Steuerberater möglicherweise nicht mitgeteilt zu haben, dass er auf seinen

drei Schweizer Bankkonten Zinserträge vereinnahmt hatte, von denen in der Schweiz 35 % Verrechnungssteuer abgezogen worden sei. Die Antwort des Steuerberaters lässt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts allerdings darauf schließen, dass der Bf. dem Steuerberater gegenüber nicht nur die zugeflossenen ausländischen Zinserträge, sondern auch den Bezug der schweizerischen Rente unerwähnt gelassen hat. Andernfalls hätte der Steuerberater den Bf. mit Sicherheit aufgeklärt, dass er bei dieser Einkommenshöhe selbstverständlich einer Einkommensteuer- und Abgabenerklärungspflicht unterliege und Einkommensteuer zu entrichten habe. Auf die Auskunft des Steuerberaters kann sich der Bf. nicht berufen, wenn er ernstliche Zweifel an der Richtigkeit der Rechtsauskunft hatte oder haben musste (vgl. VwGH 9.3.1984, 83/17/0215, ÖStZB 1984, 480). Wie sich aus den Schriftsätze vom 10.1.2014 und 11.9.2014 ergibt, musste der Bf. selbstverständlich Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft haben, da er dem Steuerberater den tatsächlichen Sachverhalt nicht vollständig offengelegt hatte.

3.5. Soweit der Bf. ausführt, er habe den Artikel 23 Abs. 2 DBA-Schweiz von dem ihm vorliegenden Artikel 18 bis 26 des DBA-Schweiz so verstanden, dass Österreich "Ruhegehälter" von in Österreich lebenden Schweizer Staatsbürgern nicht besteuern darf, kann er mit diesem Vorbringen nichts gewinnen. Der erste Satz des Artikel 23 Abs. 2 DBA-Schweiz - sowohl in der alten Fassung, als auch in der ab 1.1.2007 geltenden neuen Fassung aufgrund des Änderungsprotokolls BGBl. III 2007/22, bestimmt, dass "*ungeachtet des Absatzes 1 Österreich (ab 1.1.2007: Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie) Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern darf.*"

Der Verweis des Artikel 23 Abs. 2 des DBA-Schweiz auf den Artikel 19 Abs. 1 DBA-Schweiz zeigt unmissverständlich auf, dass Österreich lediglich die Ruhegehälter für eine im öffentlichen Dienst geleistete Arbeit nicht besteuern darf. Demgegenüber bestimmt jedoch Artikel 18 DBA-Schweiz, dass vorbehaltlich des Artikel 19 Abs. 1 DBA-Schweiz Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Tätigkeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen. Der Bf. war Konstrukteur und bezog eine Rente aus einem früheren privatrechtlichen Arbeitsverhältnis, die nach Artikel 18 DBA-Schweiz Österreich besteuern durfte. Diesen Feststellungen des Finanzamtes in der (auch) zu den Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2007 am 1.9.2014 ausgefertigten Bescheidbegründung ist der Bf. nicht weiter entgegengetreten.

3.6. Der Bf. bezog eine Pension von der PVA aus einer ehemaligen Tätigkeit in Österreich, womit ihm bekannt sein musste, dass in Österreich grundsätzlich Steuerpflicht für erzieltes Einkommen besteht. Unabhängig davon, ist es einem sich in Österreich niederlassenden pflichtbewussten Bürger aber zuzumuten, im Ansässigkeitsstaat bei der zuständigen Stelle - dem Finanzamt - Auskunft dahingehend einzuholen, ob man mit der Höhe der erzielten Einkünfte der Einkommensteuer unterliegt. Dieses korrekte Vorgehen hat der Bf. immerhin über viele Jahre hinweg unterlassen.

3.7. Selbst nach dem Ersuchen des Finanzamtes vom 14.11.2013 die steuerpflichtigen Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2012 bis zum 29.11.2013 bekanntzugeben und durch entsprechende Unterlagen zu belegen, reichte der Bf. am 10.12.2013 lediglich die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 ein. Die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2012 legte der Bf. dem Finanzamt erst nach den am 1.9.2014 ausgefertigten Einkommensteuerbescheiden (mit gemäß § 187 BAO geschätzten Besteuerungsgrundlagen) am 18.9.2014 vor. Diese Vorgehensweise lässt vermuten, dass der Bf. durchaus beabsichtigte, weitere Jahre durch eventuell eintretende Verjährung der Abgabenfestsetzung zu entziehen, was sich aus dem Vorbringen im Vorlageantrag vom 9.11.2014, die Verjährungsfrist betrage fünf Jahre und es seien nur die Steuerbescheide für 2010 bis 2013 als rechtmäßig anzuerkennen, ableiten lässt.

Wenn der Bf. im Schreiben vom 11.9.2014 ins Treffen führt, es sei "nie ein *Ablieferungstermin für diese neun Steuererklärungen genannt*" worden und es "sollte doch jedem klar sein, dass ich zuerst den Entscheid über meinen Einspruch vom 10.1.2014 abzuwarten hatte, um die fast fertigen Steuererklärungen mit den allerletzten gültigen Zahlen versehen zu können", widerspricht dieses Vorbringen der Aktenlage, da der Bf. mit Schreiben vom 14.3.2013 dezidiert aufgefordert wurde, dem Finanzamt bis 29.11.2013 das Einkommen der Jahre 2003 bis 2012 bekanntzugeben, wozu der Bf. im Übrigen bereits aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen des § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 längst verhalten gewesen wäre.

3.8. Auch das Vorbringen in der Beschwerde, er habe seine Schweizer Banken am 15.5.2013 vom Bankkundengeheimnis befreit und die Offenlegung gegenüber der österreichischen Steuerbehörde gestattet, gleichwohl er sich für eine Einmalzahlung und die Beibehaltung der Anonymität gegenüber der österreichischen Steuerbehörde entscheiden hätte können, vermag den Bf. nicht von dem Tatbestand der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung betreffend die beschwerdegegenständlichen Jahre 2004 bis 2007 zu befreien. Aufgrund des Informationsschreibens der schweizerischen Zahlstelle gemäß Artikel 9 des Steuerabkommens der Republik Österreich und der Schweiz musste sich der Bf. im Jahr 2013 für eine dieser beiden Varianten entscheiden. Die Schweizer Banken teilten der österreichischen Steuerverwaltung die Kontostände ihrer Konten mit, die Offenlegung der schweizerischen Pensionszahlungen oblag aber dem Bf. selbst. Soweit der Bf. im Schreiben vom 11.9.2014 dem Vorwurf des Finanzamtes er habe nicht alles offengelegt mit dem lapidaren Einwand, das Finanzamt D hätte doch jederzeit die Unterlagen von seinen Schweizer Banken anfordern können begegnet, ist klar zu stellen, dass österreichischen Verwaltungsbehörden abgabenrechtliche Ermittlungsschritte in der Schweiz nicht gestattet sind und es am Bf. selbst gelegen war, Auslandssachverhalte offen zu legen und unter Beweis zu stellen.

3.9. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 ist in der Fassung der am 1.9.2014 ausgefertigten Beschwerdevorentscheidung in Rechtskraft erwachsen. In diesem Bescheid ging das Finanzamt ebenfalls von einer Verjährungsfrist von zehn Jahren wegen Hinterziehung von Abgaben gemäß § 207 Abs. 2 BAO aus. Ein Vorlageantrag

auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht wurde nicht eingebbracht.

3.10. Der im § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 normierten Abgabenerklärungspflicht ist der Bf. im gegenständlichen Beschwerdefall insbesondere für die Jahre 2004 bis 2007 nicht nachgekommen. Die pflichtwidrige Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen verhinderte die fristgerechte Festsetzung der Einkommensteuer 2004 bis 2007. In Gesamtbetrachtung der Ausführungen zu Punkt III. 3. ist dem Bf. nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ein vorsätzliches Handeln anzulasten.

4. Das Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag, die österreichische Alterspension habe im Jahr 2012 nicht 1.540,04 € (laut Lohnzettel), sondern lediglich € 454,44 betragen (ungefähr der Jahresnettoauszahlungsbetrag laut den beiden vorgelegten Kontoauszugskopien), wurde auf Nachfrage des Finanzamtes vom 3.9.2015 nicht weitergehend erläutert und belegt. Die Pensionsversicherungsanstalt bestätigte dem Bundesfinanzgericht allerdings mittels Schreiben 13.6.2016, dass der ausgestellte Lohnzettel mit steuerpflichtigen Bezügen von € 1.540,04 korrekt sei.

IV. Rechtslage

1. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

2. Der unbeschränkt Steuerpflichtige hat gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vorliegen und das zu veranlagende Einkommen mehr als 10.000 Euro (2004) bzw. 10.900 Euro (2005 bis 2008) bzw. mehr als 12.000 Euro (2009) betragen hat.

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (in der in den Beschwerdejahren 2004 bis 2009 geltenden Fassung) ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt.

3. Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 (insbesondere für Vorauszahlungen) schon früher entstanden ist.

4. Zu den Obliegenheiten der Abgabepflichtigen zählen insbesondere die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO:

"Abs. 1: Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen."

Abs. 2: Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben."

5.1. Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO (in der Fassung BBKG 2010, BGBI. I 2010/105 ab 1.1.2003) 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 § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

5.2. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

5.3. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

V. Erwägungen

1. Soweit der Bf. im Vorlageantrag vom 9.11.2014 die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 mit dem Einwand der Verjährung bestritt, ist auf die zitierten Verjährungsbestimmungen (Punkt IV.5.) zu verweisen. Danach entstand der Abgabenanspruch betreffend die Einkommensteuer 2008 mit Ablauf des Jahres 2008. Im (fünften) Jahr 2013 ersuchte das Finanzamt den Bf. mit Vorhalt vom 14.11.2013 unter anderem die im Jahr 2008 erzielten steuerpflichtigen Einkünfte bekanntzugeben und diverse Unterlagen vorzulegen. Diese vom Finanzamt gesetzte Maßnahme stellte eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO dar, wodurch sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängerte. Die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 mit dem angefochtenen Bescheid vom 1.9.2014 erfolgte sohin innerhalb der Verjährungsfrist. Die Einkommensteuer 2009 wurde ebenso innerhalb der Verjährungsfrist - im fünften Jahr - mit Bescheid vom 1.9.2014 rechtmäßig festgesetzt.

2. War für die Jahre 2004 bis 2007 von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auszugehen (Punkt II.8.), sind die am 1.9.2014 ausgefertigten Einkommensteuerbescheide für diese Jahr rechtmäßig ergangen. Die Verjährungsfrist betrug gemäß § 207 Abs. 2 BAO zehn Jahre.
3. Die nichtselbständigen österreichischen Einkünfte von der PVA wurden in Höhe der im Lohnzettel ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge von € 1.540,04 (Kennzahl 245) im Einkommensteuerbescheid 2012 - somit in richtiger Höhe - in Ansatz gebracht.
4. Die Beschwerde war daher in allen Punkten gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abzuweisen. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben erfahren gegenüber den Berufungsvorentscheidungen keine Änderung.

VI. Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 Fall war die Frage der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung für die Jahre 2004 bis 2007 im Wege der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu lösen (Punkt III.), der Eintritt der Verjährung betreffend die Jahre 2008 und 2009 ergibt sich aus den zitierten Gesetzesbestimmungen (Punkt IV.5. und V.1.). Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind damit nicht erfüllt.

Innsbruck, am 15. Juni 2016