

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, KR B2 und KomzIR. B1 in der Beschwerdesache Bf., Adr.1, vertreten durch SZABO & PARTNER Wirtschaftstreuhand- gesellschaft m.b.H., Floridsdorfer Hauptstraße 29 Tür 5, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 03.12.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 30.10.2013 bzw. 31.10.2013 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 sowie betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 in der Sitzung am 23.04.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2008 bis 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtene Bescheide für die Jahre 2008 bis 2010 werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 wird jeweils festgesetzt wie folgt:

Berechnung der Einkommensteuer für 2008		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezugauszahlende Stelle PENSIONSVERSICHERUNGSASTALT	Stpfl. Bezüge 6.097,98 €	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	46.670,00 €	52.767,98 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		52.767,98 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topfsonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.		
Einkommen		52.767,98 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		17.968,99 €

(52.767,98-51.000,00) x 0,5 + 17.085,00)		
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		17.968,99 €
Pensionistenabsetzbetrag		0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		17.968,99 €
Einkommensteuer		17.968,99 €

Berechnung der Einkommensteuer		
2009		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezugauszahlende Stelle PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT	Stpfl. Bezüge (245) 6.184,85 €	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	47.309,00 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		53.493,85 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Einkommen		53.433,85 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (53.433,85-25.000,00) x 15.125,00/35.000,00+ 5.110,00)		17.397,49 €
Pensionistenabsetzbetrag		0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		17.397,49 €
Einkommensteuer		17.397,49 €

Berechnung der Einkommensteuer	Stpfl. Bezüge (245)	
2010		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezugauszahlende Stelle PENSIONSVERSICHERUNGSANSTALT		6.254,64 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug		

	47.727,00 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		53.981,64 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Einkommen		53.921,64 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(53.921,64-25.000,00) \times 15.125,00/35.000$ + 5.110,00		17.608,28
Pensionistenabsetzbetrag		0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		17.608,28 €
Einkommensteuer		17.608,28 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		-0,28 €
Festgesetzte Einkommensteuer		17.608,00 €

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist österreichischer Staatsbürger und seit dem Jahr 2005 wieder in Österreich ansässig. Der Bf. bezieht neben einer inländischen Pension auch eine solche aus Frankreich, welche von drei (bzw. durch Zusammenlegung nur mehr 2) verschiedenen Stellen ausbezahlt wird.

Seit dem Jahr 1950 war der Bf. während eines Zeitraumes von ca. 30 Jahren als Ingenieur bei einem französischen Staatsbetrieb, welcher Flugzeugmotoren entwickelte, im Rahmen eines Dienstverhältnisses bis zu seiner Pensionierung beschäftigt.

Im Jahr 2005 übersiedelte der Bf. nach Österreich und ist seit diesem Zeitpunkt im Inland ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig.

Laut eigenen Angaben sprach der Bf. im Zuge der Einreichung der Arbeitnehmererklärungen der betreffenden Jahre jeweils persönlich im Info-Center des Finanzamtes vor und wies mündlich auf seine ausländischen Pensionseinkünfte hin bzw. füllte gemeinsam mit dem dortigen Beamten die Erklärung aus.

In den Jahren 2008 bis 2010 erklärte der Bf. seine ausländischen Pensionseinkünfte in entsprechender Höhe, jedoch wurden diese im Jahr 2008 unter der KZ 440 und im Jahr 2009 unter der KZ 737 im Formular L 17 angegeben. Im Jahr 2010 gab der Bf. seine ausländischen Pensionszahlungen unter der KZ 359 im Formular L 1i-2010-1 an.

Für die Jahre 2008 bis 2010 erließ das Finanzamt entsprechende Einkommensteuerbescheide (datiert vom 15.5.2009 (2008), 17.06.2010 (2009) und 8.04.2011 (2010) und beließ die ausländischen Pensionseinkünfte ohne weiterführende Prüfung unter der KZ 791 („steuerfrei mit Progressionsvorbehalt“) zunächst ebenfalls zur Gänze steuerfrei.

Im Jahr 2011 übermittelte das Bundesministerium für Finanzen dem Finanzamt hinsichtlich der vom Bf. aus Frankreich bezogenen Pension zwei Internationale Kontrollmitteilungen für das Jahr 2007, wonach nach Ansicht der Republik Frankreich die seitens der A ausbezahlten französischen Pensionseinkünfte in Höhe von € 12.671,00 nach Art 19 DBA-Frankreich zu erfassen seien, während hingegen jene Pensionszahlungen, welche von der B ausbezahlt wurden, nach Art 18 DBA-Frankreich zu versteuern sind.

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 28. Juni 2011 berichtigte das Finanzamt die bisher erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 gemäß § 293b BAO. In den betreffenden Bescheiden besteuerte das Finanzamt jeweils die seitens der B ausbezahlt französische Pension in voller Höhe, ließ jedoch die seitens der A bezogenen Pensionseinkünfte - unter Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalt - weiterhin steuerfrei. Begründet wurde dies damit, dass laut DBA Art 18 private Pensionen aus Frankreich voll in Österreich zu versteuern seien, während staatliche Pensionen gemäß Art 19 unter Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen seien.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2011 erhob der Bf. gegen die betreffenden berichtigenden Einkommenssteuerbescheide (vom 28. Juni 2011) das Rechtsmittel der „Berufung“ und führte darin aus, dass er seit dem Ende des zweiten Weltkrieges in Frankreich bei einem Staatsbetrieb, der Flugzeugmotoren herstelle, beschäftigt gewesen sei. Im Zuge der Gehaltsabrechnung seien Sozialversicherungsbeiträge einbehalten worden, die dann an verschiedene Pensionskassen weitergeleitet worden seien. Sämtlichen Sozialversicherungsbeiträgen habe sich der Bf. nicht entziehen können, alle seien Pflichtbeiträge gewesen, die im Zuge der Tätigkeit im öffentlichen Dienst einbehalten worden seien und nun in Form von Pensionen zur Auszahlung gelangen würden. Es werde daher ersucht, sämtliche Pensionen aus Frankreich nach Art 19 des DBA-Frankreich nur für die Berechnung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) heranzuziehen.

Am 23. August 2011 ersuchte das Finanzamt die französischen Behörden dahingehend um Auskunft, ob es sich bei den vom Bf. aus Frankreich bezogenen Pensionen um solche aus einer ehemaligen Tätigkeit im öffentlichen Dienst gehandelt habe.

Entsprechend den Angaben der französischen Behörden (vom 15. September 2011) handelt es sich bei gegenständlichem Staatsbetrieb, welcher Flugzeugmotoren gebaut

habe, um ein nationales Unternehmen, welches privatwirtschaftlich tätig wird und hatte der Bf. während seiner Beschäftigungszeit keinen offiziellen Status und sei Mitarbeiter eines nationalen Unternehmens gewesen. In den streitgegenständlichen Jahren mussten keine Steuererklärungen in Frankreich abgegeben werden.

Mit Berufungsvorentscheidungen (alle Bescheide datiert vom 17. November 2011) wurden sämtliche aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte der Besteuerung im Inland unterzogen.

Die steuerliche Vertretung des Bf. er hob dagegen „Berufung“ beantragt die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Einleitung eines Verständigungsverfahrens.

Mit Schreiben vom 12. Dezember 2011 setzte das Finanzamt den Bf. vom Inhalt des Auskunftsschreibens in Kenntnis und führte dazu ergänzend aus, dass es anders als in anderen DBA's in jenem mit Frankreich unerheblich sei, ob die Pension auf Grund von Pflichtbeiträgen bestehe oder nicht. Es komme lediglich darauf an, ob die Pensionszahlungen auf hoheitlicher Verwaltungstätigkeit im Sinne des Art 19 Abs. 1 DBA-Frankreich des Pensionsempfängers beruhen würden. Die Tätigkeit als Ingenieur in einer Flugzeugfabrik stelle eine gewerbliche Tätigkeit durch den Staat Frankreich dar. Die Regelungen des Art 19 Abs. 1 würden für Ruhegehälter, die in Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaates erbracht würden, gemäß Art 19 Abs. 2 DBA-Frankreich explizit keine Anwendung finden. Es sei daher Art 18 DBA-Frankreich anzuwenden, wonach nun Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Ruhegehälter habe.

Nach Abschluss eines Verständigungsverfahrens wurde von französischer Seite bestätigt, dass das Besteuerungsrecht an der Pension, welche der Bf. von der A beziehe, gemäß Art 19 Abs. 2 iVm Art 18 DBA-Frankreich beim Ansässigkeitsstaat Österreich liege.

Mit Berufungsentscheidung vom 25. Juni 2013 (GZ RV/0149-W/12) hat der Unabhängige Finanzsenat entschieden, dass eine Bescheidberichtigung nach § 293b BAO nicht Anwendung finden kann, da erst nach Bescheidberichtigung im Rahmen eines Auskunftsersuchens an die französischen Abgabenbehörden Klarheit über die Art der Pensionseinkünfte gegeben war. Damit aber lag kein Grund für die Erlassung von gem. § 293b BAO Bescheiden vor, da für die Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit des Inhaltes der Abgabenerklärung nicht offensichtlich erkennbar war. Der UFS gab der Beschwerde des Bf. Folge und hob die Berichtigungsbescheide auf.

In weiterer Folge nahm das Finanzamt mit Bescheiden jeweils datiert vom 30. Oktober 2013 bzw. 31. Oktober 2013 die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 wieder auf und erließ dementsprechende neue Sachbescheide, in welchen die aus Frankreich bezogenen Pensionszahlungen in der gesamten Höhe im Inland versteuert wurden.

Begründend wurde ausgeführt:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und /oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Erst nach Einlangen zweier Internationaler Kontrollmitteilungen im Jahr 2011 erlangte die Behörde erstmalig Kenntnis davon, dass die Republik Frankreich Teile der französischen Pensionseinkünfte des Bf. entsprechend der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Frankreich erfasste, während hingegen Österreich hinsichtlich der übrigen Pensionseinkünfte gem. Art. 19 Abs. 2 iVm Art 18 DBA-Frankreich das Besteuerungsrecht zugewiesen wurde. In Anbetracht der im DBA-Frankreich enthaltenen diesbezüglichen Bestimmungen des Art 19 und Art 18 hätten die in den Erklärungen angegebenen ausländischen Pensionseinkünfte die Behörde –sofern sie die Abgabenerklärung diesbezüglich einer Prüfung unterzogen hätte – dazu anhalten müssen, der Frage nachzugehen, um welche konkrete Art von Pensionszahlungen es sich im vorliegenden Fall tatsächlich gehandelt habe bzw. welche ehemalige Tätigkeit den Pensionszahlungen zu Grunde gelegen ist. Tatsächlich beschränken sich die seitens des Finanzamtes durchgeführten Erhebungen lediglich ausschließlich auf die Feststellung der Höhe der jeweiligen Pensionszahlungen in den betreffenden Jahren und wurde seitens der Behörde keine entsprechenden weiterreichenden Ermittlungen dahingehend durchgeführt, ob der Staatsbetrieb, bei welchem der Bf. seinerzeit beschäftigt war, im Sinne des Art 19 DBA-Frankreich hoheitlich oder entsprechend den Bestimmungen des Art. 19 Abs. 2 iZm Art 18 DBA-Frankreich gewerblich tätig wurde. Vielmehr erlangte das Finanzamt erst mit der Übermittlung der internationalen Kontrollmitteilungen erstmalig Kenntnis von der Art der seitens des Bf. aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte. Zudem stellte das Finanzamt erst im Anschluss an die Berichtigung (§ 293b BAO) der betreffenden Sachbescheide der betreffenden Jahre 2008 bis 2010 ein Auskunftsersuchen an die französischen Behörden, um sich Klarheit hinsichtlich der Beurteilung der Pensionszahlungen zu verschaffen. Es liegen daher Tatsachen und/oder Beweismittel die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen vor.“

Einkommensteuer 2008-2010

Aufgrund der Tatsache, dass das Finanzamt erst nach Erlassung der Erstbescheide erstmalig Kenntnis von der Art der seitens des Bf. aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte erlangte, liegen Tatsachen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen, vor.“

Einkünfte aus ausländischen Pensionen:

Die seitens der B ausbezahlten französischen Pensionsgelder sind gem. Art 18 DBA-Frankreich zur Gänze Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug zu erfassen und unterliegen der vollen Besteuerung.

Der Bf. war als Ingenieur in einem staatlichen Betrieb, welcher Flugzeugmotoren gebaut hat, tätig gewesen. Auf Ruhegehälter für Dienstleistungen, die in Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts erbracht werden, sind gemäß Art 19 Abs. 2 DBA-Frankreich die Bestimmungen des Art 18 DBA-Frankreich anzuwenden. Demnach kommt das ausschließliche Besteuerungsrecht für Ruhegehälter dem Ansässigkeitsstaat (hier Österreich) zu. Nach Abschluss des Verständigungsverfahrens wurde von französischer Seite bestätigt, dass das Besteuerungsrecht an der Pension, welche von der A beziehen, gem. Art 19 Abs. 2 iVm Art 18 DBA-Frankreich beim Ansässigkeitsstaat Österreich liegt.

Insgesamt wären daher für die Jahre 2008 - 2010 sämtliche französischen Pensionsgelder als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug (Kennziffer 359) zu erfassen.“

Mit Eingabe vom 3. Dezember 2013 erhab die steuerliche Vertretung des Bf. gegen die oa Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2008-2010 Beschwerde und stellte gleichzeitig den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

In der Beschwerde führte die steuerliche Vertretung aus:

„Auf das umfangreiche Vorverfahren (Bescheidaufhebung betreffend § 293 b BAO durch UFS RV/0149-W/12 vom 25. Juni 2013) wird verwiesen.

Nachdem es der Abgabenbehörde I. Instanz in diesem Verfahren (nach § 293 b BAO) nicht gelungen ist, die im Abgabenverfahren begangenen Rechtswidrigkeiten zu korrigieren, versucht es diese nunmehr erneut über einen neuen Verfahrenstitel (§ 303 Abs 4 BAO).

Einleitend und vor weiteren Ausführungen wird auf § 115 Abs 1 BAO verwiesen: „Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.“

Hätte die Abgabenbehörde I. Instanz sich bisher im gesamten Verfahren von Anfang an nur an diese eine Bestimmung gehalten, wäre es ein Leichtes gewesen, dieses Abgabenverfahren von Beginn weg richtig durchzuführen.

Wie sich aus der Aktenlage ergibt, war unser Mandant jedes (!) Jahr im Finanzamt und hat gemeinsam mit dem zuständigen Mitarbeiter im Infocenter die Abgabenerklärungen ausgefüllt. Wir möchten an dieser Stelle noch einmal auf die einzelnen Jahre chronologisch eingehen:

2006 und 2007

Herrn bf. wurde das Formular LI gegeben und mit dem Finanzbeamten wurde nur im Kästchen mit der Frage nach der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen die Zahl „1“ eingetragen. Herrn bf. unterschrieb das Formular und gab es - ohne sich eine Kopie zu machen - für 2007 ab. Am 3.3.2008 wurde Herr bf. für 2007 veranlagt. Hierbei wurden nur die österreichischen Einkünfte berücksichtigt, obwohl Herr bf. auf seine Rückkehr aus Frankreich und die französische Pension hingewiesen hat.

Herr bf. bat am 22.7.2008 und am 5.8.2008 das Finanzamt schriftlich, sich direkt an die französischen Behörden bezüglich der französischen Pension 2007 zu wenden und gab auch die zuständige Stelle inkl. Adresse bekannt. Im Brief vom 22.7.2008 gibt Herr bf. auch bekannt, dass er für 2006 die französische Steuer zurückbezahlt bekommen hat.

Am 30.7.2008 wurde das Jahr 2006 veranlagt. Hier wurde die Pension aus Frankreich mit 45.218,00 € steuerfrei - für den Progressionsvorbehalt - berücksichtigt. Aus der Aktenlage geht nicht hervor, ob das Finanzamt diesen korrekten Betrag aufgrund des persönlichen Besuchs von Herrn bf. im Infocenter hatte (er hatte die Unterlagen dabei und vorgelegt) oder ob das Finanzamt mit den französischen Behörden Kontakt hatte.

Das Finanzamt schickte am 3.9.2008 und am 17.11.2008 ein Ersuchen um Ergänzung und ersuchte, die Einkünfte für das Jahr 2007 zu erklären. Herr bf. antwortete schriftlich mit dem Verweis auf die französischen Behörden. Am 14.1.2009 wurde die Einkommensteuer 2007 unter Einbeziehung der französischen Pension (Betrag von 42.218,00 € aus 2006) berechnet. Die ausländischen Einkünfte wurden als steuerfrei unter Progressionsvorbehalt in die Berechnung miteinbezogen.

2008

Für das Jahr 2008 ging Herr bf. wieder persönlich ins Infocenter und legte wieder seine Unterlagen vor. Allerdings wurden keine Kopien vom Finanzamt erstellt - auch nicht von der Steuererklärung. Auch Herr bf. erstellte keine Kopien. Nach einem Vorhalt vom Finanzamt für 2008 schickte Herr bf. am 22.5.2008 die drei relevanten Abrechnungs-Lohnzettel aus Frankreich - in Summe 46.670 €. Das Finanzamt veranlagte am 15.6.2009 und berücksichtigte 46.640 € Auslandseinkünfte (befreit unter Progressionsvorbehalt). Warum die Beträge abweichen, ist nicht nachvollziehbar-wir vermuten einen Übertragungsfehler des Finanzbeamten.

2009

Am 10.6.2010 füllte Herr bf. im Infocenter des Finanzamtes wieder gemeinsam mit einem Finanzbeamten die Steuererklärung 2009 aus. Eine Kopie konnten wir im Zuge der Akteneinsicht beim Finanzamt erstellen. Dort wurden die ausländischen Einkünfte über 47.309,00 € unter der Kennzahl 737 im Formular L17 erklärt. Die Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen wurde Herrn bf. wieder mit „1“ mitgeteilt. In die Kennzahl 737 sind die Sozialversicherungsbeiträge einzutragen. Der Betrag von 47.309,00 € ist der korrekte Betrag für die französischen Pensionen. Der Finanzbeamte erstellte keine Kopien der französischen Lohnzettel, sondern zeigte wo welche Zahl einzutragen war. Der Eintrag

unter Kz 737 ist falsch, dennoch wurde am 17.6.2010 wie in den Vorjahren diese Zahl als Pensionseinkünfte (befreit mit Progressionsvorbehalt) gerechnet.

2010

Am 31.3.2011 füllte Herr bf. im Infocenter des Finanzamtes wieder gemeinsam mit einem Finanzbeamten die Steuererklärung 2010 aus. Eine Kopie konnten wir im Zuge der Akteneinsicht beim Finanzamt erstellen. Dort wurden die ausländischen Einkünfte über 47.727,00 € unter der Kennzahl 359 im Formular L1i erklärt. Die Anzahl der pensionsauszahlenden Stellen ist auf unserer Kopie nicht lesbar. Der korrekte Betrag wurde unter der richtigen Kennzahl eingetragen!!! Hier hätte das Finanzamt aufgrund der Kennzahl 359 als steuerpflichtig ohne Progressionsvorbehalt veranlagen müssen. Stattdessen stellte das Finanzamt am 8.4.2011 wieder die Einkünfte aus Frankreich steuerfrei mit Progressionsvorbehalt, obwohl in diesem Fall die Erklärung mit Hilfe des Finanzbeamten korrekt ausgefüllt wurde.

Kontrollmitteilung und Berichtigung nach § 293b BAO

Aufgrund einer Kontrollmitteilung der französischen Behörden für 2007 schickte das Finanzamt am 31.5.2011 ein Ergänzungsansuchen. Herr bf. ging am 28.6.2011 wieder persönlich zum Finanzamt Wien 4/5/10, CD, und zeigte wiederum seine Unterlagen über die französischen Pensionen. In der Kontrollmitteilung wurden ein Teil der Bezüge (12.671,00 €) unter öffentliche Bezüge gemeldet, der andere als nichtöffentliche Pension (33.324,00 €).

Laut UFS (o.a. Entscheidung Seite 12) erließ das FA ohne weiterführende Prüfung die entsprechenden Sachbescheide. Wiederum wird auf § 115 BAO verwiesen.

Wie sich aus der geschilderten Chronologie ergibt, hat unser Mandant bereits in den Vorjahren der Abgabenbehörde mitgeteilt, welche Behörde (inkl. Adresse) in Frankreich zuständig ist. Aus der Korrespondenz geht auch eindeutig hervor, dass er die französischen Steuern zurückbekommen hat. Allein aufgrund dieser Information hätte die Abgabenbehörde I. Instanz eine Steuerpflicht in Österreich annehmen und prüfen müssen und ein erforderliches Auskunftsersuchen tätigen müssen, was sie aber unterlassen hat.

Stattdessen hat die Abgabenbehörde I. Instanz jedes Jahr - ohne Prüfung - anders veranlagt, nämlich befreit unter Progressionsvorbehalt.

Laut Begründung vom 29. Oktober 2013 zu den Wiederaufnahmebescheiden beschränkten sich die seitens des FA durchgeführten Erhebungen lediglich ausschließlich auf die Feststellung der Höhe der jeweiligen Pensionszahlungen in den betreffenden Jahren und wurde seitens der Behörde keine entsprechenden weiterreichenden Ermittlungen dahingehend durchgeführt, ob der Staatsbetrieb, bei welchem Herr Bf. seinerzeit beschäftigt war, im Sinne des Art 19 DBA-Frankreich hoheitlich oder entsprechend den Bestimmungen des Art 19 Abs 2 iZm Art 18 DBA-Frankreich gewerblich tätig wurde.

Über das ganze Verfahren schwebt die Frage: Warum hat die Abgabenbehörde keine entsprechenden weiterreichenden Ermittlungen durchgeführt?

Daraus ergibt sich die nächste Frage: Können diese unterlassenen Ermittlungen durch die Abgabenbehörde einen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 darstellen?

Während wir die 1. Frage nicht beantworten können und wollen, können wir die 2. Frage klar und eindeutig beantworten: NEIN, die unterlassenen Ermittlungen durch die Abgabenbehörde stellen keinen Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 dar!

Es wird nochmal explizit festgehalten, dass sich unser Mandant auf Grund seines fortgeschrittenen Alters jedes Mal persönlich zum Finanzamt begeben hat und dort gemeinsam mit dem zuständigen Mitarbeiter seine Abgabenerklärungen erörtert hat. Die Eintragungen vor Ort erfolgten durch den bzw. gemeinsam mit dem Mitarbeiter des Finanzamtes.

Es stellt sich die Frage, was die Abgabenbehörde zu Beginn der ursprünglich streitgegenständlichen Jahre offensichtlich daran gehindert hat, eine Anfrage an die ausländischen Steuerbehörden (im ggstdl. Fall Frankreich) zu richten?

Für die Jahre 2008 bis 2010 führt der UFS in seiner o.a. Entscheidung (Seite 12) selbst aus: „.... In Anbetracht der im DBA-Frankreich enthaltenen diesbezüglichen Bestimmungen des Art 19 und Art 18 hätten die in den Erklärungen angegebenen ausländischen Pensionseinkünfte die Behörde - sofern sie die Abgabenerklärung diesbezüglich einer Prüfung unterzogen hätte - dazu anhalten müssen, der Frage nachzugehen, um welche konkrete Art von Pensionszahlungen es sich im vorliegenden Fall tatsächlich gehandelt habe bzw. welche ehemalige Tätigkeit den Pensionszahlungen zu Grunde gelegen ist.“

Der UFS führt in seiner Entscheidung aus, dass die Abgabenbehörde gegen § 115 Abs 1 BAO verstoßen hat! Hätte sich die Abgabenbehörde lt. UFS um ihren Gesetzesauftrag gekümmert und hätte die Abgabenerklärung(en) einer Prüfung unterzogen, hätte die Abgabenbehörde der Frage nachzugehen gehabt, um welche Pensionszahlungen es sich handelt. Offensichtlich hatte die Abgabenbehörde bei der Sachverhaltsermittlung und Bescheiderlassung gar keine Zweifel und hat wie in den Vorjahren veranlagt. Dabei liegt für 2008 keine Erklärung vor, in 2009 wurde die Pension als Sozialversicherungsbeitrag unter der offensichtlich völlig falschen Kz 737 eingetragen und in 2010 wurde sogar korrekt eingetragen und das Finanzamt stellte die Pension trotzdem frei!

Laut Wissens- und Verfahrensstand wurde jedoch sogar die Abgabenerklärungen unseres Mandanten in Zusammenarbeit mit dem am FA zuständigen gemeinsam - und 2010 lt. o.a. Chronologie - sogar richtig ausgefüllt.

Nachdem - wie auch in der UFS-Entscheidung festgehalten wurde - die Erklärung der ausländischen Pensionseinkünfte „teilweise“ unter einer falschen KZ erfolgten, hätte die Abgabenbehörde I. Instanz von sich aus zu einer Prüfung veranlassen müssen.

In der gesonderten Bescheidbegründung begründet die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO damit, weil Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Die Abgabenbehörde hat in der Bescheidbegründung nicht ausgeführt, ob sie als Wiederaufnahmegrund „Tatsachen“ oder „Beweismittel“ neu hervorgekommen sind.

Die Begründung ist somit klar und eindeutig nicht gesetzeskonform. Die Abgabenbehörde vermischt Tatsachen und/oder Beweismittel, während es im Gesetz heißt: Tatsachen oder Beweismittel. Was jetzt genau die Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens sind, sind nicht nachvollziehbar.

Wie sich schon aus der o.a. UFS-Entscheidung ergibt, liegen bzw. lagen keine offensichtlichen Unrichtigkeiten vor. Somit fehlt uE auch die Rechtsgrundlage des § 303 Abs 4 BAO.

Unter Verweis auf Ritz, BAO⁴, § 303 Tz 10, liegen KEINE Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens dann vor: „.... Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; die dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhalts zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).“

Gleiches ergibt sich auch aus BMF-010103/0053-VI/2206 vom 14. Juni 2006 (Erlass des BMF zur Wiederaufnahme des Verfahrens.

Dass der Sachverhalt offengelegt wurde, ergibt sich aus dem Schriftverkehr unseres Mandanten mit der Abgabenbehörde bzw. auch seinen persönlichen Vorsprachen.

Weiters wird in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des UFS Wien, RV/0383-W/04 vom 10. Dezember 2004 verwiesen (§ 303 Abs 4 nach § 293 b BAO; Bescheidaufhebung).

Sollte die Abgabenbehörde im Zuge der Erledigung des ggstdl. Verfahrens noch immer auf dem Rechtstatbestand des § 303 Abs 4 BAO verharren, sind wir überdies der Ansicht, dass die Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von „Treu und Glauben“ verstoßen hat: Mehr kann die Abgabenbehörde von einem Steuerpflichtigen im betagten Alter nicht verlangen, dass er jedes Jahr bei der Abgabenbehörde vorstellig wird und dort vor Ort als „Kunde“ beraten wird und diese Beratung sogar so weit ging, dass er von seinem „Kundenbetreuer“ aktiv soweit beraten wurde, dass dieser

mit ihm die Abgabenerklärung gemeinsam ausgefüllt hat. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der „Kundenbetreuer“ die erforderliche Ausbildung hatte, die Abgabenerklärung richtig auszufüllen, die richtigen und erforderlichen Erhebungen durch zu führen und zu veranlassen, dass ein rechtsrichtiger Abgabenbescheid erlassen wird. Nachträgliche Änderungen aus Unwissenheit und unvollständiger oder unterlassener Sachverhaltsermittlung können nicht zu Lasten des Abgabepflichtigen gehen, sodass wir hier, auch aus dem Umstand des fortgeschrittenen Alters unseres Mandanten, von einem Verstoß des Grundsatzes von „Treu und Glauben“ ausgehen (siehe dazu auch Stoll, BAO-Kommentar, 2941 f).

Aus all den umfangreich dargelegten Ausführungen liegen daher keine Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO vor. Abschließend wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. April 2014 wurde die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008-2010 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 datiert vom 31.10.2013 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt:

„Gemäß § 115 BAO hat der Gesetzgeber die Abgabenbehörde beauftragt die abgabenrechtlichen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die Grenzen der amtsweigigen Ermittlungspflicht sind jedenfalls bei der Unmöglichkeit und Unzumutbarkeit gegeben (vgl. VwGH 26.01.2004. 2000/17/0172). Die amtsweigige Ermittlungspflicht entbindet den Abgabepflichtigen aber nicht von seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht gem. § 119 BAO. Sollte ein Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland haben, tritt die amtsweigige Ermittlungspflicht in den Hintergrund und eine erhöhte Mitwirkungspflicht ist gegeben (vgl. Ritz⁵ BAO § 115 Tz 10).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme in allen Fällen zulässig in denen Tatsachen und Beweise neu hervorgekommen sind die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden und die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte. Ziel der Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. VwGH 22.03.2000, 99/13/0253)

Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtsweigige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. Ritz BAO 5 §303 Tz 33).

Erst mit Einlangen zweier internationaler Kontrollmitteilungen im Jahr 2011 erlangte die Behörde erstmalig Kenntnis von der Art der seitens des Bf. aus Frankreich bezogener Pensionseinkünfte. Diese Kontrollmitteilungen stellen neue Beweise dar, die im Verfahren

nicht geltend gemacht wurden. Die erstmalige Kenntnis, dass es sich um Einkünfte gem. Art 19 Abs. 2 DBA-Frankreich handelt, muss als neue Tatsache angesehen werden, deren Kenntnis zu einen im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte. Da diese Kenntniserlangung erst nach der Berichtigung gem. § 293 b BAO geschah, erfolgte die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO zu recht.

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2008, 2009 und 2010 war daher als unbegründet abzuweisen.

Die Einkünfte aus ausländischer Pension sind gemäß Art 18 in Verbindung mit Art 19 Abs. 2 DBA Frankreich in Österreich als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erfassen und der Besteuerung zum Tarif zu unterziehen, da diese laut den Kontrollmitteilungen aus Frankreich durch eine gewerbliche Tätigkeit einer Körperschaft öffentlichen Rechts begründet sind.

Diese Einkünfte betragen:

2008:	45.555,00 €
2009:	45.555,00 €
2010:	47.727,00 €

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008-2010 war daher als unbegründet abzuweisen.“

Mit Eingabe vom 23. April 2014 stellte die steuerliche Vertreterin des Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008-2010 und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Beschwerdesenat.

Mit E-Mail vom 15. April 2019 übermittelte die steuerliche Vertreterin dem BFG die aus ihrer Sicht wichtigsten Beweismittel:

1. Brief des Bf. an das Finanzamt vom 22.7.2008:

„Für die Einkommensteuer das Jahres 2006 bitte ich Sie sich an folgende Anschrift zu wenden:

Adr.2

Adr.3

Von dieser Steueramtsstelle bekomme ich immer alle Informationen über meine Einkünfte in Frankreich. Die bereits bezahlten Steuern (2006) habe ich auf mein Konto in Frankreich zurückbezahlt bekommen“

2. Brief des Bf. an das Finanzamt vom 5.8.2008:

„Für eine monatliche Bezahlung meiner Steuern bezüglich meines Einkommens in Frankreich bitte ich Sie, von nun an, sich an folgende Anschrift zu wenden:

Adr.4

Diese Art der Bezahlung funktionierte in den 45 Jahren meines Lebens in Frankreich sehr gut.“

3. Auskunftsersuchen des österreichischen BMF an die französische Finanzbehörde

4. Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010

Diese Unterlagen wurde dem Finanzamt vom BFG nicht übermittelt, da sie diesem bekannt sind.

Im Zuge der am 23. April 2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde ergänzend im Wesentlichen vorgebracht:

Seitens der steuerlichen Vertreterin wird betont, dass der Bf. jedes Jahr am Finanzamt war und seine Pensionen aus Frankreich vollständig offen gelegt hat. Im Jahr 2011 hat es Kontrollmitteilungen aus Frankreich, bezogen auf das Jahr 2007, gegeben.

Der Bf. habe beim Finanzamt sicher angegeben, dass er bei einem Flugzeugwerk in Frankreich tätig gewesen sei. In einem Schreiben aus dem Jahr 2008 hat der Bf. außerdem ausdrücklich angegeben, dass er die Steuern in Frankreich zurück erhalten hat.

Es gibt eine Entscheidung des VwGH zur ZI. 2014/15/0050, wonach bei einer Änderung der Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens keine Wiederaufnahme zu erfolgen hat, sondern § 295 a BAO anzuwenden ist. Auch in Ritz, § 295a RZ 13 BAO, ist angeführt, dass eine Abänderung in Betracht kommt, wenn die ausländische Besteuerung nachträglich beseitigt wird.

Man könne davon ausgehen, dass der Bf. mit seinen Unterlagen beim Finanzamt gewesen sei, weil in den Steuererklärungen die richtigen Beträge eingetragen waren.

Zudem könne es sich nur um den Wiederaufnahmegrund des Vorfragentatbestandes handeln, wenn sich das Finanzamt auf die Auskunft aus Frankreich stützt.

Der Vertreter des Finanzamtes betont, dass der Mitarbeiter im INFO-Center nicht „der zuständige Finanzbeamte“ ist. Außerdem gibt es keine Dokumentationen, was im INFO-Center besprochen wurde. Laut der Steuererklärung für 2009, die im Finanzamt aufliegt, hat jedenfalls der Bf. selbst die Steuererklärung ausgefüllt, das wird in den Vorjahren auch so gewesen sein. Anzumerken ist auch, dass es von einem Bediensteten im INFO-Center zu viel verlangt wäre, über alle Doppelbesteuerungsabkommen Bescheid zu wissen. Auf Grund des Andrangs fehlt auch die Zeit irgendwo nachzusehen, sondern es besteht nur die Zuständigkeit zur Weiterleitung von Steuererklärungen.

Die steuerliche Vertretung gibt an, dass der Bf. damals als die Steuererklärungen abgegeben wurden, noch keinen Steuerberater hatte. Anzumerken ist auch, dass die Steuererklärung für das Jahr 2009 zwei unterschiedliche Schriftbilder aufweist und diese offensichtlich nicht nur vom Beschwerdeführer ausgefüllt wurde. Klar ist, dass das INFO-Center keine weiterreichenden Ermittlungen bzw. steuerlichen Beurteilungen

durchführen konnte. Das INFO-Center hätte aber die Steuererklärungen mit einer Sachverhaltsdarstellung weiterreichen müssen.

Der Vertreter des Finanzamtes hält dem entgegen, dass das INFO-Center nicht Teil der Veranlagungsabteilung ist. Außerdem ist ihm nicht bekannt, dass es eine Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen gegeben hat. Das hat aber ohnehin keinen Bezug zum gegenständlichen Fall.

Auf den Hinweis der Berichterstatterin, dass in den beiden Schreiben des Bf. vom Jahr 2008 zwei verschiedene Adressen angegeben sind, wo sich das Finanzamt erkundigen kann, antwortet der steuerliche Vertreter, dass nicht geklärt werden kann, um welche Adressen es sich dabei handelt, dies sei nicht relevant. Das Finanzamt hat aber keine Ermittlungen durchgeführt.

Steuerliche Vertreterin führt aus, dass im Auskunftsersuchen bzw. in der Antwort aus Frankreich, auf Seite 6 darauf hingewiesen wird, dass der Bf. denkt, dass seine Pensionen Artikel 19 unterliegen, weil er für ein staatliches Unternehmen gearbeitet hat. Zu diesem Zeitpunkt war jedenfalls bekannt, dass der Bf. für ein Flugzeugunternehmen gearbeitet hat.

Der Vertreter des Finanzamtes legt einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens sowie eine Stellungnahme des BMF vom 20.1.2012 vor, diese werden in Kopie zu den Akten genommen.

Weiters führte dieser aus, dass auch in der erwähnten UFS-Entscheidung (RV/0149-W/12) festgehalten wird, dass das Finanzamt erst im Nachhinein vom entscheidungsrelevanten Sachverhalt erfahren hat.

Der steuerliche Vertreter bleibt dabei, dass in Bezug auf die Wiederaufnahme, wenn, dann nur ein Vorfragentatbestand vorliegen könne.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärt, dass er im Akt nur Kontrollmitteilungen für 2009 und 2010 gefunden hat, es müsse aber auch etwas für 2008 gegeben haben, sonst hätten sie die Beträge nicht gehabt.

Die steuerliche Vertreterin weist darauf hin, dass für das Jahr 2010 der korrekte Betrag in der korrekten Kennzahl eingetragen worden ist und damit würde überhaupt kein Wiederaufnahmegrund vorliegen würde. Das spreche dafür, dass der Bf. den Sachverhalt beim Finanzamt auch korrekt geschildert hat. Auch ihr habe er seine ehemalige Tätigkeit sehr ausführlich geschildert.

Der steuerliche Vertreter stellt außer Streit, dass die Pensionen aus Frankreich zur Gänze in Österreich zu versteuern sind. Eine falsche rechtliche Würdigung sei kein Grund für eine Wiederaufnahme.

Der Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass Frankreich ursprünglich eine andere Rechtsmeinung vertreten habe.

Der steuerliche Vertreter erwidert, dass Frankreich ab dem Jahr 2007 keine Steuern mehr eingehoben hat, dies sei dann ein Fall für § 295a BAO.

Über Befragen gibt die steuerliche Vertreterin an, dass es sich um drei verschiedene Kassen, wovon zwei zusammengelegt wurden, handeln würde.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass das Finanzamt bei der Ermessensübung die unrichtige Rechtsauslegung zu Gunsten des Bf. hätte würdigen müssen.

Dem hält der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass eine unrichtige rechtliche Beurteilung nicht aufrechterhalten werden muss.

Ein Besitzer wendet ein, dass der Bf. jedes Jahr im Finanzamt war und der jeweilige Mitarbeiter der Infostelle eine falsche Beurteilung des Sachverhalts vorgenommen hat.

Der Vertreter des Finanzamtes weist auf die UFS Entscheidung hin, worin darauf Bezug genommen wird, dass es sich um neu hervorgekommene Tatsachen handelt.

Die steuerliche Vertreterin führt aus, dass im Jahr 2010 keine Neuerung vorliegen würde, weil die Steuererklärung richtig ausgefüllt worden sei. In den Jahren 2008 und 2009 habe der Bf. mündlich alles bekannt gegeben.

Es läge kein Neuerungstatbestand vor, sondern entweder ein Vorfragentatbestand nach § 303 Abs. 1 lit.c BAO oder § 295a BAO.

Das BFG hat über die Beschwerde erwogen:

1. Sachverhalt:

Das BFG legt seiner Entscheidung folgenden für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt zugrunde, der sich aufgrund der Ermittlungsergebnisse im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes ergab:

Der Bf. ist österreichischer Staatsbürger und seit dem Jahr 2005 wieder im Inland ansässig. Der Bf. war als Ingenieur bei einem französischen Staatsbetrieb, der E, welche Flugzeugmotoren entwickelte, im Rahmen eines Dienstverhältnisses bis zu seiner Pensionierung beschäftigt. Seit seiner Pensionierung erhält der Bf. eine französische Pension, welche von drei verschiedenen Kassen, zwei davon wurden später zusammengelegt, ausbezahlt wird.

Laut den Ausführungen in der Beschwerde sprach der Bf. jedes Jahr beim Info Center vor, legte seine Unterlagen vor und füllte gemeinsam mit dem Finanzbeamten die jeweiligen Erklärungen aus. Im Jahr 2010 wurde die französische Pension auch bei der richtigen Kennzahl (359) eingetragen.

Im Zeitpunkt des Ergehens der Erstbescheide für das Jahr 2008 datiert vom 15.6.2009, 2009 vom 17.6.2010 und 2010 vom 8.4.2011 war dem Finanzamt lediglich bekannt, dass der Bf. eine französische Pension bezieht.

Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2008 bis 2010 wurden die von der Republik Frankreich an den Bf. ausbezahlten Pensionsgelder zunächst als steuerfreie ausländische Einkünfte, jedoch unter Berücksichtigung eines Progressionsvorbehaltes erfasst und die entsprechenden Sachbescheide erlassen.

Im Jahr 2011 übermittelte das Bundesministerium für Finanzen dem Finanzamt hinsichtlich der vom Bf. aus Frankreich bezogenen Pension zwei Internationale Kontrollmitteilungen für das Jahr 2007, wonach nach Ansicht der Republik Frankreich die seitens der A ausbezahlten französischen Pensionseinkünfte in Höhe von € 12.671,00 nach Art 19 DBA-Frankreich zu erfassen seien, während hingegen jene Pensionszahlungen, welche von der B ausbezahlt wurden, nach Art 18 DBA-Frankreich zu versteuern seien.

In weiterer Folge berichtigte das Finanzamt die bisher erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 gemäß 293b BAO mit Bescheid vom 28. Juni 2011. In den betreffenden Bescheiden besteuerte das Finanzamt jeweils die seitens der B ausbezahlt französische Pension in voller Höhe, ließ jedoch die seitens der A bezogenen Pensionseinkünfte - unter Berücksichtigung eines Progressionsvorbehaltes - weiterhin steuerfrei.

Am 23. August 2011 stellte das Finanzamt an die französischen Behörden ein Auskunftsersuchen.

Entsprechend der Antwort der französischen Behörden (datiert vom 15. September 2011) handelt es sich bei gegenständlichem Staatsbetrieb um ein nationales Unternehmen, welches privatwirtschaftlich tätig wird, und hatte der Bf. während seiner Beschäftigungszeit keinen Beamtenstatus. In den streitgegenständlichen Jahren mussten keine Steuererklärungen in Frankreich abgegeben werden.

In weiterer Folge wurden seitens des Finanzamtes im Rahmen von Berufungsvorentscheidungen (alle Bescheide datiert vom 17. November 2011) sämtliche aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte der Besteuerung im Inland unterzogen.

Bis zum Zeitpunkt des Ergehens dieser beiden Internationalen Kontrollmitteilungen (für das Jahr 2007) im Jahr 2011 beschränkten sich die seitens der Behörde durchgeföhrten Ermittlungen ausschließlich auf die Erhebungen der Höhe der dem Bf. aus Frankreich zugeflossenen Pensionseinkünfte.

Entsprechend dem Ergebnis eines über Antrag des Bf. eingeleiteten Verständigungsverfahrens bestätigten die französischen Behörden, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat gemäß Art. 19 Abs. 2 iVm Art. 18 DBA-Frankreich auch hinsichtlich der seitens der A ausbezahlt Pensionseinkünfte das Besteuerungsrecht zukommt.

Seitens des Bf. wird nicht bestritten, dass in den Jahren 2008 bis 2010 die aus Frankreich bezogenen Pensionszahlungen in der gesamten Höhe im Inland zu versteuern sind.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben des Bf., den im Finanzamtsakt aufliegenden Unterlagen, den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung und ist nicht strittig.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die seitens des Finanzamtes vorgenommene Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erfolgt ist.

2. Rechtliche Beurteilung und Beweiswürdigung:

Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010:

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

"Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.."

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b leg.cit. Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - sind keine Tatsachen (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0209, 21.09.2009, 2008/16/0148 mit weiteren Nachweisen).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist daher dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. etwa das erwähnte hg. Erkenntnis vom 21. November 2007 und das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2003/15/0016).

Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des der Partei bekannten Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung lassen sich demnach bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (vgl. VwGH 21.09.2009, 2008/16/0148 und 21.11.2007, 2006/13/0107).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist maßgeblich, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 8.3.1994, 90/14/0192). Es muss somit aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträgliche Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen, wobei der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres maßgebend ist (zB VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016)

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist dann unzulässig, wenn die Sachlage für die Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung ohne Setzung ergänzender Ermittlungsschritte offensichtlich bekannt und damit beurteilbar war.

Ebenso lassen sich die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenverwertung eines der Behörde bekannten (bekannt gegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

Keine Wiederaufnahmegründe (Tatsachen) sind hingegen neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von bereits bekannten Sachverhaltselementen, Entscheidungen von Gerichten oder das Hervorkommen von Rechtsirrtümern (VwGH 27.11.2000, 96/17/0373, 22.11.2012, 2012/15/0147).

Die Verwaltungspraxis und ein Großteil der Rechtsprechung beurteilen das "Neuhervorkommen" aus dem Gesichtswinkel des entscheidenden Organes der Behörde, nicht aus dem der Behörde selbst. Tatsachen, die der Bewertungsstelle, der Vollstreckungsabteilung der Behörde oder dem Lohnsteuerprüfer der Behörde bekannt sind, müssen demnach nicht auch den für die Veranlagung zuständigen Dienststellen bekannt sein und können für die Dienststellen, die erstmals hiervon Kenntnis erlangen, als neu hervorgekommen gelten, auch wenn sie anderen Stellen der Behörde bereits bekannt waren (VwGH vom 13.5.1986, ZI. 83/14/0089,0094; Stoll, BAO Kommentar, Band S 2936f).

Die jüngere Rechtsprechung betont zudem, dass das "Neuhervorkommen" von Tatsachen und Beweismitteln und ihr Charakter als "neu" nicht nach dem Kenntnisstand der Behörde als Organisationseinheit, sondern aus Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist. Hierbei dürfte der Blickwinkel der "Sicht des jeweiligen Verfahrens" nicht auf eine zeitlich-sachliche Einheit gerichtet, sondern auf die zur Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufene Organisationsteileinheit der Behörde (zB Veranlagungsstelle, Bewertungsstelle, Vollstreckungsstelle) bezogen zu verstehen sein (zB VwGH vom 30.5.1994, ZI. 93/16/0096, 28.3.2001, ZI. 98/13/0026; Stoll, BAO Kommentar, Band 3, S 2937).

Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen oder Beweismittel im Erstverfahren (zB Oberflächlichkeit, Sorgfaltswidrigkeit) schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen hingegen nicht aus (VwGH 5.10.1987, Zl. 85/15/372 u. 20.9.1989, Zl. 88/13/72).

Seitens des Finanzamtes wurde die Wiederaufnahme der Verfahren damit begründet, dass erst nach Einlangen der Internationalen Kontrollmitteilungen im Jahr 2011 die Behörde erstmalig Kenntnis von der Art der seitens des Bf. aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte erlangte und dass auch ein Auskunftsersuchen an die französischen Behörden erging.

Zu der Argumentation der steuerlichen Vertretung des Bf. ist in freier Beweiswürdigung Folgendes auszuführen:

Zum Tatbestandsmerkmal „Neuhervorkommen von Tatsachen“:

Die steuerliche Vertreterin wies in der Beschwerde und auch im Zuge der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass der Bf. persönlich ins Infocenter gegangen ist und seine Unterlagen vorgelegt hat und in seinen Briefen (datiert vom 22.7.2008 und 5.08.2008) mitteilte, welche Behörde in Frankreich zuständig ist. Aus der Korrespondenz geht eindeutig hervor, dass der Bf. die französische Steuer zurückbekommen hat. Allein aufgrund dieser Information hätte die Abgabenbehörde eine Steuerpflicht in Österreich annehmen und prüfen müssen und ein erforderliches Auskunftsersuchen tätigen müssen.

In der Begründung zu den Wiederaufnahmebescheiden führte das Finanzamt dazu aus, dass sich die durchgeführten Erhebungen lediglich ausschließlich auf die Feststellung der Höhe der jeweiligen Pensionszahlungen in den streitgegenständlichen Jahren bezogen haben und seitens des Finanzamtes keine entsprechenden Ermittlungen dahingehend durchgeführt wurden, ob der Stelle, bei welcher der Bf. seinerzeit tätig gewesen sei, im Sinne des Art 19 Abds. 1 DBA-Frankreich hoheitlich oder entsprechend den Bestimmungen des Art 19 Abs. 2 iZm Art 18 DBA-Frankreich gewerblich tätig wurde.

Hierzu ist Folgendes auszuführen:

Tatsächlich war dem Finanzamt bei Ergehen der Erstbescheide zwar bekannt, dass der Bf. aus Frankreich Pensionseinkünfte bezog. In der Folge geht aus der Anfragebeantwortung durch die französischen Behörden vom 15.9.2011 hervor, dass der Bf. in einem Staatsbetrieb zur Konstruktion von Flugzeugmotoren tätig war. Diese Information ist auch der Berufung vom 18.07.2011 gegen die Berichtigungsbescheide zu entnehmen. Bis dahin hatte das Finanzamt jedoch keine Kenntnis von der Art der seitens des Bf. aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte.

Die Erstbescheide wurden am 15.5.2009 für das Jahr 2008, am 17.6.2010 für das Jahr 2009 und am 8.4.2011 für das Jahr 2010 erlassen, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die Berufung und die Anfragebeantwortung durch die französischen Behörden dem Finanzamt noch nicht bekannt waren.

Maßgeblich für die Berechtigung zur Wiederaufnahme ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (siehe Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 24 und die dort zit. Jud., zB VwGH 19.09.2013, 2011/15/0157).

Es ist somit aktenmäßig erkennbar, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände durch die zwei vom BMF übermittelten Kontrollmitteilungen aus dem Jahr 2011 sowie der Anfragebeantwortung aus Frankreich zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte.

Weiters ist der Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass der Bf. seine französische Pension bei seinen persönlichen Vorsprachen im Info Center des Finanzamtes bekanntgegeben und auch mitgeteilt habe, welche Behörde (bzw. Adresse) in Frankreich zuständig sei, aber das Finanzamt weiterreichende Ermittlungen unterlassen habe, entgegen zuhalten, dass nach der Verwaltungspraxis das „Neuhervorkommen“ immer aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens des entscheidenden Organs der Behörde und nicht aus dem der Behörde selbst zu beurteilen ist. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die Infostelle des Finanzamtes nicht die Veranlagungsstelle des Finanzamtes ist, die für die Erlassung der Erstbescheide zuständig war.

Die Angaben in der Beschwerde, dass der Bf. immer persönlich in den Jahren 2008 bis 2010 am Info Center des Finanzamtes vorgesprochen hat, mögen zwar zutreffend sein, der Inhalt der Gespräche des Bf. mit dem Mitarbeiter im Info Center sind jedoch nicht dokumentiert. Auch wenn der Bf. dem Mitarbeiter im Info Center seine ehemalige Tätigkeit geschildert hat, ist damit keineswegs der abgabenfestsetzenden Stelle der relevante Sachverhalt bekannt geworden.

Die von der steuerlichen Vertreterin vorgebrachten Schreiben (Briefe) des Bf. vom 22.7.2008 und vom 05.08.2008 weisen keinen Eingangsstempel des zuständigen Finanzamtes auf und können nach Ansicht des BFG daher nicht als Beweis dafür dienen, dass diese Schreiben dem Finanzamt auch tatsächlich zur Kenntnis gebracht worden sind. Darüber hinaus enthalten diese Schreiben keinen Hinweis, dass der Bf. in einem privatwirtschaftlich tätigen Staatsbetrieb beschäftigt war.

Dem weiteren Argument der steuerlichen Vertretung des Bf., dass über das gesamte Verfahren die Frage schweben würde, warum die Abgabenbehörde keine entsprechenden weiterreichenden Ermittlungen getätigt hat, ist entgegenzuhalten, dass eine Wiederaufnahme der Verfahren von amtswegen nur bei unveränderter Tatsachenlage ausgeschlossen ist, nicht aber wenn neue Tatsachen hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren noch nicht bekannt waren.

Die Berechtigung zur Wiederaufnahme war abhängig von der Beurteilung der im Verfahren betreffend die Sachbescheide strittigen steuerlichen Behandlung der aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte bzw. der Frage, inwieweit der für die entsprechende

rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt der Abgabenbehörde schon vor Erlassung der Erstbescheide ausreichend bekannt gewesen war.

Nach Ansicht des BFG war die Abgabenbehörde daher ohne weitere Erhebungen (und darauf kommt es bei der Prüfung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme nach der Rechtsprechung des VwGH entscheidend an - siehe VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090) nicht in der Lage, zu der im nunmehr wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung zu gelangen.

Erst durch das Auskunftsersuchen des Finanzamtes am 23. August 2011, welches am 15. September 2011 von den französischen Behörden beantwortet wurde, wurde konkret bekannt, dass es sich bei gegenständlichem Staatsbetrieb um ein nationales Unternehmen, welches privatwirtschaftlich tätig wird, handelt.

Diese Mitteilung stellt nach Ansicht des BFG einen Beweis dar, der im Verfahren nicht geltend gemacht wurde. Die erstmalige Kenntnis, dass es sich um Einkünfte gem. Art 19 Abs. 2 DBA-Frankreich handelt, muss als neue Tatsache angesehen werden.

Bis zum Zeitpunkt des Ergehens dieser beiden Internationalen Kontrollmitteilungen im Jahr 2011 hatte das Finanzamt keine Kenntnis von der Art der seitens des Bf. aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte und beschränkten sich die im Zeitraum davor seitens der Behörde durchgeführten Ermittlungen ausschließlich auf die Erhebungen der Höhe der dem Bf. aus Frankreich zugeflossenen Pensionseinkünfte.

Dem Einwand der steuerlichen Vertreterin in der mündlichen Verhandlung, dass auf Seite 6 des Auskunftsersuchens an die französischen Behörden vom 23.8.2011 hervorgehe, dass der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt die ehemalige Tätigkeit des Bf. bei einem Flugzeugmotorenwerk bereits bekannt war, ist folgendes zu entgegnen: Der Kenntnisstand des Finanzamtes beruhte offenbar auf den Angaben des Bf. in der Berufung vom 18.07.2011 gegen die gem. § 293b BAO berichtigten Bescheide. Keineswegs kann man daraus aber schließen, dass dem Finanzamt die Art der ehemaligen Tätigkeit bereits vor Ergehen der Erstbescheide bekannt war.

Aus dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung, dass es Aufgabe der Behörde gewesen wäre, bereits im Zuge der Erlassung der Erstbescheide datiert vom 15.6.2009 (2008), 17.6.2010 (2009) und 8.4.2011 (2010) der Frage nachzugehen, um welche Art von Pension es sich bei den französischen Pensionseinkünften handelt, ist aber für den Bf. nichts gewonnen. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nämlich nicht aus (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 33, VwGH 23.11.2011, 2008/1370090). Ein solches kann, wie unter noch näher zu erläutern sein wird, aber das von der Behörde im Rahmen der Wiederaufnahme zu übende Ermessen beeinflussen.

Auch die weitere Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme der Verfahren ist nach der oben zitierten Bestimmung, dass die Kenntnis der neu hervorgekommen

Tatsachen allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, erfüllt.

Wie unter Punkt 3 noch ausgeführt wird, führt die Tatsache, dass sämtliche aus Frankreich bezogenen Pensionseinkünfte der Besteuerung im Inland zu unterziehen sind, zu im Spruch anders lautenden Bescheiden, sodass auch diese Tatbestandsvoraussetzung erfüllt ist.

Das Vorbringen der steuerlichen Vertreterin des Bf. in der Beschwerde, dass keine offensichtlichen Unrichtigkeiten vorgelegen seien und somit auch die Rechtsgrundlage des § 303 Abs. 4 BAO fehlen würde, ist entgegenzuhalten, dass gerade aus der Tatsache, dass keine offensichtlichen Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen vorliegen, die Zulässigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren gegeben ist, da eben erst durch die Auskunft der französischen Behörden neu hervorgekommen ist, um welche Art von Pension es sich gehandelt hat.

Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass es sich um einen Vorfragentatbestand handeln würde und um keine neuen Tatsachen, ist entgegenzuhalten, dass die Aufgabe des BFG bei einer Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte. Nicht geprüft werden darf jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Dem Argument der steuerlichen Vertreterin, dass für 2010 schon deshalb keine Wiederaufnahme zulässig sei, da die französische Pension ohnehin unter der richtigen Kennzahl eingetragen war, ist folgendes entgegenzuhalten:

Auch im Jahr 2010 wurde dem Finanzamt erst nach Erlassung des Erstbescheides der relevante Sachverhalt - nämlich die Art der ehemaligen Tätigkeit des Bf. - zur Kenntnis gebracht. Auch für das Jahr 2010 lag daher ein Wiederaufnahmegrund vor.

Auch das weitere Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf. unter Hinweis auf ein Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2017, ZI 2014/15/005, wonach bei einer Änderung der Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens keine Wiederaufnahme zu erfolgen hat, sondern gemäß § 295a BAO ein rückwirkendes Ereignis vorliegen würde, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da im vorliegenden Fall keine Änderung der Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens vorgelegen ist, sondern erst nach Ergehen der Erstbescheide der abgabenfestsetzenden Stelle des Finanzamtes der relevante Sachverhalt bekannt geworden ist. Es handelt sich somit nicht um eine neu entstandene, sondern um eine neu hervorkommende Tatsache.

Zum Ermessen:

Die vom Finanzamt vorgenommene Ermessensübung ist vom BFG auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen:

Nach der Bestimmung des § 303 BAO "kann" die Abgabenbehörde das Verfahren wieder aufnehmen. Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt somit im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ziel der Wiederaufnahme ist es, dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit bzw. der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Allerdings rechtfertigt dies nicht eine nur dieses Kriterium berücksichtigende Ermessensübung (Ritz, BAO⁶, § 303 Rz 63).

Es sind vielmehr auch Billigkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen anzustellen.

In der Ermessensbegründung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ist darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde (Ritz, BAO⁶, § 303, Rz 64).

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Die Billigkeit gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (Ritz, BAO⁶, § 20 Rz 7 und die dort zit. Jud.).

Unter diesem Gesichtspunkt, aber auch in Anbetracht der Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahme nicht bloß geringfügig sind, im Jahr 2008 sind Einkünfte in Höhe von € 46.670,00, 2009 Einkünfte in Höhe von € 47.309,00 und 2010 in Höhe von € 47.727,00 im Inland der Besteuerung zu unterziehen, ist die Ermessensübung der belangten Behörde nicht zu beanstanden und war daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben.

Schließlich steht auch der Grundsatz von Treu und Glauben der Wiederaufnahme nicht entgegen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht bzw. im Steuerrecht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Treu und Glauben bestehen nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen; vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 20.9.1988, 86/14/0044; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich nur dann auswirken, wenn die Behörde einen Vollzugsspielraum hat; ansonsten ist der in Art. 18 B-VG normierte Legalitätsgrundsatz stärker und die Abgabenbehörde in Durchsetzung der Rechtsordnung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (VwGH 27.02.2003, 99/15/0004; VwGH 21.10.2004).

Die Nichtbesteuerung der strittigen französischen Pensionen war unbestritten rechtswidrig (siehe unter Punkt 3) und ist darauf zurückzuführen, dass das Finanzamt erforderliche Ermittlungen unterlassen hat.

Aus einer offensichtlich unrichtigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde kann der Bf. auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben keine Rechte ableiten.

Ein Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen kann im Rahmen des Ermessens berücksichtigt werden. Das bedeutet aber nicht, dass in jedem Fall, wenn das Finanzamt Ermittlungen unterlassen hat, das Ermessen zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu üben ist. Es müssen vielmehr besondere Umstände dazu kommen.

Die steuerliche Vertreterin machte unter Bezugnahme auf Treu und Glauben geltend, dass der Bf. mit seinen Unterlagen jedes Jahr die Info Stelle des Finanzamtes aufgesucht habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Bf. damit seiner Offenlegungspflicht insofern nicht genügend nachgekommen ist, als er gegenüber der abgabenfestsetzenden Stelle den relevanten Sachverhalt nicht bekannt gegeben hat. Darüber hinaus muss dem Bf. mit der Steuerrückerstattung aus Frankreich im Jahr 2008 bewusst geworden sein, dass der Pensionsbezug in Österreich steuerpflichtig sein muss. Dem Bf. kann daher keine Gutgläubigkeit attestiert werden. Ein schutzwürdiges Vertrauen in die rechtliche Beurteilung des Finanzamtes kommt dem Bf. nicht zu.

Zusammenfassend gelangt das BFG daher zu dem Ergebnis, dass die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 zulässig war und die angefochtenen Bescheide zu Recht ergangen sind.

3. Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010:

Art 18 DBA-Frankreich bestimmt:

Vorbehaltlich des Art 19 Abs 1 DBA-Frankreich dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Art 19 DBA-Frankreich lautet:

(1) a) Vergütungen und Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts unmittelbar oder im Wege der von ihnen errichteten Fonds an eine natürliche Person für die diesem Staat, der Gebietskörperschaft oder der Körperschaft des öffentlichen Rechts geleisteten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

b) Diese Vergütungen und Ruhegehälter dürfen jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn im Fall der Vergütungen die Dienste in diesem Staat geleistet werden und wenn die natürliche Person in diesem anderen Staat ansässig und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist, ohne gleichzeitig Staatsangehöriger des erstgenannten Staates zu sein.

(2) Auf Vergütungen und Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaats, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer ihrer Körperschaften des öffentlichen Rechts erbracht werden, sind die Artikel 15, 16 und 18 anzuwenden.

Der Bf. war in einem staatlichen Unternehmen in Frankreich, das eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat, beschäftigt.

Seitens der steuerlichen Vertretung wird nicht bestritten, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat gem. Art 19 iVm Art 18 DBA-Frankreich nicht nur hinsichtlich der von der B, sondern auch hinsichtlich der seitens der A ausbezahlten Pensionseinkünfte das Besteuerungsrecht hat und die bezogenen Pensionszahlungen in der gesamten Höhe im Inland zu versteuern sind.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2008 bis 2010 die Pensionsbezüge aus Frankreich nicht mit den richtigen Beträgen erfasst waren. Dies war daher im Zuge der Entscheidung richtig zu stellen.

Es sind daher die Einkünfte aus Frankreich nach der Aktenlage in folgender Höhe, wie sie auch von der steuerlichen Vertretung in der Beschwerde angegeben wurden, anzusetzen:

steuerpflichtige Pensionsbezüge aus Frankreich 2008	46.670,00 €
steuerpflichtige Pensionsbezüge aus Frankreich 2009	47.309,00 €
steuerpflichtige Pensionsbezüge aus Frankreich 2010	47.727,00 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag fallbezogen nicht vor, da Fragen des Sachverhaltes zu beurteilen waren. Eine ordentliche Revision ist somit unzulässig.

Wien, am 9. Mai 2019