

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Stb, vom 26. September 2014, betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 , zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Voraussetzungen einer verlängerten Verjährungsfrist wegen Annahme von vorsätzlich hinterzogenen Abgaben in den Streitjahren 2006 und 2007 erfüllt sind.

Der Beschwerdeführer wurde von seinem Arbeitgeber der A in NÖ ab 1. April 2006 als Vorstandsmitglied für die „B“ nach Mazedonien entsandt und erzielte dort ausländische Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit.

Am 16. April 2013 erstattete der Bf. Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG wegen *Nicht-Erklärung von im Ausland bezogenen Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit als Auslandseinkünfte für Zwecke der Berechnung des Progressionsvorbehaltes (bzw. 2006 und 2007 für Zwecke der Besteuerung in Österreich Anrechnungsmethode – VO zu § 48 BAO) und daraus resultierender Verkürzung der Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2010 (in eventu 2006 und 2007).*

Nach Abgabe der Steuererklärungen für die Streitjahre 2006 und 2007 am 29. April 2013 veranlagte das Finanzamt den Bf. auch für die Streitjahre 2006 und 2007 mit Bescheiden vom 26. September 2014, da es von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung mit damit verbundener verlängerter Verjährungsfrist ausgegangen sei.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 26. September 2014 führt der Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Da im Rahmen der in- und ausländischen Lohnverrechnung der „Steuerabzug“ erfolgt sei, sei der Bf. irrtümlich davon ausgegangen, dass mit der Erfüllung der den Arbeitgebern auferlegten Pflichten, die Angelegenheit „Steuer“ für ihn als Arbeitnehmer erfüllt sei.

Der Bf. sei kein Steuerexperte sondern Techniker; er sei daher stets davon ausgegangen, dass mit der Besteuerung in Mazedonien alle abgabenrechtlichen Verpflichtungen erfüllt seien, so wie dies beim Lohnsteuerabzug in Österreich der Fall sei.

Dass zwei Staaten auf ein und dieselbe Einkunftsquelle ein Besteuerungsrecht erheben könnten, sei dem Bf., auch wenn er eine leitende technische Funktion ausgeübt habe, nicht bewusst gewesen; er sei immer davon ausgegangen, dass nur Mazedonien das Besteuerungsrecht für die dort erzielten Einkünfte habe.

Einen konkreten Beweis für einen Vorsatz des Bf. habe die Abgabenbehörde nicht erbringen können; die Hinterziehungsabsicht des Bf. habe nicht mit hoher Wahrscheinlichkeit angenommen werden können.

Der Bf. habe somit weder wissentlich noch willentlich mit „böser“ Absicht einen Erfolg herbeiführen wollen.

Der Bf. beantrage daher, die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25. November 2014 wurde das Beschwerdebegehren als unbegründet abgewiesen und im Wesentlichen wie folgt begründet:

Der Bf. sei österreichischer Staatsbürger ohne Migrationshintergrund, verfüge über einen österreichischen Schulabschluss (HTL) und sei Jahrzehnte im österreichischen Berufsleben in gehobener Verwendung tätig, weshalb davon auszugehen sei, dass der Bf. über Grundzüge seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen, die ihn als unbeschränkt Steuerpflichtigen treffen, zumindest ungefähre Kenntnis habe.

Für die Abgabenbehörde sei es völlig unglaubwürdig, dass sich der Bf. bei seinem „allgemeinen Bildungsstand und seiner Intelligenz“ niemals Gedanken gemacht habe, dass seine mazedonischen Einkünfte de facto von ihm als steuerfrei behandelt worden seien.

Auch gehe die Abgabenbehörde aufgrund der vorliegenden vertraglichen Vereinbarungen vom 21. April 2006 („Die Besteuerung richtet sich nach den einschlägigen rechtlichen Bestimmungen.“) davon aus, dass der Bf. auch über die steuerliche Rechtslage informiert worden sei.

Es sei daher davon auszugehen, dass dem Bf. das grundsätzliche Bestehen seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten bekannt gewesen sei.

Da es der Bf. unterlassen habe, bei der Abgabenbehörde bzw. einem beruflichen Parteienvertreter vorstellig zu werden um die etwaigen Unklarheiten über die ihn treffenden Verpflichtungen auszuräumen, habe der Bf. die von ihm bewirkte Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden.

Der Bf. stellte daraufhin am 19. Dezember 2014 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und ergänzte sein bisheriges Beschwerdebegehren wie folgt:

Entgegen der Behauptung der Abgabenbehörde seien die Einkünfte des Bf. in Mazedonien sehr wohl einer Besteuerung unterzogen worden (die ausländische Steuer sei auch in der Steuererklärung vom 29. April 2013 ersichtlich).

Mangels Nachweises eines Vorsatzes (die reine Vermutung eines Vorsatzes sei nicht ausreichend) betrage die Verjährungsfrist für die Streitjahre 2006 und 2007 5 Jahre, weshalb die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben wären.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. hat seinen Wohnsitz in Österreich. Er ist Techniker und wurde von seinem Arbeitgeber ab 1. April 2006 nach Mazedonien entsandt. Im Streitjahr erzielte er neben seinen inländischen Einkünften dort ebenfalls Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit.

Beide Länder haben jeweils die in ihrem Land erzielten Einkünfte einer Besteuerung unterzogen.

Vor der Selbstanzeige am 16. April 2013 hat der Bf. für die Streitjahre und für die Vorjahre (bis inkl. 2000) keine Einkommensteuererklärung, in der auch die in Mazedonien erzielten Einkünfte erklärt worden wären, in Österreich abgegeben.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Vorbringen beider Parteien sowie Erhebungen im Abgabeninformationssystem.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 1 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Demnach sind alle ausländischen Einkünfte (gegebenenfalls unter Berücksichtigung eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens) im Inland zu versteuern.

Dieser Pflicht ist der Bf. nicht nachgekommen.

Gem. § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gem. § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der hier strittigen Abgabe fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gem. § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gem. § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr.

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.

Die Lohnsteuer wurde durch den Arbeitgeber einbehalten. Bis zur Selbstanzeige am 16. April 2013 wurden vom Finanzamt keine Verfolgungshandlungen betreffend die Jahre 2006 und 2007 unternommen.

Damit war für die beiden o.a. Streitjahre im Jahre 2013 die reguläre Verjährungsfrist von 5 Jahren bereits abgelaufen.

Hinsichtlich der lt. § 207 Abs. 2 BAO auch vorgesehenen zehnjährigen Verjährungsfrist ist festzuhalten, dass laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die

Abgabenbehörde nicht daran gehindert ist, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt aber konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht.

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH vom 31.1.2018, Ra 2017/15/0059; 30.10.2003, 99/15/0098).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Seit dem Jahre 2000 bis zur Selbstanzeige am 16. April 2013 wurde die Versteuerung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit ohne jährliche Erklärungsabgabe und demnach ohne jährliche bescheidmäßige Festsetzung durch vom Arbeitgeber durchgeführten Lohnsteuerabzug vorgenommen.

Es gibt somit im gegenständlichen Fall keine bescheidmäßigen Feststellungen, wonach der Bf. die strittigen Abgaben nachweislich hinterzogen bzw. vorsätzlich an der Hinterziehung mitgewirkt hat.

Erst nach Erstattung der Selbstanzeige vom 16. April 2013 ist die Abgabenbehörde von einer vorsätzlichen Hinterziehung ausgegangen, da es ihrer Meinung nach unglaublich sei, dass der Bf. bei seinem „allgemeinen Bildungsstand (HTL-Abschluss) und seiner Intelligenz“ niemals Gedanken darüber verloren hätte, dass seine mazedonischen Einkünfte de facto von ihm als steuerfrei behandelt worden seien. Er hätte u.a. bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter eine verbindliche Auskunft über seine bestehenden steuerlichen Verpflichtungen einholen müssen.

Dass es sich dabei tatsächlich um maßgebende Hinterziehungskriterien der Straftatbestände handelt, kann das Bundesfinanzgericht nicht erkennen.

Vielmehr hätte die Abgabenbehörde konkrete nachprüfbare Nachweise für eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung erbringen müssen und ihren Verdacht nicht auf

Vermutungen stützen dürfen. Das Abstellen auf die „Intelligenz oder mangelnde Intelligenz“ eines Abgabepflichtigen ist für die Annahme eines Vorsatzes als Schuldform jedenfalls nicht ausreichend.

Weiters ist es für das Bundesfinanzgericht glaubwürdig, dass ein Abgabepflichtiger, der jahrelang keine Abgabenerklärungen abgegeben hat, sondern dessen Steuerpflicht ausschließlich durch den Lohnsteuerabzug seines Dienstgebers erfüllt wurde, davon ausgehen konnte, dass er darüber hinaus keine weiteren steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen hat; insbesondere auch deshalb davon ausgehen konnte, da in all den Jahren ab 2000 die Abgabenbehörde keinerlei Verfolgungshandlungen irgendwelcher Art ihm gegenüber gesetzt hat.

Dies betrifft sowohl den österreichischen Steuerabzug als auch den erfolgten Steuerabzug in Mazedonien durch den jeweiligen Arbeitgeber des Bf.

Dass bei entsprechender Kenntnis (entweder durch den Bf. selbst oder einen von ihm beauftragten steuerlichen Vertreter) der steuerlichen Besonderheiten bei Auslandstätigkeiten der nun diesbezüglich aufgetretene Sorgfaltsmangel vermieden hätte werden können, bedeutet aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Fall aus den o.a. Gründen nicht, dass über den vorliegenden „Rechtsirrtum“ bereits ein hinausgehender „Vorsatz“ vorliegt; dies hätte eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung vorausgesetzt. So findet sich im vorgelegten Verwaltungsakt kein nachprüfbarer Hinweis darauf, dass der Bf. etwa über besondere steuerliche Kenntnisse betreffend Auslandstätigkeit, Doppelbesteuerung etc. verfügt hat.

Mangels Vorliegens dieser nachprüfbaren Voraussetzungen von Vorsatz, findet somit auch die längere Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO keine Anwendung (vgl. VwGH vom 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

Da somit für die Streitjahre 2006 und 2007 (mangels Vorsatz) Verjährung eingetreten ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Zulässigkeit der Revision:**

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Voraussetzungen der Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 31.1.2018, Ra 2017/15/0059). Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Oktober 2018