

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 23. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin hatte gemeinsam mit ihrem Ehegatten im Zeitraum von 1992 bis einschließlich Mai 2002 den Wohnsitz von der Bundesrepublik Deutschland nach E. verlegt. Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der X-KG stellte das Finanzamt B. fest, dass das Ehepaar in den Jahren 1993 bis 2002 vom geprüften Unternehmen Zinsen bezogen hat, und fertigte hierüber die Kontrollmitteilung vom 20.1.2004 aus. Für die Jahre 1999 bis 2002 reichte die Berufungswerberin am 6.5.2004 Einkommensteuererklärungen ein.

Das Finanzamt A. veranlagte die Berufungswerberin mit Bescheiden vom 23.7.2004 auf der Grundlage der Kontrollmitteilung und der Jahreserklärungen zur Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 2002, wobei die Einkommensteuer für das Jahr 1993 mit 0 ATS festgesetzt wurde. Die Einkommensteuerbescheide hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1998 wurden gesondert begründet. Darnach erfolgte die steuerliche Erfassung der Zinseinkünfte unter Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben gem. § 207 Abs. 2 BAO, wurden die Zinseinkünfte lt. Kontrollmitteilung anteilig angesetzt und der Ansatz der

deutschen Pension zum Progressionsvorbehalt im Schätzungswege ermittelt. Ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 23.7.2004 wurden Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen für die Jahre 1994 und 1995 erlassen.

Mit Schriftsatz vom 16.8.2004 brachte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin das Rechtsmittel der Berufung gegen die für die Jahre 1994 bis einschließlich 1997 ergangenen Bescheide betreffend Einkommensteuer und Verspätungszuschläge ein. Die Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1993 bis 1998 sei deshalb unterblieben, weil bereits für das Jahr 1994 beim Finanzamt München, dem früheren Wohnsitzfinanzamt der Berufungswerberin eine entsprechende Steuererklärung einschließlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen eingereicht worden sei. Wegen der überwiegenden Steuerbefreiung der Pensionseinkünfte in Deutschland hätten die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu keiner Steuerpflicht geführt. Folglich sei die Steuerpflichtige – auch wegen des Umstandes, dass die deutschen Finanzbehörden ursprünglich der Auffassung gewesen seien, es würde ihnen das gesamte Besteuerungsrecht zustehen – der Meinung gewesen, es würde sich keine Einkommensteuer ergeben. Durch das aktive Handeln der Einreichung der Steuererklärung für 1994 habe sich die Steuerpflichtige nachweislich erkundigt, ob ihr Gesamteinkommen der Einkommensteuer unterliege, und sie sei von ihrem früheren Finanzamt nicht ausreichend über die maßgebliche Steuerhoheit informiert worden. Die Nichtabgabe einer Steuererklärung bedeute nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG eine Finanzordnungswidrigkeit und bewirke für sich noch keine Abgabenverkürzung. Es sei der Steuerpflichtigen daher zu keiner Zeit erkennbar gewesen, dass sie sich in Österreich einer Abgabenverkürzung oder Abgabenhinterziehung schuldig gemacht haben könnte. Die unabdingbare Voraussetzung eines Schulterspruches wegen (vorsätzlicher) Abgabenhinterziehung sei die Kenntnis des Angeklagten von seiner Abgabenpflicht und die bloße Nichtabgabe von vorgeschriebenen Erklärungen stelle lediglich eine Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht dar, welche grundsätzlich nur eine Finanzordnungswidrigkeit gem. § 51 Abs. 1 FinStrG begründe. Von einer im Jahr 1994 67-jährigen Pensionistin könnten keine besseren Kenntnisse im internationalen Steuerrecht als von Personen, die sich beruflich damit beschäftigen, erwartet werden. Es werde daher beantragt, die Bescheide für Einkommensteuer und Verspätungszuschlag für die Jahre 1994 bis 1997 wegen Verjährung zur Gänze aufzuheben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies mit Berufungsvorentscheidung vom 15.10.2004 die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 – 1997 als unbegründet ab und führte aus, dass zumindest der bedingte Vorsatz durch die nicht erfolgte Offenlegung in Österreich begründet sei. Dies zumal wegen der Höhe der Einkünfte von einer Steuerpflicht in Österreich ausgegangen werden konnte und das gesamte steuerliche Verhalten in Deutschland einen bedingten Vorsatz plausibel erscheinen lasse. Das eindeutig zuständige österreichische

Finanzamt sei nicht kontaktiert worden und dem Finanzamt München gegenüber sei der Hauptwohnsitz in E. verschwiegen worden, wodurch die Möglichkeit eines Informationsaustausches nach dem Doppelbesteuerungsabkommen verhindert worden sei. In Deutschland sei hinsichtlich 1994 zwar ein Großteil der Einkünfte, nicht jedoch seien die ausländischen Kapitaleinkünfte erklärt worden.

Daraufhin stellte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin den Vorlageantrag vom 18.11.2004. Er verwies zur Begründung auf die Berufung vom 16.8.2004 und teilte mit, dass mit dem BMF hinsichtlich der Anwendung des Progressionsvorbehaltes Verbindung aufgenommen worden sei, um abzuklären, ob für den fraglichen Zeitpunkt tatsächlich 100 % der deutschen Alterspension als Bemessungsgrundlage heranzuziehen seien. Die Vorgangsweise für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes, wonach die ausländischen Einkünfte (hier Alterspension) stets nach österreichischem Recht zu ermitteln seien, führe im Fall der Berufungswerberin zu einer außerordentlichen Härte sowohl hinsichtlich des Ergebnisses der Einkommensteuer als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen in Bezug auf ein eingeleitetes Strafverfahren betreffend den strafbestimmenden Wertbetrages. Der Vorlageantrag gründe sich daher einerseits auf die Prüfung der Frage, ob die veranlagten Einkünfte richtig seien und andererseits auf die Klärung der Frage, ob tatsächlich "bedingt vorsätzliches Verhalten" der Steuerpflichtige vorliegen könne.

Mit Bericht vom 7.12.2004 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 bis 1997 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide stand § 207 Abs. 2 BAO i.d.F. vor BGBl. I Nr. 57/2004 in Geltung:

*"Die Verjährungsfrist beträgt 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. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchsziens oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe."*

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO i.d.F. vor BGBl. I Nr. 180/2004 wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung

unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die Betriebsprüfung bei jenem Unternehmen, welches die nicht erklärten Zinsen ausbezahlt, begann lt. Auskunft des Prüfers am 4. August 2003 und dauerte bis Jänner 2004 (14.1.2004 Schlussbesprechung, 16.1.2004 Berichterstellung). Hinsichtlich der Streitjahre fanden demnach Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches und Feststellung der Abgabepflichtigen sowie die Abgabenfestsetzung selbst mittels der bekämpften Bescheide vom 23.7.2004 zwar innerhalb einer bei hinterzogenen Abgaben anzuwendenden Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO i.d.F. BGBl. I Nr. 57/2004, jedoch außerhalb der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren statt. Darüberhinaus vorgenommene Amtshandlungen, welche eine Unterbrechung auch der allgemeinen Verjährungsfrist bewirken könnten, sind nicht aktenkundig und wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz auch nicht behauptet. Im Falle des Nichtvorliegens der Tatbestandsvoraussetzung der "hinterzogenen Abgaben" ergingen die angefochtenen Bescheide deshalb außerhalb jener Zeitspanne, innerhalb derer nach den einschlägigen Bestimmungen des Verfahrensrechtes die entscheidungsgegenständlichen Abgaben festgesetzt werden durften.

Strittig ist im vorliegenden Fall folglich die Frage, ob von der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren oder der verlängerten Frist von zehn Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zur beurteilen. Ob eine Abgabe gem. § 33 FinStrG hinterzogen ist, stellt eine Vorfrage gemäß § 116 BAO dar, deren Entscheidung als Hauptsache der Finanzstrafbehörde vorbehalten ist. Da das Tatbestandsmerkmal der Hinterziehung im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren gleiche materiell-rechtliche Bedeutung hat und auch die Verfahrensgrundsätze, insbesondere Amtsweigigkeit des Verfahrens, die gleichen sind, ist Bindung gem. § 116 BAO an die finanzstrafrechtliche Beurteilung gegeben (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2169 f.).

Das Finanzamt A. als Finanzstrafbehörde I. Instanz hat gegen die Berufungswerberin zu StrafNr. ZZZZ ein Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der vorsätzlichen Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG hinsichtlich der Abgabennachforderungen an Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 2001, sohin auch hinsichtlich der nunmehr in Streit stehenden Abgabennachforderungen, abgeführt und mit rechtskräftigem Einstellungsbescheid gem. § 124 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes vom 12.10.2005 beendet. Zur Begründung führte die Behörde aus, dass im Zuge des Untersuchungsverfahrens ein Vorsatz nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden konnte. Da sich dadurch der strafbestimmende Wertbetrag auf € 1.717,91 reduziert habe, sei das Finanzstrafverfahren wegen Geringfügigkeit nach § 25 Abs. 1 FinStrG in Verbindung mit § 124 Abs. 1 FinStrG einzustellen gewesen.

Die Verjährung befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen. Nach den rechtskräftigen Feststellungen der Finanzstrafbehörde erster Instanz konnte der Vorwurf einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung nach § 33 Abs.1 FinStrG nach durchgeföhrtem Untersuchungsverfahren nicht aufrechterhalten werden. Einer Anwendung der längeren Verjährungsfrist im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO mangelt es daher am Vorliegen von hinterzogenen Abgaben als wesentlicher Tatbestandsvoraussetzung, weshalb die angefochtenen Bescheide rechtswidrig ergingen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Dezember 2005