

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch S, über die Beschwerden vom 27.07.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Amstetten Melk Scheibbs vom 24.07.2013, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war in den Jahren 2004 bis 2007 bei zwei Dienstgebern (bei der Marktgemeinde O als Mitglied der Gemeindevertretung; bei Fr. A) beschäftigt. Beide Dienstgeber übermittelten der Abgabenbehörde Lohnzettel.

Der Bf. reichte trotz Pflichtveranlagungsgrund zunächst keine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 bis 2007 beim Finanzamt ein. Es erfolgte zunächst keine Veranlagung.

Im Zuge einer beim Bf. durchgeführten Außenprüfung (§ 150 BAO) wurden am 18.06.2013 die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 bis 2007 elektronisch eingereicht. In den Erklärungen wurden jeweils pauschale Werbungskosten (als Mitglied einer Gemeindevertretung) sowie Sonderausgaben (Ausgaben zur Wohnraumschaffung/-sanierung und Kirchenbeitrag) geltend gemacht.

Mit Bescheiden vom 24.07.2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2004 bis 2007 erklärungsgemäß fest. Aus den Bescheiden ergaben sich Abgabennachforderungen in Höhe von 820,64 €, 1.592,06 €, 677,76 € und 710,11 €. In der Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung in der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. im Prüfungsbericht hingewiesen.

Im Prüfungsbericht findet sich folgende rechtliche Würdigung:

Die Abgabenbehörde gehe von einem vorsätzlichen Handeln, einer Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) aus.

Der Abgabenhinterziehung mache sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Vorsätzlich bedeute, dass der Täter absichtlich handelt oder sich zumindest damit abfindet, dass eine zu geringe Abgabenfestsetzung erfolgt bzw. eine Abgabenfestsetzung ungerechtfertigt unterbleibt.

Die Behörde gehe davon aus, dass der (seit August 2009 steuerlich vertretene) Bf. aufgrund seines Allgemeinwissens, seines Angestelltenverhältnisses, seiner Gemeinderatstätigkeit sowie der Tatsache, dass er im Jänner 2012 selbst einen Gewerbebetrieb angemeldet hat, die Abgabenvorschriften soweit kennen musste, um zu wissen, dass bei einem „Doppelbezug - zwei Bezüge parallel in einem Veranlagungsjahr“ eine Abgabenerklärung beim Finanzamt einzureichen ist und dass er, wenn dies nicht geschieht, eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Im Prüfungsbericht ist zudem angemerkt, dass für das Veranlagungsjahr 2007 am 19.11.2012 ein händischer Vorhalt hinsichtlich einer Pflichtveranlagung an den Bf. versendet worden sei.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 24.07.2013 erhob die steuerliche Vertretung des Bf. namens des Bf. Berufung (nunmehr: Beschwerde), in welcher Folgendes ausgeführt ist:

„Für die Jahre 2004 bis 2007 ist bereits gemäß § 207 Abs. 2 BAO Verjährung eingetreten, wobei für das letztgenannte Jahr 2007 diese am 31. Dezember 2012 eingetreten ist.

Die zehnjährige Frist für hinterzogene Abgaben liegt nicht vor, weil die Lohnzetteldaten von den Dienstgebern gemäß § 84 EStG 1988 jedes Jahr ordnungsgemäß übermittelt wurden und somit der Abgabenbehörde bekannt waren.

Festgehalten wird, dass selbst bei Prüfungsbeginn die Lohnzetteldaten des Jahres 2004 noch nicht im Finanz-Online im Steuerakt 2004 ersichtlich waren und die Daten von der Prüferin bekanntgegeben wurden.

Weiters wird beantragt, dass die Abgabenbehörde bekannt gibt, mit welchem Tag (in den Jahren 2005 bis 2008) für jedes Jahr (2004 bis 2007) die Lohnzetteldaten von der Marktgemeinde O übermittelt wurden und mit welchem Tag diese Daten im Steuerakt veröffentlicht wurden.

Wie sich u.a. aus UFS RV/O372-S/11 v. 13.7.2011 ergibt, beträgt die Verjährungsfrist in derartigen Fällen 5 Jahre!

Für das Jahr 2007 wurde unserem Klienten bis zum 3. Juni 2013 keine Aufforderung oder Ähnliches zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung bzw. Arbeitnehmerveranlagung zugestellt.

Somit ist für die Jahre 2004 bis 2007 Verjährung eingetreten.

Der im o.a. Bericht angeführten weiteren rechtlichen Begründung, dass unser Klient auf Grund seines Allgemeinwissens etc. seine Steuererklärungspflichten kennen muss,

*kann in keinster Weise gefolgt werden: Selbst wenn sich ein normal denkender und gebildeter Mensch im EStG 1988 durch 40 Paragraphen - immer unter Beachtung der mittlerweile 137 Novellen incl. der Bestimmungen des § 124b und seinen rd. 250 Ziffern - durchkämpft, bleibt er bei § 41 Abs. 1 Z 2 „hängen“ und hört zu lesen auf: „Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so **IST** der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.“*

*Aus dem klaren Wortlaut dieser Gesetzesstelle denkt sich nämlich ein normal denkender und gebildeter Mensch, dass es auf Grund des Wortes „**IST**“ die Aufgabe der Abgabenbehörde ist, die Veranlagung von Amts wegen durchzuführen.*

Ergänzend verweisen wir darauf, dass wir unseren Klienten erst seit der Veranlagung 2008 steuerlich vertreten. Die entsprechende Bevollmächtigung wurde im Finanz-Online lt. unserer Aktenlage am 20. August 2009 angemerkt.

Im Übrigen halten wir fest, dass normalerweise bei Vorliegen mehrerer Lohnzettel die Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen von Amts wegen zur Einreichung der Abgabenerklärungen - im Regelfall ab dem Sommer des Folgejahres - auffordert (so wie zB für das Jahr 2008 oder 2009).

Das Versäumnis der Abgabenbehörde in den Jahren 2005 bis 2008 (für die Jahre 2004 bis 2007) kann daher nicht zu Lasten unseres Klienten ausgelegt werden.“

Aus der Aktenlage geht Folgendes hervor: Der Abgabenbehörde wurden auch für die Vorjahre 2001, 2002 und 2003 von den beiden Dienstgebern Lohnzettel übermittelt. Es erfolgte in keinem dieser Jahre eine (Pflicht)veranlagung.

In den Jahren 1999 und 2000 war der Bf. jeweils nur bei einem Dienstgeber beschäftigt. Da er keine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für diese Jahre beim Finanzamt einreichte, erfolgte keine Veranlagung.

Im vorgelegten Einkommensteuerakt des Bf. befindet sich weder der im Prüfungsbericht angeführte Vorhalt für das Veranlagungsjahr 2007 vom 19.11.2012 noch ein Zustellnachweis dieses Vorhaltes.

Mit Schreiben vom 9.5.2018 zog der Bf. seine Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO u. a. bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO (in der hier anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 105/2010: § 323 Abs. 27 BAO) beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

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

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

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Fahrlässig handelt hingegen, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 FinStrG).

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, 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 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 nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 31.1.2018, Ra 2017/15/0059; VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015 mwN).

Im vorliegenden Fall spricht Folgendes gegen ein vorsätzliches Handeln des Bf.:

Nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 hat bei gleichzeitigem Bezug von zwei lohnsteuerpflichtigen Einkünften eine Veranlagung stattzufinden, was Aufgabe der Abgabenbehörde ist. Dass eine Veranlagung stattzufinden hat, kann die Abgabenbehörde aus dem Vorliegen zweier Lohnzettel auch ohne Mitwirken des Steuerpflichtigen erkennen. Hinzu kommt, dass die Abgabenbehörde in Erfüllung der amtswegigen Ermittlungspflicht im Regelfall bei Vorliegen mehrerer Lohnzettel den Steuerpflichtigen zur Einreichung der Einkommensteuererklärung auffordert. Im gegenständlichen Fall sind für die Jahre

2004 bis 2007 – ebenso wie für die Vorjahre 2001 bis 2003, in denen ebenfalls zwei Dienstverhältnisse vorgelegen sind – keine Aufforderungen an den Bf. zur Einreichung von Einkommensteuererklärungen ergangen. Da zudem für die Vorjahre keine Veranlagung erfolgt ist, ist davon auszugehen, dass dem Bf. nicht bewusst war, dass für die Jahre 2004 bis 2007 Einkommensteuererklärungen einzureichen sind.

Für die steuerliche Unkenntnis des Bf. und gegen ein vorsätzliches Handeln spricht im vorliegenden Fall aber auch, dass der Bf. für die Jahre 1999 und 2000, in denen er jeweils nur ein Dienstverhältnis hatte, keine Arbeitnehmerveranlagung (z.B. zur Berücksichtigung von Sonderausgaben) beantragt hat.

Der im Prüfungsbericht angeführte Umstand, dass der Bf. steuerlich vertreten ist, war erst ab August 2009 gegeben, somit nicht zu den im Gesetz vorgesehenen Einreichungsterminen für die Steuererklärungen der Jahre 2004 bis 2007. Aus der im Prüfungsbericht weiters angeführten Tatsache, dass der Bf. im Jänner 2012 einen Gewerbebetrieb angemeldet hat, kann keine Kenntnis der Abgabenvorschriften für die Jahre 2004 bis 2007 abgeleitet werden.

Da im vorliegenden Fall somit nicht von Abgabenhinterziehung auszugehen ist, kommt § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO (Verjährungsfrist von zehn Jahren) nicht zur Anwendung, sondern § 207 Abs. 2 erster Satz BAO (Verjährungsfrist von fünf Jahren).

Innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist wurden vom Finanzamt für die Jahre 2004 bis 2006 unbestrittenermaßen keine die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen gesetzt.

Für das Veranlagungsjahr 2007 ist zwar laut Prüfungsbericht am 19.11.2012 ein händischer Vorhalt an den Bf. ergangen, jedoch ist dieser Vorhalt nach den Beschwerdeführungen beim Bf. nicht eingelangt. Da sich im vorgelegten Einkommensteuerakt weder der Vorhalt vom 19.11.2012 noch ein Zustellnachweis dieses Vorhaltes befindet, kann darin keine nach außen erkennbare, die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung für das Jahr 2007 erblickt werden.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 24.7.2013 sind somit nach Ablauf der Verjährungsfrist ergangen und waren daher aufzuheben.

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Frage des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung im Wege der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu lösen war.

Wien, am 9. Mai 2018