

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

11.12.2019

Geschäftszahl

Ra 2019/13/0091

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der R in W, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 8. Mai 2019, Zl. RV/7103872/2018, betreffend Wiederaufnahme (Einkommensteuer 2006) und Einkommensteuer 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Mit Eingabe vom 15. Dezember 2016 erstattete u.a. die Revisionswerberin Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG. Sie gab an, sie habe seit 2003 gemeinsam mit ihrem Ehemann über ein Depot bei einer Bank in der Schweiz verfügt. Das Vermögen stamme aus Ersparnissen. Im November 2011 sei das gesamte Vermögen nach Österreich übertragen worden. Zum Zeitpunkt des Übertrages habe das Vermögen ca. 884.000 EUR betragen. Die Revisionswerberin und ihr Ehemann hätten angenommen, dass das Vermögen und die Erträge daraus ausschließlich im Ausland steuerpflichtig seien. Daher hätten sie die Einkünfte nicht in ihre Steuererklärungen aufgenommen. Aktuelle Ereignisse hätten sie dazu bewogen, ihre steuerliche Situation von Experten beurteilen zu lassen. Demnach wären auch die ausländischen Kapitaleinkünfte in Österreich zu versteuern gewesen. In einer Anlage seien die steuerlichen Bemessungsgrundlagen der ausländischen Einkünfte für die Jahre 2006 bis 2011 angeführt. Es werde jedoch angemerkt, dass die Jahre bis einschließlich 2009 mangels Vorsatz abgabenrechtlich verjährt seien.

2 Mit Bescheiden vom 20. Dezember 2016 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2006 neu fest. Darin wurden insbesondere auch Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen der Besteuerung unterworfen. 3 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. Sie machte geltend, die Voraussetzungen für eine verlängerte Verjährungsfrist seien nicht gegeben, weil es am Vorsatz fehle.

4 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. November 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 als unbegründet ab.

5 Mit weiterer Beschwerdevorentscheidung vom 2. Mai 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid (Einkommensteuer 2006) als unbegründet ab.

6 Die Revisionswerberin beantragte (jeweils) die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde ab. Es sprach aus, dass eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. 8 Begründend führte das Bundesfinanzgericht nach Wiedergabe des Verfahrensgangs zunächst aus, rechtzeitige und zulässige Vorlageanträge führten dazu, dass die Bescheidbeschwerde wieder als unerledigt gelte; Beschwerdevorentscheidungen träten mit der abschließenden Beschwerdeerledigung außer Kraft. Der Mangel, der darin bestehe, dass das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung zunächst betreffend Einkommensteuer 2006 und erst in der Folge betreffend

Wiederaufnahme abgesprochen habe, werde im Verfahren vor dem Finanzgericht saniert, indem über beide Bescheide gleichzeitig entschieden werde.

9 Im Rahmen der weiteren rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht aus, die Verjährungsfrist betrage bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre. Die objektive Tatseite sei im vorliegenden Fall unstrittig erfüllt. Dass die Revisionswerberin gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, ihre Einkünfte aus der Schweiz seien in Österreich nicht zu versteuern, sei absolut realitätsfremd. Es treffe zwar zu, dass von den in der Schweiz erzielten Kapitaleinkünften Quellensteuern einbehalten worden seien. Dass - nach Auffassung der Revisionswerberin - die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine der österreichischen Kapitalertragsteuer vergleichbare Endbesteuerungswirkung hätten und sie daher hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich einem (entschuldbaren) Irrtum unterlegen sei, könne nur als Schutzbehauptung qualifiziert werden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfüge, von der potenziellen Steuerpflicht anfallender Erträge wisse. Von diesem Kenntnisstand könne auch bei jemandem, der - wie die Revisionswerberin - ein steuerlicher Laie sei, ausgegangen werden. Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht könne jedenfalls bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden. Umso mehr müsse dieser Grundsatz für die akademisch gebildete Revisionswerberin (abgeschlossenes Medizinstudium) gelten. Es sei auch nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger über das für die Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte nötige Detailwissen verfüge, ausschlaggebend sei in diesem Zusammenhang vielmehr, dass die Revisionswerberin die ausländischen Kapitalveranlagungen und die daraus resultierenden Erträge dem Finanzamt gänzlich verschwiegen habe, damit unrichtige Erklärungen abgegeben und sohin in Kauf genommen habe, dass die Besteuerung in Österreich nicht gesetzeskonform erfolgen könne, zumal das Finanzamt davon anderweitig keine Kenntnis habe erlangen können. 10 Zum Einwand des Vorliegens eines Rechtsirrtums sei festzuhalten, dass die Revisionswerberin es unterlassen habe, sich über das Bestehen ihrer Erklärungsspflichten zu erkundigen. Es wäre jedoch naheliegend gewesen, wenn die Revisionswerberin angesichts ihrer vorgebrachten steuerlichen Unerfahrenheit entsprechende Erkundigungen eingeholt hätte, ob die von ihr vertretene Rechtsansicht tatsächlich zutreffe. Dies umso mehr deshalb, als sie aufgrund ihrer selbständigen Tätigkeit als Fachärztin ohnehin steuerlich vertreten gewesen sei. Umso weniger erscheine es nachvollziehbar, dass die Revisionswerberin keine Maßnahmen getroffen habe, um rechtswidriges Handeln hintanzuhalten. 11 Wenn die Revisionswerberin vorbringe, dass ihr lediglich der Vorwurf gemacht werden könne, keinen fachkundigen Rat eingeholt zu haben, so sei ihr zu entgegnen, dass bereits das Unterlassen einer ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung über die Versteuerung ein Verschulden darstelle, das das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums ausschließe.

12 Es sei auch auf die seit vielen Jahren in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführten Diskussionen bezüglich der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in Liechtenstein oder der Schweiz angelegtem Kapitalvermögen zu verweisen. Die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen sei jedenfalls seit Juli 2004 immer wieder Thema in den Medien gewesen. Dass dies der Revisionswerberin entgangen wäre, obwohl sie selbst seit dem Jahr 2003 gemeinsam mit ihrem Ehegatten über ein Depot in der Schweiz verfügt habe, sei nicht plausibel.

13 Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Ausführungen zum Vorliegen eines vorsätzlichen Handelns ausschließenden Irrtums hinsichtlich einer Steuerpflicht der Kapitaleinkünfte aus der Schweiz nicht zu überzeugen vermocht hätten.

14 Unter "Würdigung aller Sachverhaltsmomente" komme das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Revisionswerberin sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht als auch die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen habe, womit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben erfüllt sei. Der angefochtene Bescheid sei sohin innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erlassen worden.

15 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Zur Zulässigkeit der Revision wird u.a. geltend gemacht, die Begründung des angefochtenen Erkenntnisses zum Vorsatz sei in sich widersprüchlich.

16 Das Finanzamt hat - nach Einleitung des Vorverfahrens - keine Revisionsbeantwortung eingebracht.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die Revision ist zulässig und begründet.

19 Gemäß § 303 Abs. 1 BAO setzt die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens u.a. voraus, dass die Kenntnis von (neu hervorgekommenen) Umständen allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

20 Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Nach § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist u. a. bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO (in der hier anwendbaren Fassung BGBl. I Nr. 105/2010: § 323 Abs. 27 BAO) zehn Jahre.

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

22 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. 23 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).

24 Nach § 9 FinStrG in der hier maßgeblichen Fassung (BGBl. Nr. 571/1985) wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe. 25 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 sowie Ro 2017/15/0015, 0031 bis 0034; siehe auch 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, je mwN).

26 Die Darlegungen des Bundesfinanzgerichtes dazu, ob der Revisionswerberin Vorsatz zuzurechnen ist, erweisen sich vor diesem Hintergrund - wie in der Revision aufgezeigt - als widersprüchlich.

27 Zunächst ist zu bemerken, dass - wie ebenfalls in der Revision gerügt - das angefochtene Erkenntnis keine expliziten Sachverhaltsfeststellungen (und auch keine beweiswürdigenden Erwägungen) zur entscheidenden Frage des Vorsatzes enthält. Mit diesen Fragen beschäftigt sich das Bundesfinanzgericht (insoweit disloziert) nur im Rahmen der rechtlichen Beurteilung. 28 Im Rahmen dieser Erwägungen führt das Bundesfinanzgericht insbesondere aus, dem Einwand der Revisionswerberin, ihr sei lediglich der Vorwurf zu machen, keinen fachkundigen Rat eingeholt zu haben, sei zu entgegen, dass dies das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums ausschließe. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Ausführungen der Revisionswerberin zum Vorliegen eines vorsätzlichen Handelns ausschließenden Irrtums nicht zu überzeugen vermocht hätten.

29 Damit erscheint aber - auch mangels expliziter Sachverhaltsfeststellungen - nicht klar, ob das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass bei der Revisionswerberin kein Irrtum vorlag, oder ob es davon ausgeht, dass ein Irrtum zwar vorlag, dieser aber nicht entschuldbar sei. Auch der nicht entschuldbare Irrtum schließt jedoch nach § 9 FinStrG Vorsatz aus und begründet lediglich Fahrlässigkeit; ein derartiger Irrtum würde somit nicht die Verlängerung der Verjährungsfrist begründen. 30 Dieser Begründungsmangel ist sohin - auch für die Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens (Eignung zur Herbeiführung eines im Spruch anders lautenden Bescheides) - entscheidungsrelevant. 31 Das angefochtene Erkenntnis war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

32 Soweit die Revision weiters geltend macht, die Beschwerdevorentscheidungen seien in unrichtiger Reihenfolge ergangen, so ist die Rüge an sich berechtigt. Bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid widerspricht es dem Gesetz, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041; 22.11.2012, 2012/15/0193, VwSlg. 8771/F; vgl. auch Ritz, BAO 6 § 307 Tz 7). Gleiches gilt auch für Beschwerdevorentscheidungen des Finanzamts. Durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wird die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung nicht berührt, obwohl die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt gilt (§ 264 Abs. 3 BAO). Mit dem Ergehen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtes verlieren aber Beschwerdevorentscheidungen ihre Wirksamkeit und scheiden aus dem Rechtsbestand aus (vgl. zur Rechtslage vor dem FVwGG 2012 VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074, VwSlg. 8435/F). Prüfungsgegenstand vor dem Verwaltungsgerichtshof ist die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes. Insoweit ist im hier gegebenen Zusammenhang - bei zunächst gleichzeitiger Entscheidung des Finanzamts über Wiederaufnahme und Einkommensteuer - entscheidend, dass das Verwaltungsgericht in der zutreffenden Reihenfolge (gleichzeitig) entschieden hat. Dass das Finanzamt hingegen zunächst betreffend Sachbescheid und erst in der Folge betreffend Wiederaufnahme mittels Beschwerdevorentscheidung entschieden hat, bewirkt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses.

33 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 20

14.

Wien, am 11. Dezember 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2019130091.L00