

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Belinda Maria Eder und Erwin Agnetter über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dkfm. Othmar Wacha, Raimund-Zoder-Gasse 7, 1190 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21. November 2012, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006, in der Sitzung am 8. November 2018 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ein Pensionist, geboren am XX.XX.19XX, wohnhaft in Wien, mit lohnsteuerpflichtigen Bezügen bei der Pensionsversicherungsanstalt (=PVA) und Einkünften aus dem in der Schweiz veranlagten Kapitalvermögen (=CH-Einkünfte) in den Streitjahren 2003 bis 2006 gewesen. Über die CH-Einkünfte ist das für den Bf. zuständige österreichische Finanzamt erst mit der Selbstanzeige des steuerlich vertretenen Bf. gemäß § 29 FinStrG vom 05.11.2012 informiert worden.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die dem Finanzamt mit der Anzeige offen gelegten (Kontrollmitteilungs-) Daten dargestellt:

Jahr	Bank	Staat	Währung	Betrag/Euro
2002	A-Bank CH	EUR		1.740.451,00
2003	A-Bank CH	EUR		1.735.857,00
2004	A-Bank CH	EUR		1.915.869,00
2005	A-Bank CH	EUR		1.969.669,00

2006 A-Bank CH	EUR	1.959.815,00
2007 A-Bank CH	EUR	1.945.351,00
2008 A-Bank CH	EUR	2.255.883,00
2009 A-Bank CH	EUR	2.278.803,00
2010 A-Bank CH	EUR	2.624.653,00
2011 A-Bank CH	EUR	2.617.476,00
2012 A-Bank CH	EUR	2.652.689,00

Angefochten sind die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006, denen die zuvor genannte Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vorausgegangen ist. Mit der Selbstanzeige samt den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre (und darüber hinaus) als Beilage wurde der der Selbstanzeige zugrundeliegende Sachverhalt wie folgt dargestellt:

"der Bf. hat in den betreffenden Jahren Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie in geringem Umfang Spekulationseinkünfte aus in der Schweiz veranlagten Vermögenswerten bezogen, die in Österreich steuerpflichtig waren, von ihm in Österreich aber nicht erklärt und damit auch nicht versteuert worden sind. ...

Bei den Gutschriften der Zinsen- und Dividendenerträge wurden von der Schweizer Zahlstelle 35 % Verrechnungssteuer einbehalten und nur 65 % als Ertrag gutgeschrieben. Wenn nunmehr im Rahmen der Selbstanzeige die Erträge brutto, also vor Abzug der Verrechnungssteuer in den ESt- Erklärungen angesetzt werden, würde dies bedeuten, dass diese Erträge mit 60% versteuert werden. Die Schweizer Verrechnungssteuer kann nämlich nur für 3 Jahre in der Schweiz rückgefordert werden (Art 28 Pt. 3 des DBA Österreich-Schweiz). Voraussetzung für diese Rückforderung ist die Bestätigung der österreichischen Steuerbehörde an die Schweizer Steuerbehörde, dass die betreffenden Erträge in Österreich versteuert werden. Unter der Voraussetzung, dass diese Bestätigung erteilt wird, kann die Schweizer Verrechnungssteuer im hier zu beurteilenden Fall nur für die Jahre 2009-2011 (für 2009 somit bis Ende 2012) in der Schweiz erstattet werden.

Aus diesem Grund haben wir für die Jahre, in denen eine Rückerstattung der Schweizer Verrechnungssteuer nicht mehr möglich ist (2003-2008), in den österreichischen ESt-Erklärungen unter der Kennziffer 754 die Nettoerträge nach Abzug der Schweizer Verrechnungssteuer angesetzt. In den Jahren 2009-2011 sind die Bruttoerträge angesetzt.

... wir haben die Umrechnung von sfr in € bei den Erträgen mit den jeweiligen Tagesumrechnungskursen vorgenommen. Hier könnten sicherlich (nur kleine) Differenzen zu den Steuerwerten auftreten. Wir übermitteln Ihnen die uns von der Schweizer Zahlstelle übermittelten Steuerwerte zu den jeweiligen Stichtagen (Beilage 12). ...

... der Bf. hat am 25.10.2012 gemäß Art 9 Pt. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die

Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt die Schweizer Zahlstelle ermächtigt, die in Pt 2 dieses Abkommens genannten Informationen an die zuständige österreichische Behörde zu melden."

Mit den der Selbstanzeige beigelegten Steuererklärungen wurden dem Finanzamt entsprechend § 29 Abs. 2 FinStrG folgende Unterlagen, die für die Feststellung und den Nachweis der verkürzten Beträge wesentlich waren, übergeben:

1. Die übermittelten Unterlagen weisen generell als Kontoinhaber Herrn N.N. aus. Hierbei handelt es sich um eine Kennwortbezeichnung, tatsächlich ist über diese Konten und Depots gemäß dem Schreiben der CH-Bank vom 09.7.2012 (Beilage 1) Bf. der wirtschaftlich Verfügungsberechtigte.
2. Depotauszüge zu den Stichtagen 31.12.2002 - 31.12.2011 (Beilage 2)
3. Die undatierte zusammenfassende Aufstellung der CH-Bank über die Wertpapierzinsen, Dividenden sowie Zinsen auf Bankkonten (Beilage 3).
4. Detailbelege zu den Zinserträgen Wertpapiere (Beilage 4)
5. Detailbelege zu den Dividenden (Beilage 5)
6. Zinsen Depotkonto (Beilage 6)
7. Zinsen Privatkonto (Beilage 7)
8. Tabelle mit den Zinsen- und Dividendenerträgen 2003-2011 mit Umrechnung der sfr in EUR, wobei jeweils der Tagesumrechnungskurs herangezogen wurde. Zusätzlich wurde auch die einbehaltene 35 %ige Schweizer (=CH) Verrechnungssteuer angesetzt, woraus sich der Nettoertrag für Herrn Bf. errechnet (Beilage 8).
9. Eine Aufstellung über die Wertpapierkäufe und -verkäufe zwecks Überprüfung von Spekulationseinkünften (Beilage 9).
10. Überprüfung auf sonstige Spekulationsgeschäfte sowie Zinsen Festgeld (Beilage 10)
11. Kontoauszüge des Depotkontos 2003-2011 (Beilage 11).

Mit den im Gefolge der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erlassenen und nunmehr angefochtenen Bescheiden für die Jahre 2003 bis 2006 wurden die CH-Einkünfte - EUR 6.323,91 (2003), EUR 7.860,70 (2004), EUR 8.342,61 (2005), EUR 8.922,32 (2006) - in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage des entsprechenden Jahres einbezogen. Begründet wurden diese Bescheide damit, dass die Veranlagungen aufgrund der abgegebenen Abgabenerklärungen sowie der Offenlegung der CH-Kapitalerträge für jedes einzelne der

Streitjahre im Zuge der Selbstanzeige vom 05.11.2012 erfolgt wären.

Die Kapitalerträge für die Jahre 2003 und 2004 seien mit dem Bruttobetrag mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern. Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen (=DBA) Schweiz seien Dividenden im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Der Quellenstaat Schweiz habe ein Besteuerungsrecht mit 15% des Bruttobetrages der Dividenden. Entsprechend der Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung seien Quellensteuern in der Höhe von max. 15% anrechenbar, womit der maximale Anrechnungsbetrag EUR 336,64 für das Jahr 2003 und EUR 366,31 für das Jahr 2004 sei. Hinsichtlich der durch den Quellenstaat abgezogenen Steuern auf Zinserträge komme der Schweiz kein Besteuerungsrecht zu.

Auch die Kapitalerträge für die Jahre 2005 und 2006 seien mit dem Bruttobetrag mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern. Dem DBA Schweiz zufolge stehe dem Quellenstaat auch im Jahr 2005 kein Besteuerungsrecht für abgezogene Steuern auf Zinserträge zu.

Laut der Bescheidbegründung für das Jahr 2006 seien dem DBA Schweiz zufolge Dividenden im Jahr 2006 im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Der Quellenstaat Schweiz habe ein Besteuerungsrecht mit 15% des Bruttobetrages der Dividenden. Entsprechend der Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung seien Quellensteuern in der Höhe von max. 15% anrechenbar, womit der maximale Anrechnungsbetrag EUR 293,08 sei. Hinsichtlich der durch den Quellenstaat abgezogenen Steuern auf Zinserträge komme der Schweiz kein Besteuerungsrecht zu.

Der abschließende Teil der Begründung für die Jahre 2003 bis 2006 lautete: *"Die Erträge sind im Ansässigkeitsstaat zu versteuern. Eine Anrechnung der abgezogenen Quellensteuern ist nicht möglich."*

Mit der als Berufung bezeichneten Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 wurde der Vorwurf der Steuerhinterziehung, für die die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO gilt, bestritten und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt.

Begründet wurde der Antrag wie folgt:

Nach der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO seien die Streitjahre zum Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Bescheide (21.11.2012) verjährt.

Der Vorsatz fehle, weil die CH-Einkünfte in diesen Jahren fast ausschließlich aus Zinserträgen aus CH-Anleihen, in geringem Ausmaß auch aus Dividendenerträgen von CH-AGs resultieren würden. Da der Bf. bei Gutschrift dieser Zinsen bzw. Dividenden Abrechnungen der CH-Zahlstelle mit Ausweis des Abzugs von 35% Steuer von diesen Erträgen erhalten hatte (siehe die der Selbstanzeige beigelegten Gutschriftsanzeigen), hätte er von der Steuerpflichtigkeit dieser Erträge in der Schweiz ausgehen können, sodass diese Erträge in Österreich nicht nochmals versteuert werden müssten. Mangels Vorwerfbarkeit eines Vorsatzes im Sinn des § 8 Abs.1 FinStrG dadurch, dass dem Bf. mangels juristischer und

steuerrechtlicher Vorbildung nicht bewusst gewesen sei, dass durch Art.10 und 11 DBA Schweiz bedingt gesonderte Zuteilungsregeln für die Besteuerung dieser Einkünfte bestehen würden, liege ein Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG nicht vor.

Wider Vorsatz spreche die Selbstschädigung in den Streitjahren, weil der Bf. in diesen Jahren die Zinsen- und Dividendenerträge in der Schweiz mit der 35%igen CH-Verrechnungssteuer und nunmehr in Österreich mit 25%, zusammen somit mit 60% (!!) versteuert habe. Die CH-Verrechnungssteuer sei gemäß Art. 28 DBA nur für die letzten drei Jahre erstattungsfähig; bis Ende 2012 hätten nur mehr die Jahre 2009 bis 2011 auf diese Weise von der 35%igen CH-Verrechnungssteuer entlastet werden können.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht zitierte der steuerliche Vertreter aus Ritz, BAO⁴, Rz.15 zu § 207 mit den dort angeführten VwGH-Erkenntnissen, wonach *"für die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung erforderlich sind, und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde"*, und fügte hinzu, dass in den angefochtenen Bescheiden eine derartige vorsätzliche Abgabenhinterziehung nicht ausgesprochen worden wäre, womit die Aufnahme der Jahre 2003 bis 2006 in die Selbstanzeige zu Unrecht erfolgt wäre.

Mit der als Berufungsvorentscheidung bezeichneten Beschwerdeentscheidung hielt die belangte Behörde dem Bf. vor, dass § 207 BAO die Verjährung hinsichtlich des Rechts auf Festsetzung einer Abgabe nicht nur hinsichtlich der erstmaligen Festsetzung, sondern auch für Abänderungen von Bescheiden regle.

- Soweit eine Abgabe hinterzogen sei, betrage die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO 10 Jahre. Das Vorbringen, demnach der Bf. gutgläubig der Auffassung gewesen sein solle, dass die nicht unerheblichen Einkünfte aus CH-Depots in Österreich steuerfrei wären, sowie die Ausführungen, dass mit Zahlung der CH-Quellensteuern keine österreichische Steuerpflicht mehr anfalle, widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens und erscheine nicht glaubwürdig.

- Aufgrund der Nichtabgabe von Steuererklärungen für die Streitjahre wären die CH-Einkünfte der belangten Behörde nicht offen gelegt worden. Damit wäre der Bf. seiner abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht, den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen, nicht nachgekommen.

- Der Einwand, wonach der Bf. davon ausgegangen wäre, dass mit dem in der Schweiz erfolgten Quellensteuerabzug sämtliche Steuerpflichten erfüllt seien, könne nicht als Widerlegung zum (zumindest bedingten) Vorsatzvorwurf gedeutet werden, weil der Bf., wie es den Gepflogenheiten der am Wirtschaftsleben teilnehmenden Personen bei Einhaltung der obliegenden Sorgfaltspflicht entspreche, geeignete Erkundungen bei einer sachlich kompetenten Stelle einholen hätte müssen, widrigenfalls er das Risiko des Rechtsirrtums

trage. Die Annahme, dass durch die in der Schweiz erhobenen Quellensteuern in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen hätte, sei daher eine Schutzbehauptung. Dass der Bf. deshalb einem den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum unterlegen wäre, werde mangels Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht (durch Abgabe von Steuererklärungen) verneint.

- Allein aus den beträchtlichen Vermögenswerten und den daraus resultierenden Kapitalerträgen, die durch den Bf. über viele Jahre hindurch (zumindest bis zum Jahr 2002 zurück- siehe Depotauszug CH-Bank Nr. 0000000000000, CHF lautend auf N.N. per 31.12.2002) nicht deklariert worden seien, sei bereits ein bedingter Vorsatz durch fehlende Angaben von Einkünften anzunehmen.

- Wider Rechtsirrtum spreche das EuGH-Urteil vom 15.07.2004, Lenz, weil aus Anlass dieses EuGH-Urteils die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen in allen Medien (und nicht nur in einschlägigen Fachzeitschriften) Thema gewesen wäre und dieses EuGH-Urteil durch ausführliche Publikation bedingt in der Öffentlichkeit bekannt geworden sei. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit könne daher davon ausgegangen werden, dass die gegenständliche Abgabenverkürzung zumindest mit bedingtem Vorsatz begangen worden sei.

Die Nichterklärung von Kapitaleinkünften aus Schweizer Depots erfülle den Tatbestand der hinterzogenen Abgaben und führe zu der verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs. 2 BAO (vgl. UFS vom 11.10.2012, GZ. RV/1451-W/11).

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 264 BAO wurde zur Begründung der abweisenden Beschwerdeentscheidung ergänzend ausgeführt, dass der Endzweck einer Abgabenhinterziehung die Erzielung eines insgesamt höheren Nettoeinkommens durch Nichtdeklaration von Einkünften als bei ordnungsgemäßer Versteuerung sei. Bei Betrachtung der Sachlage beim Bf. unter diesem Gesichtspunkt ergebe sich, dass in Österreich lohnsteuerpflichtige Einkünfte und CH-Einkünfte aus Kapitalvermögen (im Wesentlichen Zinsen aus CH-Anleihen und geringfügig Dividenden aus CH-AGs) in den Streitjahren erzielt worden seien.

Bei der Gutschrift der Erträge aus CH-Kapitalvermögen wären von der CH-Zahlstelle 35% Verrechnungssteuer abgezogen und nur 65% der (in Österreich in keine Einkommensteuererklärung aufgenommenen) Erträge auf dem Konto des Bf. gutgeschrieben worden. Der Bf. habe auch keine Jahresausgleiche bzw. Arbeitnehmerveranlagungen durchgeführt und habe daher unter Ausklammerung der (versteuerten) österreichischen Pensionsbezüge insgesamt ein Nettoeinkommen von 65% der CH-Kapitalerträge erzielt. Eine Erstattung der 35% Verrechnungssteuer gemäß Art. 28 Ziffer 4 DBA Schweiz sei nicht möglich gewesen.

Bei Versteuerung der CH-Kapitalerträge in Österreich wäre der Sondersteuersatz gemäß

§ 37 Abs. 8 EStG von 25% zur Anwendung gekommen. Da der Bf. sich die in der Schweiz einbehaltene 35% Verrechnungssteuer gemäß Art. 28 Z.2 iVm Z.4 des DBA-CH erstatten lassen hätte können (bei Dividenden wären 20% erstattet und 15% auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet worden), wären ihm neben den (versteuerten) Pensionseinkünften 75% von den CH-Erträgen als Nettoeinkommen verblieben, also um 10% mehr als bei der von der belangten Behörde unterstellten vorsätzlichen Abgabenhinterziehung. Diese 10% Differenz würde für die Streitjahre rd. EUR 12.600 betragen. Hierbei sei voraussetzbar, dass dann, wenn der Bf. von der Steuerpflicht der Erträge in Österreich gewusst hätte, ihm auch die Rückerstattungsmöglichkeit der CH-Verrechnungssteuer bekannt gewesen wäre.

Wie bereits in der Beschwerde angeführt, meine der Bf. als steuerlich nicht versierte Person wegen des Abzuges der (relativ hohen) Verrechnungssteuer in der Schweiz, dass mit diesem Steuerabzug diese Erträge endgültig besteuert wären. In der auf die Selbstschädigung mit keinem einzigen Wort eingehenden Berufungsvorentscheidung werde die Annahme der endgültigen Besteuerung infolge Abzugs der Verrechnungssteuer als "*Schutzbehauptung*" abgetan.

Ein Rechtsirrtum bestehe, weil § 9 FinStrG zufolge dem Täter weder Vorsatz, noch Fahrlässigkeit zugerechnet werde, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufen sei, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen habe lassen. Da dem Täter im Fall der Unentschuldbarkeit des Irrtums Fahrlässigkeit zuzurechnen sei, besage der Gesetzeswortlaut somit, dass im Fall eines Irrtums - auch bei dessen Unentschuldbarkeit - Vorsatz ausgeschlossen sei. Das Finanzamt führe zwar an, dass dem Bf. ein Rechtsirrtum unterlaufen sei, da er keine Erkundungen bei einer sachlich kompetenten Stelle eingeholt habe, erkenne aber dem Bf. diesen Rechtsirrtum im übernächsten Satz der Begründung wieder mit der Begründung, dass er seiner Offenlegungspflicht mangels Abgabe von Steuererklärungen nicht nachgekommen sei, ab. Diese Begründung sei unverständlich, da der Bf. dadurch, dass er irrtümlich der Meinung betreffend die Nichtsteuerpflichtigkeit dieser Kapitalerträge in Österreich gewesen sei, keine Steuererklärungen abgegeben habe.

In den Formularen E1 seien keine Kennziffern betreffend Angabe von steuerfreien oder nicht steuerbaren Auslandseinkünften vorgesehen. Im Übrigen stehe die Begründung des Finanzamts in Widerspruch zur erwähnten UFS-Entscheidung (vgl. Seite 12/13: "*zumal es an der Bf. bzw. ihrer steuerlichen Vertretung gelegen wäre, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige das Risiko eines Rechtsirrtums*").

Der abgabenbehördlichen Unterstellung von "*zumindest bedingten Vorsatz*" infolge der Höhe der Vermögenswerte und der Nichtdeklarierung der CH-Einkünfte wurde im Vorlageantrag nochmals erwidert, dass der Bf. die Steuerpflicht in Österreich zusätzlich zur CH-Verrechnungssteuer aufgrund eines Rechtsirrtums nicht angenommen hätte. Da die Höhe der Vermögenswerte dabei keine Rolle gespielt hätte, wäre die 35% Verrechnungssteuer diesfalls eben von "*beträchtlich hohen Kapitalerträgen*" einbehalten worden.

Zur Publizität des EuGH-Urteils Lenz wurde im Vorlageantrag ausgeführt, dass für eine steuerlich nicht bewanderte Person nicht ohne weiteres erkennbar gewesen wäre, ob diese Steuerpflicht ausländischer Kapitalerträge in Österreich auch bei bereits erfolgten Einbehalt einer Steuer von diesen Erträgen im Ausland eintrete. Nicht bewiesen sei, dass der Bf. diesen Meldungen - wenn er sie überhaupt registriert haben sollte - den richtigen Sinn beigemessen hätte. Ein expliziter Bezug auf die Schweiz sei aus diesen Veröffentlichungen nach Wissen des steuerlichen Vertreters auch nicht erkennbar.

Der Bf. hätte aufgrund der ersten Informationen über die Verhandlungen über das zukünftige DBA Schweiz keine Schritte, insbesondere keine Konsultation eines Steuerberaters oder Rechtsanwaltes, gesetzt, da er als Laie nach wie vor der Meinung gewesen sei, dass er die steuerlichen Pflichten im Bezug auf die Kapitalerträge erfüllt hätte.

Der Bf. sei erst mit dem DBA-Abschluss von der CH-Bank über das Drohen eines Steuereinbehaltes durch die Bank von ca. 15% seines Depotwerts, was ca. 500.000 SFR ausmachen würde, informiert worden. Erst zu diesem Zeitpunkt wäre der Bf. auch über die Möglichkeit der Selbstanzeige unterrichtet worden. Damit sei ihm bewusst geworden, dass die CH-Kapitalerträge in Österreich deklariert hätten werden müssen. Nach Erlangen dieser Erkenntnis im Oktober 2012 hätte der Bf. sofort mit der Steuerberatungskanzlei Kontakt aufgenommen und wäre über die durch das Abkommen gebotenen Sanierungsmöglichkeiten informiert worden.

Bei diesem Erstgespräch wäre der Bf. auch auf die Möglichkeit der Rückerstattung der CH-Verrechnungssteuer gemäß DBA, eingeschränkt auf die letzten drei Jahre, hingewiesen worden.

Wider die Anwendbarkeit der UFS-Entscheidung GZ. RV/1451-W/11, wurden im Vorlageantrag die nachfolgenden Punkte als Beweis dafür, dass ihr ein völlig anderer Sachverhalt zu Grunde liege, ins Treffen geführt:

1. Im UFS-Fall wäre die beschwerdeführende Partei immer von einem berufsmäßigen Parteienvertreter steuerlich vertreten worden, sodass es *"unglaublich und weder im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, noch mit logischen Denksätzen war, dass die Bf. nicht mit ihrem steuerlichen Vertreter über das beträchtliche Vermögen und die daraus zufließenden Erträge gesprochen hat."* Im Gegensatz dazu sei der Bf. bis zur Erstattung der Selbstanzeige am 05.11.2012 niemals steuerlich vertreten gewesen.

2. Im UFS-Fall hätte die Steuerpflichtige (andere) ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt, womit sie gewusst haben musste, dass Einnahmen aus ausländischem Kapitalvermögen in Österreich grundsätzlich steuerbar wären. Im Gegensatz dazu habe der Bf. überhaupt keine Steuererklärungen abgegeben, keine anderen ausländischen Kapitaleinkünfte gehabt und gemeint, dass die ausländischen Kapitaleinkünfte durch den Abzug der CH-Verrechnungssteuer bereits versteuert wären.

3. Im UFS-Fall wären die in der Schweiz einbehaltenen Steuerbeträge so gering gewesen (1,59% bzw. 1,04% der Kapitaleinkünfte), *"dass die Meinung der Bf., dass damit sämtliche Steuerpflichten in Bezug auf die Kapitalerträge erfüllt sind, völlig unglaubwürdig und lebensfremd sind."* Im Gegensatz dazu habe beim Bf. der Quellensteuerabzug in der Schweiz 35% sämtlicher Kapitaleinkünfte betragen. Da dieser Prozentsatz um 10% höher als die österreichische Kapitalertragsteuer (25%) bzw. der höchstmögliche halbe Einkommensteuersatz (ebenfalls 25%) sei, habe der Bf., ohne als "völlig unglaubwürdig und lebensfremd" gehalten zu werden, auf die Nichtsteuerbarkeit dieser Kapitaleinkünfte in Österreich vertrauen können.

4. Das Finanzamt übernehme aus der UFS-Entscheidung GZ RV/1451-W/11 umgewandelt aus der letzten Seite den Satz aus dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 17.06.2006. 8 K 59/04: *"Die pflichtwidrige Nichtdeklaration von Kapitaleinkünften führt zu einer verlängerten Festsetzungsverjährung, da eine vorsätzliche Steuerhinterziehung vorliegt."* Das Urteil des FG-Baden Württemberg habe einen Fall betroffen, wo der Steuerpflichtige Wertpapiere nach Luxemburg verlagert und die Erträge nicht deklariert hätte. Unterlagen über die Höhe des Vermögens sowie der Erträge hätten nicht vorgelegt werden können. Der Steuerpflichtige hätte nach Aufdeckung des Sachverhaltes behauptet, das Vermögen zu Hause ertraglos aufbewahrt und im Lauf der Zeit verbraucht zu haben. Daraufhin wären die Einkünfte von der Finanzbehörde geschätzt worden. Ein Vergleich mit dem Bf. erübrige sich auf Grund der bisherigen Ausführungen.

Die Meinung, wonach der Bf. die Versteuerung der CH-Einkünfte in Österreich aufgrund eines entschuldbaren Rechtsirrtums im Sinn des § 9 FinStrG unterlassen hätte und sich dadurch aber selbst geschädigt hätte, sodass mangels Vorsatz die Festsetzungsverjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO 5 Jahre betrage, stehe auch in Übereinstimmung mit der UFS-Berufungsentscheidung, RV/0100-L/10, in der der Unabhängige Finanzsenat auf Seite 6 in einem Finanzstrafverfahren (Bestrafung als Vorsatz- oder Fahrlässigkeitsdelikt) wie folgt geurteilt habe:

"Anders verhält es sich mit den im erstinstanzlichen Einleitungsbescheid ebenfalls in den Verdachtsausspruch miteinbezogenen Verkürzungshandlungen im Zusammenhang mit den von der Bf. bezogenen ausländischen Kapitalerträgen (Einkünfte gemäß. § 27 EStG 1988).

Diesbezüglich konnte die nach eigenen, bisher nicht widerlegbaren Angaben kein steuerrechtliches Detailwissen aufweisende Bf., nämlich, ob der ihr wohl im Zuge von laufenden Depotauszügen bekannt gewordenen deutschen Kapitalertragsversteuerung - rechtsirrigerweise - davon ausgehen, dass die entsprechenden Erträge mit der ausländischen Besteuerung endbesteuert seien und damit eine Offenlegung gegenüber dem inländischen Fiskus nicht mehr erforderlich sei."

Da gemäß § 9 FinStrG ein Rechtsirrtum - egal, ob entschuldigbar oder unentschuldigbar - den

Vorsatz ausschlieÙe, wären die angefochtenen Bescheide außerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist erlassen worden und wären daher aufzuheben.

Mit Schreiben vom 08.07.2013 zitierte der steuerliche Vertreter zur UFS-Entscheidung vom 11.12.2012, GZ.RV/1451-W/11 aus Punkt 3 "Praxishinweise" des Kommentars auf der Seite 67 des UFS-Journals Nr. 22 vom 02.2013, unter dem sich folgende Aussage finde:

"Vor allem im Lichte der derzeit geführten Diskussionen in Zusammenhang mit dem Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz und den deshalb durchgeführten Selbstanzeigen ist verstärkt mit einer Argumentation wie im oben geschilderten Fall, nämlich dem Vorliegen eines Rechtsirrtums und damit bloÙ fahrlässiger, nicht jedoch verjährungsverlängernder vorsätzlicher Abgabenhinterziehung- zu rechnen. Es ist zwar in jedem Einzelfall eine genaue Prüfung der Argumentation durchzuführen, wobei jedoch zu beachten sein wird, dass der geringe Quellensteuerabzug in der Schweiz kaum geeignet sein kann, einen - auch unentschuldbaren Rechtsirrtum zu nähren..."

Mit dieser Aussage würden die Ausführungen des steuerlichen Vertreters, wonach diese UFS-Entscheidung für den hier zu beurteilenden Fall keine Gültigkeit haben könne, da ein 35%iger Quellensteuerabzug wohl nicht als "gering" bezeichnet werden könne, unterstützt.

In der Anlage zum Schreiben vom 08.07.2013 wurde die Seite 67 des UFS-Journals Nr. 2 vom Februar 2013, welche einen Teil des Kommentars der Autoren Dr. Krafft und Mag. Perz beinhaltet, an die belangte Behörde übermittelt.

Mit dem beim Unabhängigen Finanzsenat am 15.07.2013 eingelangten Vorlagebericht vom 10.07.2013 wurde die "Berufung" gegen die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre gemäß § 276 Abs. 6 BAO zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Über das schriftliche Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 02.07.2018 an den Bf. um

1. nähere Angaben zum Betriebsgegenstand der A-GmbH samt detaillierter Beschreibung der Arbeiten, die der Bf. als Dienstnehmer zu verrichten gehabt hatte,
2. Nachreichung eines Lebenslaufs, bestehend aus einem tabellarischen Lebenslauf mit persönlichen Eckdaten und Angaben zum beruflichen Werdegang und den absolvierten Aus- und Weiterbildungsaktivitäten,
3. nähere Angaben zur Person N.N. samt Offenlegung der Gründe für die Angabe von N.N. als Inhaber des Kontos bei der CH-Bank,
4. Vorlage einer Beschreibung betreffend die Herkunft des Kapitalvermögens bei der CH-Bank

hinauf teilte die steuerliche Vertretung in der auf das BFG-Schreiben vom 02.07.2018 bezüglichen Mail vom 20.07.2018 (=M) unter den Punkten 1 und 2 M zum Kapitalvermögen auf dem CH-Konto mit, dass diese Geldmittel aus einem Lottojacketpot resultieren würden

(siehe die der Mail beigelegte Kopie von drei fortlaufend nummerierten Schecks der österreichischen Lotteriegesellschaft m.b.H. aus dem Jahr 1993 über einen Gesamtbetrag von *ATS 18.558.708,00*). Die Geldmittel wären sukzessive auf das CH-Konto bei der CH-Bank transferiert und in Wertpapieren veranlagt worden.

Das von den Schweizer Ziehelnern für den Bf. eröffnete Konto hätte ursprünglich in Luzern bestanden. Mit Aufnahme der Berufstätigkeit (nach Absolvierung der Handelsschule, der Handelsakademie, einem zweijährigen freiwilligen Präsenzdienst beim Bundesheer sowie dem Buchhalterzwischenspiel (siehe Pkt.3)) habe der Bf. dieses Konto auf die CH-Bank übertragen (Grund: leichtere Erreichbarkeit von Österreich aus). Auf dieses Konto wären die ersparten Geldmittel aus den Gehaltsbezügen des Bf. in regelmäßigen Abständen einbezahlt worden.

Unter Pkt. 3 und 4M wurde betreffend die vom Bf. ausgeübten Berufe angegeben, dass der Bf. am Anfang der Berufstätigkeit bei der Firma A-KG in Wien sowie bei der Fa. X1 & X2 in 1XXX Wien insgesamt rd 5 Jahre als Buchhalter tätig gewesen wäre; danach hätte der Bf. sich auf den technischen Sektor spezialisiert. Bei verschiedenen Firmen wäre der Bf. als Außendienstmitarbeiter für die Einrichtung und Überwachung der Baustellen in ganz Österreich, überwiegend in A-Land zuständig gewesen. Eine detaillierte chronologische Anführung sämtlicher Dienstgeber sei dem Bf. heute nicht mehr möglich; dabei sei auch sein fortgeschrittenes Alter (bald XX Jahre) zu berücksichtigen. Bis zu seiner Pensionierung wäre der Bf. bei der A-GmbH in eben dieser Funktion tätig gewesen.

Der Bf. hätte besondere Aus- bzw Weiterbildungsaktivitäten nicht absolviert, vor allem keine auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts.

Zum CH-Konto samt Bezeichnung N.N. wurde unter Punkt 5M dargelegt, dass die Kontobezeichnung „Inhaber N.N.“ dem Bf. anlässlich der Eröffnung des Bankkontos in A-Stadt von den dortigen Beratern empfohlen worden wäre; N. sei der zweite Vorname des Bf.. Keinesfalls sollte damit die Aufdeckung eines finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalts verhindert bzw. erschwert werden, da ein solcher Sachverhalt aufgrund der oben geschilderten Tatbestände niemals vorgelegen wäre.

Die Veranlagung in CH-Franken wurde unter Punkt 6M damit begründet, dass der Bf. zum damaligen Zeitpunkt kein Vertrauen in die Schilling-Währung gehabt hätte. Als Nachweis dafür, dass sich dies nachträglich auch als richtige Entscheidung erwiesen hätte, wurde folgendes Beispiel ins Treffen geführt:

„Der Depotstand in Schweizer Franken betrug per 31.12.2002 2.518.786,50 zum damaligen €/SFR Kurs von 1,45330 entsprach dies € 1.733.150,00. Dieser SFR Betrag bestand durchgehend bis Ende 2011 hier betrug der €/SFR Kurs 1,2139, somit 2.074.953,00 €, womit sich ein Kursgewinn von 341.803,00 € ergibt. Damit lässt sich somit (auch neben wiederveranlagten Veräußerungsgewinnen) der Anstieg der Eurodepotwerte erklären.“

Zum Tatbestand des Rechtsirrtums wurde unter Punkt 7M nach dem Zitat aus der Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung, letzter Absatz auf Seite 1 von 2 („Der

Steuerpflichtige hätte geeignete Erkundigungen bei einer sachlich kompetenten Stelle einholen müssen, wie es den Gepflogenheiten den am Wirtschaftsleben teilnehmenden Personen bei Einhaltung der obliegenden Sorgfaltspflicht entspricht. Ansonsten trägt der Steuerpflichtige das Risiko des Rechtsirrtums.“) vorgebracht, dass der Bf. derartige Erkundigungen bei einer sachlich kompetenten Stelle unterlassen hätte. Steuerlich wäre der Bf. weder steuerlich vertreten, noch vorgebildet gewesen (der Besuch der Handelsschule bzw. der Handelsakademie hätte sicher keine detaillierte Unterrichtung auf dem Gebiet der Doppelbesteuerung vermittelt). Damit wäre er aber – wie ihm das Finanzamt zugestehen – einem Rechtsirrtum unterlegen. Auch die UFS-Entscheidung vom 11.10.2012, Gz. RV/1451-W/11 gestehen dem Steuerpflichtigen in einem derartigen Fall einen Rechtsirrtum zu. Nach § 9 FinStrG schließt aber ein Rechtsirrtum, egal ob entschuldbar oder unentschuldbar, den Vorsatz, der für eine Verlängerung der Verjährungsfrist erforderlich ist, aus. In diesem Sinne hätte auch jüngst der VwGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0059 entschieden:

„Auch ein nicht entschuldbarer Rechtsirrtum schließt Vorsatz aus und bewirkt lediglich das Vorliegen von (grober) Fahrlässigkeit.“

Eine (allenfalls auch grob) fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) bewirke hingegen keine Verlängerung der Verjährungsfrist (ÖSTZB 2018, 329, Heft 11 vom 11.7.2018).

Mit abgabenbehördlichem Schreiben vom 03.8.2018 erfolgte folgende Stellungnahme zur e-mail der steuerlichen Vertreterin vom 20.7.2018:

„1) Zum Ansatz der Bruttoerträge

Im Zinsabkommen-Schweiz, ABl. L 385/2004, 0030-0049 („Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind“, vom 26.10.2004 (das ist das Abkommen das den EU-Quellensteuerabzug mit der Schweiz regelt) findet sich in Artikel 1 (2), dass „Zinszahlungen auf Forderungen, die von in der Schweiz ansässigen Schuldnern begeben wurden oder sich auf Betriebsstätten in der Schweiz nicht ansässiger Personen beziehen, vom Steuerrückbehalt (Anm. Steuerrückbehalt = EU-Quellensteuer) ausgeschlossen sind“.

Da es sich bei den gegenständlichen Zinspapieren um Zinspapiere bzw. Anleihen handelt, deren Erträge von Schweizer Schuldnern gezahlt wurden, kam es zu keinem EU-Quellensteuerabzug (da wie oben dargestellt Zinsen von Schweizer Schuldnern vom EU-Quellensteuerabzug ausgeschlossen sind), sondern erfolgte richtigerweise der Abzug der Schweizer Verrechnungssteuer durch die Schweizer Bank.

Nach § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 idF vor BBG 2011 gehören Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, z.B. Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital iSd Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Damit ist klar im Gesetz definiert, dass die Zinsen ohne jeglichen Abzug (also die Bruttozinsen) als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung in Österreich heranzuziehen sind.

Vgl. dazu auch Doralt EStG Kommentar (18. Lieferung, April 2016), zu § 37 Tz 137/3: „Die Kapitalerträge sind - wie bei der Endbesteuerung - ohne jeden Abzug anzusetzen (kein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten; § 37 Abs 8 zweiter Satz). Gegen das Abzugsverbot bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH 17.6.2009, B 53/08)“ und zB. UFS RV/0330-F/09 v 20.5.2011 und die dort angegebene Literatur.

Wären die Kapitalerträge ordnungsgemäß in Österreich erklärt worden, wäre auch eine zeitgerechte Rückerstattung der von der Schweizer Bank richtigerweise abgezogenen Schweizer Verrechnungssteuer für die Jahre 2003 - 2006 möglich gewesen.

Zusammenfassung: Die Schweizer Verrechnungssteuer wurde richtigerweise von der Schweiz Bank abgezogen. Auch die Bruttokapitalerträge wurden gesetzeskonform vom Finanzamt für die Besteuerung in Österreich herangezogen. Die Tatsache, dass durch die Nichterklärung der Schweizer Kapitalerträge dann eine Rückerstattung der Schweizer Verrechnungssteuer für die Jahre 2003 - 2006 nicht mehr möglich war, ändert nichts an der Tatsache, dass diese Schweizer Kapitalerträge aufgrund der Ansässigkeit des Herrn Bf. in Österreich zu versteuern waren.

2) Zur verlängerten Verjährungsfrist von 10 Jahren

Das Finanzamt geht weiter davon aus, dass eine hinterzogene Abgabe vorliegt und damit die verlängerte Verjährungsfrist von 10 Jahren zur Anwendung kommt.

Dem Finanzamt gegenüber wurden selbst in der Selbstanzeige gemäß. § 29 Abs 1 FinStrG vom 5.11.2012 die Verfehlungen dargelegt. Das Finanzamt konnte daher zweifellos vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen objektiven Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung ausgehen.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm. Abs. 3 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Beschwerdefall jedenfalls erfüllt. Unter Verletzung der obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO wurde durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit a erster Halbsatz FinStrG ist eine bescheidmäßig festzusetzende Abgabe verkürzt, wenn diese zu niedrig festgesetzt wurde. Bei den veranlagten Abgaben tritt der Schaden nicht schon durch die Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung, sondern erst mit der Zustellung des Steuerbescheides ein. Maßgeblich ist die erstmalige Festsetzung.

Im Falle der Nichtabgabe einer Steuererklärung gemäß. § 33 Abs 3 lit a zweiter Halbsatz FinStrG ist eine Abgabenverkürzung mit Ablauf des Monats April (Reger, FinStrG Bd 1 2013, 4. Aufl. 2013, 533 Rz 42) bewirkt.

Nimmt die Abgabenbehörde aufgrund einer Nichtabgabe im Schätzungswege eine zu niedrige Abgabenfestsetzung vor, so ist die Verkürzung erst gemäß. § 33 Abs 3 lit a erster

Halbsatz FinStrG mit Bescheiderlassung bewirkt (Reger, FinStrG Bd 1 2013, 4. Aufl. 2013, § 33 Rz 41).

Das im Zusammenhang mit § 33 Abs 1 FinStrG geforderte Vorsatzerfordernis wird nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH „als ein nach außen nicht erkennbarer Willensvorgang“, der aber „aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen ist“, beschrieben. Dabei „erweisen sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung“. „Es genügt von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt“. Nach § 8 Abs 1 FinStrG handelt derjenige vorsätzlich, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten hat, dass er einen Tatbestand verwirklicht und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat. Der bedingte Vorsatz liegt an der Untergrenze des Vorsatzes.

Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass der Täter den Steueranspruch kennt und weiß, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. Durch die wahrheitswidrige Nichtangabe der ausländischen Einkünfte wird zumindest mit Eventualvorsatz gehandelt. Es ist davon auszugehen, dass gewusst wurde, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht vollständig angegeben waren und dass zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen wurde, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

Der eingewendete Rechtsirrtum muss nach Ansicht des Finanzamtes auch deshalb verneint werden, weil anlässlich der EuGH-Urteile vom 15.7.2004, Lenz die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen in allen Medien (nicht nur in einschlägigen Fachzeitschriften) Thema war, ausführlich publiziert und somit in der Öffentlichkeit bekannt geworden ist.

Eine Erklärung oder Selbstanzeige der ausländischen Kapitalerträge bereits im Jahr 2004 hätte auch noch die Erklärung zahlreicher Jahre vor 2003 beinhalten können. Es erfolgte somit auch bereits vor dem Schweizer Abkommen diesbezügliche mediale Berichterstattung, die auf ein Wissen zur Pflicht der Erklärung von Erträgen aus Kapitalanlagen in der Schweiz in der österreichischen Steuererklärung schließen lässt. Diesbezüglich wird auch auf das BFG Erkenntnis Gz. RV/7102596/2014 vom 20.03.2018 verwiesen:

„Gemäß § 8 Abs 1 HS 2 FinStrG handelt vorsätzlich, wer ernstlich für möglich hält, dass ein gesetzliches Tatbild verwirklicht wird und sich damit abfindet (Eventualvorsatz, bedingter Vorsatz). Die subjektive Tatseite iSd § 33 Abs 1 FinStrG wird daher auch dann verwirklicht, wenn die Bf. bedingt vorsätzlich handelt.

Der (hier: bedingte) Vorsatz muss grundsätzlich im Zeitpunkt der Tat vorliegen, weshalb die Frage zu beantworten ist, ab wann eine Abgabe hinterzogen wird. Die Abgabenbehörde hätte die Einkommensteuer 2003 bis 2006 höher festsetzen können,

wenn die Bf. die ausländischen Kapitaleinkünfte 2003 bis 2006 vor Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist offengelegt hätte. Eine Abgabe wird daher ab dem 6. Jahr nach Entstehen des Abgabenanspruchs hinterzogen.

Nach herrschender Lehre hat auch der bedingte Vorsatz die zwei Komponenten Wissen und Wollen. „Wissen“ ist die Kenntnis der Tatsachen, die den äußeren Tatbestand der Abgabenhinterziehung bilden. „Wollen“ bedeutet den Entschluss, diesen Sachverhalt zu verwirklichen (Twardosz in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 8 Rz 10, Stand Jänner 2014, rdb.at).

Ob die Bf. gewusst und gewollt Abgaben hinterzogen hat oder nicht, ist daher nach dem Wissen und Wollen der Bf. ab dem jeweils 6. Jahr ab Entstehen des Abgabenanspruchs zu beurteilen.“

In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass die Verjährungsfristen nach § 207 BAO idGF Normen des Verfahrensrechtes sind, weshalb nicht die Sach- und Beweislage im Zeitpunkt des Entstehens eines Abgabenanspruches sondern der Zeitraum seiner Durchsetzbarkeit entscheidungsrelevant ist (VwGH 30.04.2003, 2002/ 16/0076; 16.12.2004, 2004/16/0146, 0147).

Der im Beschwerdeverfahren älteste Abgabenanspruch ist der Abgabenanspruch des Jahres 2003, der bis 2008 durchsetzbar ist und ab 2009 nicht mehr durchgesetzt werden kann, wenn die Abgabe nicht hinterzogen ist. Entscheidungsrelevant ist daher, was die Bf. ab 2009 gewusst und gewollt hat.

Was die Bf. 2009 gewusst und gewollt hat, ist zwar ein nach außen nicht erkennbarer Willensvorgang; jedoch darf darauf von ihrem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten nach dem Ergebnis der freien Beweiswürdigung geschlossen werden (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 23.06.1992, 92/14/0036). Bei dieser Beweisführung darf jedes geeignete und zweckdienliche Beweismittel verwendet werden und nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens ist nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Fakten als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen sind (§ 166 BAO idGF, § 167 Abs 2 BAO idGF). Von mehreren Versionen darf die wahrscheinlichste als erwiesen angenommen werden (Ritz, BAO⁴, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; ...).

Die wahrscheinlichste Version ist, dass die Bf. spätestens 2009 gewusst haben musste, dass ihre ausländischen Kapitaleinkünfte in Österreich einkommensteuerpflichtig sind: Erstens hat die (medienwirksame) Diskussion über Steueroasen lange vor 2009 begonnen und hat ihren Höhepunkt mit dem Ankauf der von der Bf. als „Datenklau - CD's“ bezeichneten Datenträger 2008 erreicht. Dass auf diesen Datenträgern Daten über Vermögenswerte von Ausländern auf Schweizer Konten und Wertpapierdepots gespeichert sind, ist damals ebenso Tagesgespräch gewesen wie die Bezeichnung „Steuersünder“ für Personen, denen diese Vermögenswerte zuzurechnen sind. Die Bf. konnte daher bereits 2008 nicht mehr ausschließen, dass auch die Daten ihrer

Schweizer Konten und Wertpapierdepots auf diesen Datenträgern gespeichert sind, an die österreichische Finanzverwaltung zwecks Veranlagung zur Einkommensteuer weitergeleitet werden und dass sie als „Steuersünder/n“ Kapitaleinkünfte nicht offen gelegt hat, die sie offenlegen hätte sollen. ...“

Es ist daher davon auszugehen, dass die gegenständliche Steuerverkürzung zumindest mit bedingtem Vorsatz begangen wurde. Die Vorfrage der Abgabenhinterziehung, insbesondere auch der (für die Annahme hinterzogener Abgaben) erforderliche Vorsatz, ist somit gegeben.

Im Hinblick auf die beträchtliche Größenordnung erscheint es unglaublich und nicht im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass seit der Verbringung des Kapitalvermögens in die Schweiz nicht mit der Schweizer Bank über die steuerlichen Belange über das auf Schweizer Konten angelegte Vermögen gesprochen wurde bzw. die Schweizer Bank nicht über steuerliche Belange gesprochen hat, zumal es sich im vorliegenden Fall um eine beträchtliche Größenordnung handelt und mit diesem Vermögen jahrelang der private Lebensunterhalt verbessert wurde. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß bzw. sich zumindest darüber informiert.

Laut der stellungnehmenden gegenständlichen E-mail vom 20.7.2018 war der Bf. rund fünf Jahre als Buchhalter tätig. Zusammen mit der Tatsache, dass er auch die Handelsakademie absolviert hat, ist zumindest davon auszugehen, dass eine Sensibilität betreffend Steuern bestanden hat und es gerade bei der Größenordnung des von ihm in der Schweiz veranlagten Vermögens unglaublich ist, dass keine Rückversicherungen oder Nachfragen bei einem Steuerberater oder dem Finanzamt betreffend die steuerliche Behandlung der Erträge aus dem in der Schweiz veranlagten Vermögen durchgeführt wurde.

Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führt zu dem Schluss, dass die Steuerverkürzung - wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich - so doch zumindest billigend in Kauf genommen wurde. Die Nichterklärung von Kapitaleinkünften aus Schweizer Depots erfüllt somit den Tatbestand der hinterzogenen Abgaben und führt zu der verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs. 2 BAO (vgl. dazu z.B. UFS Wien vom 11.10.2012, GZ RV/1451-W/ 11).

Zum im E-Mail vom 20.7.2018 angeführten VwGH Ra 2017/15/0059 vom 31.1.2018, welches nicht die Kapitalvermögensbesteuerung betrifft (Verkauf von Fischereikarten), sei gesagt, dass dort das BFG nicht von einem bedingten Vorsatz, sondern von einem nicht entschuldbaren Rechtsirrtum ausgegangen ist. Der BFG hatte somit argumentiert, dass auch bei einem nicht entschuldbaren Rechtsirrtum von hinterzogenen Abgaben auszugehen sei, was der VwGH beanstandete und das BFG Erkenntnis aufhob, da nur bei bedingtem Vorsatz die verlängerte Verjährungsfrist zur Anwendung kommt, nicht jedoch bei einem nicht entschuldbaren Rechtsirrtum (der grobe Fahrlässigkeit bedeuten

würde (vgl. § 9 FinStrG), weil ja auch ein Irrtum wäre).

Im hier vorliegenden Fall wird aber von bedingtem Vorsatz ausgegangen, deren Folge auch nach VwGH Ra 2017/15/0059 vom 31.1.2018 die Anwendbarkeit der verlängerten Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 EStG ist. Nach wie vor gilt somit weiterhin § 8 FinStrG, der sagt, dass „vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich damit abfindet“.

Das Finanzamt geht daher weiterhin von bedingtem Vorsatz und damit der Anwendbarkeit der verlängerten Verjährungsfrist gemäß § 207 (2) BAO aus.

Im Übrigen wird auch beispielhaft auf die Vielzahl der eindeutig die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist bejahenden Judikatur zum Thema nicht erklärte Kapitalerträge Schweiz verwiesen:

BFG RV/2100639/2014 vom 19.1.2017

BFG RV/7100942/2015 vom 25.4.2018

BFG RV/1100169/2015 vom 13.4.2017

BFG RV/7101345/2014 vom 29.4.2016

UFS RV/1451-W/11 vom 11.10.2012

3) Zur Mittelherkunft und der Kontenbezeichnung

Aus Sicht des Finanzamtes ist durch die gegenständliche E-Mail (samt Anlage) vom 20.7.2018 die Mittelherkunft (Lottogewinn) plausibel, genauso wie die Tatsache, dass die Schweizer Kapitalerträge wie auch in der seinerzeitigen Selbstanzeige ausgeführt dem Bf. zuzurechnen sind.“

Mit der an das Bundesfinanzgericht adressierten Mail vom 06.09.2018 wurde folgende Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters zur mit 03.08.2018 datierten Stellungnahme des Finanzamtes Wien 9/18/19 betreffend die E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 20.07.2018 abgegeben:

„Zu 1. Ansatz der Bruttoerträge

In der Beschwerde haben wir die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Kapitalerträge in Österreich mit keinem Wort thematisiert und somit den Ansatz der Bruttoerträge vor Abzug der Schweizer Verrechnungssteuer akzeptiert, weshalb sich ein Eingehen auf die Ausführungen des Finanzamtes erübrigt. Wir haben lediglich in der Selbstanzeige die Nettoerträge bekanntgegeben, dies auch offen gelegt, weil wir aufzeigen wollten, dass andernfalls die Kapitalerträge mit 60% Steuer belastet werden. Dass das Finanzamt diesem Umstand Rechnung tragen würde, haben wir ohnehin nicht erwartet. Es soll aber festgehalten werden, dass das Finanzamt den Umstand erwähnt, dass der Bf. die Rückerstattung der Schweizer Verrechnungssteuer hätte beantragen können, wenn er die Erträge in Österreich versteuert hätte. Damit muss das Finanzamt doch erkannt haben, dass der Bf., da er diese Schritte irrtümlicherweise nicht gesetzt hat, sich einen Vermögensnachteil eingehandelt hat. Dies

wird aber mit keinem Satz erwähnt, vielmehr bleibt das Finanzamt in seinem zweiten Punkt beim Vorwurf der vorsätzlichen Steuerhinterziehung, was aus der Sicht unverständlich ist.

2. Zur verlängerten Verjährungsfrist von 10 Jahren

Das Finanzamt wirft dem Bf. vorsätzliche Steuerhinterziehung vor und begründet dies ausschließlich mit Rechtssätzen aus Entscheidungen des VwGH bzw. des BFG und UFS, die u.E. allesamt nicht auf den hier zu beurteilenden Fall anzuwenden sind, weil der zugrunde liegende Sachverhalt ein anderer ist. Die vom Finanzamt zitierten Rechtssätze betreffen ausnahmslos Fälle, in denen sich der Steuerpflichtige durch die Nichterklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen in Österreich einen Vermögensvorteil verschafft hat, indem er diese Einkünfte unbesteuert oder mit „verschwindend geringem“ Quellensteuerabzug vereinnahmt hat. Hier liegt aber der Fall vor, dass sich der Bf. durch die unterlassene Versteuerung in Österreich selbst geschädigt hat, was sich wie folgt belegen lässt:

der Bf. hat im Jahr 1993 einen hohen Lottogewinn erzielt. Er hat diese Mittel auf sein Schweizer Bankkonto transferiert und auf Anraten seines Bankbetreuers in Schweizer Wertpapieren (überwiegend festverzinsliche Schweizer Anleihen sowie geringfügig Schweizer Aktien) angelegt. Die zukünftigen Anlagenentscheidungen wurden ausschließlich von der Schweizer Bank getroffen, der Bf. hat niemals aktiv Einfluss genommen, da er keine Erfahrung in Vermögensveranlagungen hatte. Es ist hier festzuhalten, dass von Seiten der Bank keinerlei Beratung betreffend Steuerpflicht der Erträge in der Schweiz bzw. in Österreich stattgefunden hat, weil es sonst zu der im Folgenden beschriebenen Selbstschädigung des Bf. nicht gekommen wäre.

Bei Coupon- bzw. Dividendenfälligkeit hat der Bf. von der Schweizer Bank eine Gutschrift von z.B. 1.000,00 erhalten, wobei von diesem Betrag 35% Verrechnungssteuer offen in Abzug gebracht und ihm 650,-- auf seinem Konto gutgeschrieben wurden. der Bf. war nun der Ansicht, dass mit Abzug dieses – „nicht verschwindend geringen“ – Steuerbetrages seine steuerlichen Verpflichtungen erfüllt seien. Dass auch Österreich eine Steuer auf diese Erträge vorschreiben könnte, hat er sich als steuerlich nicht versierte Person nicht vorstellen können. Er wusste nicht, dass es ein Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Schweiz gibt, welches die Zuteilung der Einkünfte auf die beiden Staaten regelt. Er war steuerlich nicht vorgebildet, zumindest nicht in dem Sinn, dass er die oft auch für Steuerexperten nicht einfach zu verstehenden Bestimmungen des DBA gekannt hätte. Wenn das Finanzamt in seiner Stellungnahme dem Bf. aufgrund der Absolvierung der Handelsakademie sowie seiner kurzen Tätigkeit als Debitorenbuchhalter eine Sensibilität betreffend Steuern unterstellt, bedeutet dies aber noch nicht, dass er in der Handelsakademie die Zuteilungsregeln des DBA gelernt, bzw. bei der Führung der Debitorenbuchhaltung mit diesen in Kontakt gekommen ist. Wir wollen im Folgenden nur

kurz diese Zuteilungsregeln anführen, um zu demonstrieren, dass man nicht unbedingt wissen musste, welches Land welche Einkünfte besteuern darf:

- Art. 6 DBA behandelt Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen. Diese Einkünfte sind dort steuerpflichtig, wo dieses Vermögen gelegen ist. Paradebeispiel sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.*
- Art. 7 Unternehmungsgewinne: Diese sind dort steuerpflichtig, wo dieses Unternehmen tatsächlich ausgeübt wird (Betriebsstätte).*
- Art. 10 Dividenden: Diese dürfen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Dividendenempfänger ansässig ist, wobei von Dividenden im auszahlenden Staat 15% einbehalten werden dürfen (die dann in Österreich auf die österreichische Steuer angerechnet werden).*
- Art. 11 Zinsen: Zinsen dürfen nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Empfänger ansässig ist, außer die Zinsen fallen in einem Unternehmen an, dann sind sie gemäß. Art. 7 zu versteuern*
- Art. 13, Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen: Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen dürfen nur in dem Staat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt. Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen dürfen nur in dem Staat besteuert werden in dem der Veräußerer ansässig ist.*
- Art. 14, selbständige Arbeit: Gewinne aus selbständiger Tätigkeit dürfen nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Ausübende ansässig ist, außer er hat im anderen Staat eine feste Einrichtung.*
- Art. 15, Einkünfte aus unselbständiger Arbeit: Diese Einkünfte dürfen nur im Tätigkeitsstaat besteuert werden.*

Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass Einkünfte, die aufgrund der Zuteilungsregel in der Schweiz steuerpflichtig sind, in Österreich dem Progressionsvorbehalt unterliegen und gemäß. Art 23 DBA in die Steuererklärung in einer eigenen Kz aufzunehmen sind.

Aus dieser Aufzählung ist somit ersichtlich, dass es einer steuerlich nicht vorgebildeten Person - ohne in die Tiefen des DBA vorzudringen- unmöglich ist zu wissen, welche Einkunftsart in welchem Land zu versteuern ist. Wenn es daher aus der Sicht des Bf. nicht gegen die Denkgesetze verstößt, wenn er annimmt, dass Zinsen und Dividenden aus Schweizer Wertpapieren, die über eine Schweizer Bank ausbezahlt werden, von denen eine Schweizer Steuer einbehalten wird, in der Schweiz und nicht in Österreich steuerpflichtig sind, dann kann ihm doch durch die Nichtaufnahme dieser Erträge in die österreichische Steuererklärung nicht der Vorwurf gemacht werden,

dass er vorsätzlich Steuern hinterziehen wollte.

Hätte er in der Schweiz eine Liegenschaft besessen, die er vermietet hätte, hätte er nach logischen Gesichtspunkten ebenfalls annehmen können, dass diese Einkünfte in der Schweiz steuerpflichtig wären, womit er aber diese Einkünfte in die österreichische Steuererklärung (mit Ausnahme des Progressionsvorbehaltes, für diesen Tatbestand er ebenfalls steuerlich vorgebildet hätte sein müssen), nicht hätte aufnehmen müssen.

Die Unterstellung der Finanzbehörde, dass die Ansicht vom Bf., dass mit Abzug der 35% Schweizer Steuer keine Steuerpflicht in Österreich mehr gegeben wäre, eine Schutzbehauptung darstellt, ist u.E. völlig unzutreffend und wäre nur dann berechtigt, wenn die Quellensteuer verschwindend gering gewesen wäre.

Nach Tannert - Kotschnigg FinStrG Rz 97 schließt Unkenntnis des Gesetzes Vorsatz aus, weil ein wesentliches Element des Vorsatzes, nämlich das Wissen, wegfällt. Aber auch die zweite Voraussetzung für einen Vorsatz, nämlich das Wollen, ist hier nicht gegeben, da der Bf. keinen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen

Tatbild entspricht, weil er dieses Tatbild gar nicht kannte (Tannert - Kotschnigg Rz 96).

Die Unkenntnis des Gesetzes kann aber Fahrlässigkeit begründen die aber-wie bereits öfter ausgeführt - zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist führt.

Wenn der Bf. die Steuerpflicht der Erträge in Österreich hinterfragt hätte oder wenn ihn die Schweizer Bank oder das österreichische Finanzamt richtig und vollständig über die korrekte steuerliche Behandlung der Schweizer Kapitalerträge informiert hätte, dann hätten sie auch auf die Möglichkeit der Rückerstattung der Schweizer Verrechnungssteuer gemäß Art. 28 Z 2-4 DBA aufmerksam machen müssen. Es muss nochmals hervorgehoben werden, dass der Bf. bis zum Jahr 2012 niemals steuerlich vertreten war, er hat in Österreich immer nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt, weshalb er auch nie eine ESt-Erklärung abgegeben hat. Nur dann wäre er (vielleicht) auf die Verpflichtung zur Angabe von ausländischen Kapitalerträgen in Punkt 5. „Einkünfte aus Kapitalvermögen KZ 754 – 759“ aufmerksam geworden. Um diese Kennziffern richtig auszufüllen, hätte er aber wahrscheinlich die Dienste eines Steuerberaters in Anspruch nehmen müssen.

Somit hätte sich bei korrekter Behandlung der Schweizer Kapitalerträge die Situation wie folgt dargestellt:

- 1. Die Kapitalerträge wären in die österreichische Einkommensteuererklärung z.B. mit 1.000,00 aufgenommen worden, darauf wäre der besondere Steuersatz von 25 % zur Anwendung gelangt.*
- 2. Im Gegenzug hätte der Bf. gemäß Art 28 Z 2-4 DBA die 35 %ige Verrechnungssteuer rückerstattet bekommen, womit ihm von den oben erwähnten 1.000,00 im Endeffekt 750,00 verblieben wären.*

3. Somit hat der Bf. durch die Nichterklärung der Schweizer Kapitalerträge in Österreich einen Vermögensnachteil von 10 % der Bruttoerträge erlitten, und dies über 20 Jahre!

Nach Ansicht des Finanzamtes hat der Bf. diesen Vermögensnachteil vorsätzlich, wissentlich und gewollt herbeigeführt. Welche Beweggründe dafür der Bf. gehabt haben soll, verschweigt das Finanzamt. Vor allem für den Tatbestand des „Wollens“ fällt uns überhaupt keine Begründung ein. ...

Zu diesem Vermögensnachteil ist es gekommen, weil der Bf. bezüglich der Versteuerung der Schweizer Kapitalerträge einem Rechtsirrtum unterlegen ist, da er eben der Ansicht war, dass mit dem 35 %igen Steuerabzug in der Schweiz seine steuerlichen Verpflichtungen erfüllt sind. Es muss auch festgehalten werden, dass der Bf. alle Jahre ausschließlich in Schweizer Wertpapiere investiert hat, nur bei diesen wird die 35 %ige Verrechnungssteuer einbehalten. Er hat somit in allen Jahren niemals Erträge ohne Abzug der 35%igen Verrechnungssteuer erzielt.

Wie das Finanzamt auf Seite 3 seiner Stellungnahme vom 3.8.2018 zu dem Schreiben an das BFG vom 20.7.2018 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des VwGH ausführt, wird das Vorsatzerfordernis als ein nach außen nicht erkennbarer Willensvorgang, der aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhaltens des Täters zu erschließen ist, beschrieben. Dabei erweisen sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung. Es genügt von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Auf den hier zu beurteilenden Fall bezogen bedeutet dies, dass dem Finanzamt zwei Szenarien zur Beurteilung vorliegen:

- 1. Vorsätzliche Nichterklärung der Schweizer Einkünfte in Österreich mit den angeführten Folgen der Selbstschädigung im Ausmaß von 10 % der Einkünfte.*
- 2. Rechtsirrtum des Bf. dahingehend, dass er seine steuerlichen Verpflichtungen mit dem Abzug von 35 % Steuer in der Schweiz als erfüllt angesehen hat und deshalb keine Schritte in Österreich als erforderlich erachtet hat.*

Ohne genaue Begründung führt das Finanzamt auf Seite 3 der Stellungnahme aus: „Es ist davon auszugehen, dass gewusst wurde, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht vollständig angegeben waren und dass zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen wurde, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.“ Damit hat sie die Variante 1, dass sich der Bf. bewusst schädigen wollte, für die überragende Wahrscheinlichkeit gehalten. Wir halten aber dem gesunden Menschenverstand folgend den Rechtsirrtum für den wahrscheinlichsten Beweggrund für die Handlungsweise des Bf.. Eine derartige Rechtsansicht gesteht das Finanzamt aber dem Bf. nicht zu und begründet dies mit dem EuGH-Urteil

Lenz vom 15.7.2004 und den darauffolgenden Medienberichten über die Besteuerung ausländischer Kapitalanlagen. Diesen Medienberichten hat der Bf. aber keine Bedeutung beigemessen. Es war für eine steuerlich nicht gebildete Person nicht ohne weiteres erkennbar, ob die Steuerpflicht im Inland auch dann eintritt, wenn im Ausland bereits eine Steuer von diesen Erträgen einbehalten worden ist. Hätte der Bf. aufgrund dieser Medienberichte auch nur den geringsten Zweifel an seinem bisherigen steuerlichen Verhalten gehabt, wäre es doch nur unlogisch und unsinnig gewesen, den für ihn oben geschilderten nachteiligen Zustand beizubehalten bzw. nicht zu sanieren. Da somit Vorsatz gemäß § 33 Abs 1 FinStrG auszuschließen ist, kann der Bf. nur einem Irrtum im Bezug auf die Versteuerung seiner Schweizer Einkünfte unterlegen sein, wobei es unerheblich ist, ob dieser Irrtum entschuldbar oder unentschuldbar ist. In beiden Fällen kommt es mangels Vorsatz zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist (VwGH 28.1.2018 Ra2017/15/0059). Weitere Beispiele dafür, dass eine Person einem den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum unterliegen kann, finden sich

- in der Bescheidbegründung Seite 1 unten zu den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2006 des Finanzamtes vom 19.4.2013: „Der Steuerpflichtige hätte geeignete Erkundigungen bei einer sachlich kompetenten Stelle einholen müssen, wie es den Gepflogenheiten den am Wirtschaftsleben teilnehmenden Personen bei Einhaltung der obliegenden Sorgfaltspflicht entspricht. Ansonsten trägt der Steuerpflichtige das Risiko des Rechtsirrtums.“

- UFS 30.5.2012, GZ FSRV/0100-L10 Seite 10: „Diesbezüglich konnte die nach eigenen, bisher nicht widerlegbaren Angaben kein steuerliches Detailwissen auffassende Bf nämlich ob der ihr wohl im Zuge von laufenden Depotauszügen bekanntgewordenen deutschen Kapitalertragsteuer – rechtsirrigerweise - davon ausgehen, dass die entsprechenden Erträge mit der ausländischen Besteuerung endbesteuert seien und damit eine Offenlegung gegenüber dem inländischen Fiskus nicht mehr erforderlich sei.“

- UFS 11.10.2012 RV/1451-W11: darin wird auf Seite 12 ausgeführt: „In Anbetracht der Einkommensverhältnisse der Bw und dem Vorliegen diverser ausländischer Einkunftsquellen kann der Einwand der Bw, sie wäre rechtsirrigerweise davon ausgegangen, dass mit dem in der Schweiz erfolgten verschwindend geringen Quellensteuerabzug sämtliche Steuerpflichten erfüllt wären, nicht als ernsthaftes Vorbringen gewertet werden.“ Aus dieser Aussage lässt sich aber ableiten, dass bei dem Quellensteuerabzug von 35 % sehrwohl ein Rechtsirrtum vorliegen kann.

- BFG 3.6.2015 RV/1100147/2015 Seite 17/22: „Aus der Begründung des Bescheides muss sich ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist. Im Übrigen gilt die Unschuldsvermutung auch für die Beurteilung der „hinterzogenen Abgabe“ (Ritz BAO 5 § 207 Tz 15 mw Angaben).“ Und weiter auf Seite

18/22: „Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen. Aus dem Gesamtbild muss ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes im Hinblick auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen hervorgehen.“ Aufgrund des unbestreitbaren Tatbestandes der Selbstschädigung des Bf. durch die irrtümlich nicht erklärten Schweizer Kapitalerträge trifft die Unschuldsvermutung aber geradezu vollkommen auf den Bf. zu. Auf Seite 20/22 geht das BFG sehrwohl auch auf einen Rechtsirrtum ein, wertet diesen aber nicht als entschuldbar. Wie schon mehrfach erwähnt, ist aber auch ein nichtentschuldbarer Rechtsirrtum nicht als Vorsatz, sondern als Fahrlässigkeit zu werten.

- BFG 16.11.2015 RV/2101024/2015: Darin wird dem Steuerpflichtigen kein Rechtsirrtum zugestanden, da von den Schweizer Einkünften nur „verschwindend geringe“ Quellensteuer abgezogen worden ist. Bei dem Bf. beträgt die Quellensteuer aber 35 %.

- BFG 29.4.2016 RV/7101345/2014: Auch in diesem Erkenntnis wird dem Steuerpflichtigen ein Rechtsirrtum nicht zugestanden, da er in Österreich Sparbuchzinsen mit 25 % Kest versteuert hat und im Vergleich dazu die Schweizer Quellensteuer nur 1/20 betragen hat (Seite 31 von 35). Das Vorliegen des diesbezüglichen Irrtums des Bf ist somit auszuschließen. „Für die Anwendung des „In dubio pro reo“ Grundsatzes verbleibt daher kein Raum“.

- BFG 15.12.2016 RV/1100071/2014: Kein Rechtsirrtum, da auch in Österreich Vermögenswerte mit 25 % Kest besteuert wurden und die ausländische Quellensteuer nur zwischen 0,6 % und 1,6 % der Kapitalerträge betragen hat.

- BFG 19.1.2017 RV/2100639/2014: Hier wird auf Seite 9/10 ausgeführt, dass der Steuerpflichtige bei Nichteinholung von Auskünften das Risiko eines Rechtsirrtums trägt. Dieser ist im gegenständlichen Fall nicht entschuldbar, wobei wir aber auf unser früher zitiertes VwGH-Erkenntnis vom 31.1.2018 verweisen, demzufolge auch ein nicht entschuldbarer Irrtum keinen Vorsatz darstellt und demgemäß die Verjährungsfrist nicht verlängert.

- BFG 13.4.2017 RV/1100169/2015: Hier hat der Steuerpflichtige jährlich Steuererklärungen abgegeben und mit seiner Unterschrift die Richtigkeit der Angaben bestätigt, obwohl der Punkt 5 „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ auffallen hätte müssen. Der BFG stellt aber die Möglichkeit eines Rechtsirrtums, der aber nicht eingewendet wurde, in den Raum.

- BFG 20.3.2018 RV/7102695/2014: Dieses Erkenntnis ist unseres Erachtens ein Fehlurteil aus folgendem Grund: Das BFG unterstellt dem Steuerpflichtigen aus der Tatsache, dass er sich nicht bei der österreichischen Finanzverwaltung erkundigt hat, ob seine ausländischen Kapitaleinkünfte steuerpflichtig sind oder nicht, ein grob fahrlässiges Verhalten. Grob fahrlässig ist aber nicht gleich Vorsatz. „Wer grob fahrlässig handelt, schließt einen entschuldbaren Rechtsirrtum aus (OGH 23.11.1973, 13OS2073)“. Das BFG übersieht nun aber,

dass auch ein nichtentschuldigbarer Rechtsirrtum kein Vorsatz ist (siehe VwGH 31.1.2018), der die Verjährungsfrist verlängert.

- BFG 25.4.2018 RV/7100942/2015: In diesem Fall betrugen die ausländischen Quellensteuern zwischen 1,9 % und 5,67 %. Hier ist die folgende Aussage des BFG von Bedeutung (Seite 14/19): „Die bloße Argumentation mit einer angenommenen Endbesteuerungswirkung der ausländischen Einkünfte vermag ein Verschulden am objektiv unterlaufenen Rechtsirrtum nicht auszuschließen. Bereits das Unterlassen einer ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung über die Versteuerung stellt ein Verschulden dar, das das Vorliegen eines entschuldbaren Rechtsirrtums ausschließt (VwGH 1.12.1972, 072/71, 15.6.1973, 390/73)“. Das BFG gesteht damit dem Steuerpflichtigen einen Rechtsirrtum zu, damit ist aber bereits Vorsatz ausgeschlossen.

Zusammenfassung

Aufgrund der obigen Ausführungen sind wir daher der Ansicht, dass dem Bf. in Bezug auf die Versteuerung der Schweizer Kapitaleinkünfte kein Vorsatz unterstellt werden kann, da die beiden dafür erforderlichen Komponenten, nämlich das „Wissen“ und das „Wollen“ nicht vorliegen.

Um ein Vorsatzdelikt zu erfüllen, müssen dem Täter alle objektiven Tatbestandsmerkmale bekannt sein (Leitner, Brandl, Kerth, Finanzstrafrecht 4. Auflage Rz 232, Linde 2017). „Es reicht aber nicht aus, dass dem Täter die Umstände bewusst sein hätten müssen (potenzielles Wissen). In solchen Fällen kommt nur (unbewusste) Fahrlässigkeit in Betracht. Es sind daher in diesem Zusammenhang „als nahezu allgemein bekannt anzunehmende Umstände“ kein ausreichendes Argument für das Vorliegen eines Eventualvorsatzes (aao Rz 234)“. Genau dieses Argument verwendet aber das Finanzamt, wenn es auf Seite 3 seiner Stellungnahme bemerkt, „dass davon auszugehen ist, dass gewusst wurde, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht vollständig angegeben waren und dass zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen wurde, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden“. Die weitere Begründung, dass aufgrund eines EuGH-Urteils die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen in allen Medien Thema war, widerspricht somit diesem Grundsatz. Wie bereits früher ausgeführt, war dem Bf. aber zu keiner Zeit bewusst, dass die Erträge in Österreich und nicht in der Schweiz steuerpflichtig sind. Deshalb hat er sie in der Steuererklärung auch nicht „nicht vollständig“ angegeben, sondern überhaupt keine Steuererklärung eingereicht.

Der Gesetzgeber umschreibt den Vorsatz dadurch, dass der Täter einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Die Wollenskomponente wird auch als „Rückgrat des Vorsatzes“ bezeichnet (Leitner, Brandl, Kerth, aao Rz 240). Da der Bf. aber das Tatbild gar nicht gekannt hat, hat er es auch nicht verwirklichen wollen.

Wir sind somit der Meinung, dass der Bf. bei der Behandlung der Schweizer

Kapitalerträge einem Irrtum unterlegen ist, da jede andere Beurteilung dazu führen würde, dass er sich gesamtwirtschaftlich betrachtet, absichtlich über 20 Jahre hindurch einen nicht geringen Vermögensverlust zugefügt hat, der rational nicht erklärbar ist. Ein Irrtum, egal, ob entschuldbar oder unentschuldbar, führt aber zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist.

Zu 3. Mittelherkunft

Das Finanzamt erkennt die Mittelherkunft auf dem Schweizer Konto, nämlich aus einem Lottogewinn, als plausibel an. Damit ist aber bereits klargestellt, dass der Bf. keinen Grund gehabt hätte, die Zinsen- und Dividendenerträge in Österreich vorsätzlich nicht zu erklären. Sie stammen nämlich keinesfalls aus nicht versteuerten Einkünften bzw. aus nicht erklärten und nicht versteuerten Erbschaften. Im Übrigen bezog der Bf. auch immer nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und hätte somit zu keiner Zeit einen Erklärungsbedarf bezüglich eventueller nicht versteuerter Einkünfte gehabt.

Mit dieser Stellungnahme sowie den diversen früheren haben wir die Rechtsansicht bezüglich Nichtvorliegens eines Vorsatzes auf Seiten des Bf. und der auch damit nicht verlängerten Verjährungsfrist ausführlich dargelegt. Der vom Finanzamt unterstellte Vorwurf, dass in Österreich Steuern vorsätzlich hinterzogen worden sind, ist u.E. nur so zu verstehen, dass der Ausdruck „vorsätzlich hinterzogen“ durch jenen „irrtümlich nicht erklären“ zu ersetzen ist. Jede andere Auslegung und die damit verbunden Folgen verstoßen u.E. gegen jegliche logischen Grundgesetze. Aus diesem Grunde ersuchen wir um Stattgebung der Beschwerde und Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006, wobei wir auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichten, nicht jedoch auf die Entscheidung durch den Senat."

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 14.09.2018 wurde die Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters vom 06.09.2018 an die belangte Behörde weitergeleitet.

Anlässlich der nicht mündlichen Senatsverhandlung beim Bundesfinanzgericht am 08.11.2018 wurde über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 beraten und abgestimmt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Folgender unstrittige Sachverhalt steht fest:

Hinsichtlich der ehemals beruflichen Tätigkeiten des Bf. steht fest, dass der Absolvent der Handelsschule/Handelsakademie beruflich anfangs insgesamt rund fünf Jahre als Buchhalter bei Firmen in Wien gearbeitet hat und erst in weiterer Folge als beruflicher Außendienstmitarbeiter bei verschiedenen Firmen für die Einrichtung und Überwachung von

Baustellen in Österreich, überwiegend in A-Land, zuständig gewesen ist. Zuletzt hat der heutige Pensionist bei der A-GmbH gearbeitet. Belegt werden diese Daten durch die Ausführungen in den Punkten 3 und 4 der Mail des steuerlichen Vertreters vom 20.07.2018.

Betreffend die Streitjahre war festzustellen, dass der in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Bf. - abgesehen von lohnsteuerpflichtigen Pensionsbezügen - Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Schweiz erzielt hat. Auf Grund der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 beim für den Bf. zuständigen österreichischen Finanzamt sind der belangten Behörde erst mit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 05.11.2012 Daten über den Bestand einer Einkunftsquelle in der Schweiz mit CH-Einkünften für die Jahre ab 2002 offen gelegt worden. Bestätigt werden die Bankverbindungen des Bf. in den Streitjahren durch das (für die PVA betreffend Pensionsüberweisungen notwendige) Bankpensionskonto sowie das CH-Bankkonto für das in der Schweiz veranlagte Kapitalvermögen.

Das CH-Kapitalvermögen, aus dessen Veranlagung der Bf. die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Streitjahre erzielt hatte, hatte u.a. aus einem Lotteriegewinn (Gesamtbetrag von ATS 18,558.708,00) in Österreich bestanden, den der Bf. sukzessive auf das CH-Konto bei der CH-Bank transferiert und in Wertpapieren veranlagt hatte. Bestätigt wurde der Lotteriegewinn durch eine an das Bundesfinanzgericht übermittelte Kopie von Schecks der österreichischen Lotteriegesellschaft m.b.H. aus dem (Steueramnestie-)Jahr 1993.

Zu den CH-Bankverbindungen des am XX.XX.19XX geborenen Bf. über die Streitjahre hinaus war festzustellen, dass die Schweizer Zieheltern ein Bankkonto für den Bf. in Luzern eröffnet hatten. Der Bf. hatte erst nach Abschluss der Handelsschule/Handelsakademie, einem zweijährigen freiwilligen Präsenzdienst beim Bundesheer und der beruflichen Tätigkeit als Buchhalter ein Bankkonto in A-Stadt eröffnet. Das Konto auf der CH-Bank war aufgrund der Kontobewegungen in Form von Gutschriften als Folge von Einzahlungen in regelmäßigen Abständen ein aktives Konto. Bestätigt wurden die in diesem Absatz genannten Sachverhaltselemente durch die Ausführungen in den Punkten 1 und 2 der Mail des steuerlichen Vertreters vom 20.07.2018.

Zum Standort der CH-Bank war festzustellen, dass A-Stadt ungefähr 20 Kilometer von der an der Grenze zu Österreich liegenden A-Gemeinde entfernt ist. Nachbargemeinden von der Gemeinde A. sind u.a. die B-Gemeinde, C-Gemeinde, D-Gemeinde und E-Gemeinde.

Die CH-Bank ist als Universalbank hauptsächlich in den standardisierten Basisbankdienstleistungen, in der Immobilienfinanzierung, der Unternehmensfinanzierung und im Private Banking tätig. Nebst ihren zahlreichen Standorten im Kanton A-Stadt ist die Bank mit zwei Standorten im A-Kanton und einem in B-Stadt vertreten. Die im Jahr 2XXX gegründete A-Bank EU-Staat AG agiert zu 100% als Tochtergesellschaft des CH-

Mutterhauses, betätigt sich ausschliesslich im Anlagegeschäft und hat als Zielgruppen vermögende Privat- und institutionelle Kunden in EU-Staat.

Strittig ist zwischen den Verfahrensparteien, ob der Bf. mit der Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 (wodurch dem für den Bf. in Österreich zuständigen Finanzamt die CH-Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2006 nicht in ordnungsgemäß ausgefüllten und fristgerecht abgegebenen Abgabenerklärungen offen gelegt worden waren) einen Sachverhalt verwirklicht hat, der in finanzstrafrechtlicher Hinsicht tatbestandsmäßig, rechtswidrig, schuldhaft und strafbar ist, womit ein Anwendungsfall der zehnjährigen Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO vorliegt.

Rechtliche Beurteilung:

Rechtslage:

Nach dem Einkommensteuergesetz sind jene natürlichen Personen gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach § 26 Abs. 2 BAO hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO entsteht der Abgabeananspruch insbesondere bei der Einkommensteuer für die Vorauszahlungen mit Beginn des Kalendervierteljahres, für das die Vorauszahlungen zu entrichten sind, oder, wenn die Abgabepflicht erst im Lauf des Kalendervierteljahres begründet wird, mit der Begründung der Abgabepflicht.

Nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabeananspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabeananspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Jeder in Österreich Steuerpflichtige ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und der Steuerpflichtige andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt, gemäß § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 zu veranlagern.

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind gemäß § 119 Abs. 1 BAO vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen § 119 Abs. 2 BAO zufolge insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und des Obersten Gerichtshofes bedeutet vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20.09.1989, 88/13/0072; OGH 18.12.1995, 14 Os 83/95, ÖStZB 1996, 445; VwGH 25.01.1999, 93/17/0313).

Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, d.h. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.04.1991, 90/16/0231). In welcher Form (z.B. amtlicher Vordruck, elektronische Steuererklärung, formloses Schreiben) die Offenlegung erfolgt, ist aus der Sicht der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des § 119 bedeutungslos (vgl. Keppert/Bruckner, SWK 2004, T 157; Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 119, 346). Entscheidend ist stets, welche Umstände der Abgabenbehörde tatsächlich offengelegt werden.

Der Offenlegung dienen vor allem Abgabenerklärungen (z.B. § 42 EStG 1988), Anzeigen wie z.B. der Beginn einer einkunfts begründenden Tätigkeit, oder etwa die Beantwortung von Vorhalten (VwGH 07.09.1990, 89/14/0261-0263).

Die vorsätzliche Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht ist gemäß § 51 Abs 1 lit a FinStrG als Finanzordnungswidrigkeit strafbar. Eine schuldhaft Verletzung solcher abgabenrechtlichen Pflichten ist weiters ein Tatbestandselement u.a. der Tathandlung der Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG).

Nach § 134 Abs. 1 BAO BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. Nr. 224/1972 ist die Abgabenerklärung für die Einkommensteuer bis zum Ende des Monats März jedes Jahres einzureichen.

Nach § 134 Abs. 1 BAO BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 124/2003 ist die Einkommensteuererklärung bis zum Ende des Monats April jedes Jahres einzureichen. Diese Abgabenerklärung ist bis Ende des Monats Juni (des Folgejahres) einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen

allgemein erstreckt werden.

Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sind gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, entstanden. Die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren endete dementsprechend für den Veranlagungsraum 2003 mit Ablauf des Kalenderjahres 2008, für den Veranlagungsraum 2004 mit Ablauf des Kalenderjahres 2009, für den Veranlagungsraum 2005 mit Ablauf des Kalenderjahres 2010 und für den Veranlagungsraum 2006 mit Ablauf des Kalenderjahres 2011.

Nach § 29 Abs. 1 FinStrG BGBl. Nr.129/1958 idF BGBl. I Nr. 104/2010 wird derjenige, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen. Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Gem § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO (idF BGBl I Nr. 57/2004) beträgt die Verjährungsfrist - abgesehen von den dort angeführten, im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre; soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Eintritt der Verjährung im Abgabenverfahren ist von Amts wegen zu beachten. Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (vgl. Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 4). Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl. Nr. 105/2010 wurde diese Frist wieder auf zehn Jahre ausgedehnt. Gemäß § 323 Abs. 27 BAO ist diese Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erstmals auf nach dem 31.12.2002 entstandene Abgabenansprüche anzuwenden.

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnisse ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 209 Tz 42, mwN).

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

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens nach zehn Jahren nach Entstehung der Abgabenanspruchs.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vom 26.02.2004, 99/15/0127, ist der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO nach § 33 Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958, zu beurteilen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. Nr. 335/1975 und Nr. 118/2015, 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.

Nach § 8 Abs. 2 FinStrG BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. Nr. 335/1975 und Nr. 118/2015, handelt fahrlässig, 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.

Nach § 8 Abs. 3 FinStrG BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. I Nr. 118/2015 handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Nach § 9 FinStrG BGBl. Nr. 129/1958 idF 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.

Mit § 9 FinStrG BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. I Nr. 118/2015 wird die vorangegangene Fassung des § 9 leg. cit. insoweit geändert, als der Text des 1. Satz, 2. Halbsatz nunmehr lautet: *"ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen."*

Im Beschwerdefall ist die Höhe der ausländischen Kapitalerträge zwischen den Verfahrensparteien unstrittig. Strittig ist einzig die Frage, ob der Abgabenfestsetzung hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2006 die Verjährung entgegenstand, sodass gegebenenfalls die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 aufzuheben wären.

Aus folgenden Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen:

Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sind gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, entstanden. Die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren endete dementsprechend für den Veranlagungsraum 2003 mit Ablauf des Kalenderjahres 2008, für den Veranlagungsraum 2004 mit Ablauf des Kalenderjahres 2009, für den Veranlagungsraum 2005 mit Ablauf des Kalenderjahres 2010 und für den Veranlagungsraum 2006 mit Ablauf des Kalenderjahres 2011.

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts durch den Bf. war erforderlich, dass dieser gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen wollte, der einem gesetzlichen Tatbild entsprach; dazu genügte es, dass der Bf. diese Verwirklichung ernstlich für möglich hielt und sich mit ihr abfand. Dem Bf. könnte gemäß § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet werden, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufen wäre, der ihm das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen hätte lassen; wäre der Irrtum unentschuldbar gewesen, so wäre dem Bf. Fahrlässigkeit zuzurechnen gewesen.

Wenn - wie im gegenständlichen Fall - eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, ist es die Abgabenbehörde, die festzustellen hat, 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.

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 30.10.2003, 99/15/0098; 23.06.1992, 92/14/0036).

Die Bestimmung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung im § 167 Abs. 2 BAO, wonach die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen

anzunehmen ist oder nicht, bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Bei der freien Beweiswürdigung genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.04.1996, 95/16/0244; 19.02.2002, 98/14/0213; 09.09.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen - mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 23.02.1994, 92/15/0159).

Tatsache ist, dass der in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Bf. mit lohnsteuerpflichtigen Pensionsbezügen und Einkünften aus in der Schweiz veranlagten Kapitalvermögen von mehr als EUR 730 die Voraussetzung für die Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 für die Streitjahre erfüllt hat und daher gegenüber dem für den Bf. zuständigen inländischen Wohnsitzfinanzamt (an das die PVA bereits einen Lohnzettel für jedes einzelne der Streitjahre auf elektronischen Weg übermittelt hatte) dazu verpflichtet gewesen ist, die Art und Höhe der CH-Einkünfte für die Streitjahre in den dafür vorgesehenen Steuerformularen fristgerecht offen zu legen. Da der Bf. unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt hat, ist die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG im vorliegenden Beschwerdefall erfüllt.

Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass der Täter den Steueranspruch kennt und weiß, dass er in Form der Nichtabgabe der Steuererklärungen unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. Der Bf. handelte hinsichtlich der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts mindestens mit Eventualvorsatz. Es ist - wie nachfolgend ausgeführt - davon auszugehen, dass der Bf. wusste, dass die Einnahmen aus CH-Kapitalvermögen gegenüber dem Finanzamt anzeigespflichtig waren und dass er es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hatte, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

- Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG

Tatsache ist, dass die nicht unbeträchtliche Höhe der CH-Einkünfte bei einer ordnungsgemäßen und somit fristgerechten Abgabe der Steuererklärungen beim für den Bf. in Österreich zuständigen Finanzamt und der darauffolgenden (Pflicht-)Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 zwangsläufig zu Abgabennachforderungen geführt hätte. Die Selbstanzeige des ehemaligen Buchhalters gemäß § 29 FinStrG vom 05.11.2012 war daher der

Beweis für die Verwirklichung eines Sachverhalts in den Streitjahren, bei dem es dem Bf. darauf angekommen war, Einkünfte aus der Kapitalvermögensveranlagung in der Schweiz zu erzielen, ohne dem für den Bf. in Österreich zuständigen Finanzamt Kenntnis über

- a) den Bestand der Einkunftsquelle in einem Drittstaat und
- b) die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte aus dem CH-Kapitalvermögen (nicht nur) für die Streitjahre zu verschaffen.

Mit der Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre hatte der Bf. die Offenlegungspflicht im Sinn des § 119 BAO verletzt und damit einen Sachverhalt verwirklicht, der § 33 FinStrG zufolge tatbestandsmäßig, rechtswidrig, schuldhaft und mit Strafe bedroht war, weil ein Rechtsirrtum aus folgenden Gründen auszuschließen war:

- *Person des Bf - Wissen als*

- a) *Absolvent der Handelsakademie und Buchhalter*
- b) *Kunde der CH-Bank*

Nach dem "AMS Berufslexikon - BuchhalterIn <https://www.berufslexikon.at/berufe/1747-BuchhalterIn/>" umfasst der Aufgabenbereich von Buchhaltern die laufende chronologische Aufzeichnung (Verbuchung) der Geschäftsvorgänge, die Abrechnung verschiedener Konten sowie die Erstellung von Bilanzen eines Unternehmens. Typische Aufgaben sind beispielsweise das *Verbuchen von Geschäftsvorfällen, das Erstellen von Bilanzen, die Vorbereitung von Jahresabschlüssen, die Beachtung steuerlicher Rechtsvorschriften sowie die Kontrolle der Einhaltung entsprechender Rechtsvorschriften.*

Die Bevorzugung einer Bank in der Schweiz gegenüber einer Bank im Ansässigkeitsstaat Österreich bei der Veranlagung des durch einen Lotteriegewinn in Österreich bedingt hohen Kapitalvermögens des Bf. hatte seine Ursache darin, dass der Bf. die Handelsschule/ Handelsakademie absolviert hatte, einige Jahre beruflich als Buchhalter beschäftigt gewesen war und als Außendienstmitarbeiter in dem an die Schweiz angrenzenden Bundesland Vorarlberg beruflich gearbeitet hatte und daher zweifellos über eine umfassende Allgemeinbildung samt kaufmännischer Bildung verfügt hatte, sodass rudimentäre Kenntnisse des Bf. u.a. über das österreichische und schweizerische Abgabenrecht (mit dem progressiven Einkommensteuertarif in der Schweiz und Österreich) anzunehmen waren. Da der Bf. mit Absicht und sukzessiv Gelder in die Schweiz transferiert hatte, um sich aus der Veranlagung dieser nach und nach aus Österreich abgeflossenen Gelder in der Schweiz *fortlaufende* Einnahmen aus Kapitalvermögen zu verschaffen, war die Nichtabgabe der Steuererklärungen für die Streitjahre beim für den Bf. in Österreich zuständigen Finanzamt als eine regelmäßig wiederkehrende (Unterlassungs)Handlung des Bf. in dem Bewusstsein, dass der Abgabepflichtige möglicherweise ein tatbildmäßiges Unrecht verwirklichen werde und sich mit diesem Erfolg (Hinterziehung von Abgaben) abgefunden habe, zu werten, mit der der Bf. bewusst die für einen in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen mit der Kapitalveranlagung in der Schweiz verbundenen

abgabenrechtlichen und finanziellen Wagnisse in den Streitjahren eingegangen ist. Auf Grund der anfangs beruflichen Tätigkeit des Bf. als Buchhalter war der wider den Bestand eines Vorsatzes bei der Verletzung der Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO ins Treffen geführte Hinweis des steuerlichen Vertreters auf das Fehlen einer rechtsfreundlichen Vertretung des Bf. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten in den Streitjahren nicht zielführend, das Vorliegen einer Steuerhinterziehung im Sinn des § 33 FinStrG zu widerlegen, weil der Bf. bei seiner einmaligen Tätigkeit als Buchhalter das Einkommensteuergesetz zu beachten und anzuwenden gehabt hatte und somit auch nach Wechsel der Berufssparte stets Kenntnis darüber gehabt hatte, dass

- a) das Einkommensteuergesetz 1988 mit progressivem Einkommensteuertarif ein österreichisches Gesetz bzw. Gesetz eines Mitgliedstaats der Europäischen Union ist, das die Steuer, die auf das Einkommen natürlicher Personen erhoben wird, in Österreich regelt, und somit kein internationales Gesetz ist,
 - b) der Bf. in den Streitjahren in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen war, womit sich die Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte, also auf das Welteinkommen des Bf. erstreckt hatte,
 - c) die Grundprinzipien dieses Gesetzes
 - +) das Leistungsfähigkeitsprinzip (die Einkommensteuer soll an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfen. Die Nichtbesteuerung des Existenzminimums und die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen sind Ausdruck dieses Prinzips),
 - +) das Periodenprinzip (für die Berechnung der Einkommensteuer ist das Jahreseinkommen maßgebend. Das ist jenes Einkommen, das innerhalb eines Kalenderjahres erzielt wurde), und
 - +) das Nettoprinzip (es soll nur jenes Einkommen besteuert werden, das nach Abzug von Ausgaben, die der Erzielung des Einkommens dienen [objektives Nettoprinzip] bzw. nach Abzug des Existenzminimums [subjektives Nettoprinzip], übrig bleibt),
- sind.

Wenn sich der Bf. auch nach seinem beruflichen Wechsel als Fachkraft bei Blitzschutzanlagen zwar nicht laufend über abgabenrechtliche Vorschriften zu informieren gehabt hatte, so musste ihm auf Grund seiner ehemaligen beruflichen Tätigkeit als Buchhalter in Österreich in Verbindung mit der u.a. Eigenschaft des Bf. als Bankkunde bei der das Kapitalvermögen in der Schweiz veranlagenden CH-Bank klar sein, dass sich das Steuerrecht der Schweiz von jenem Österreichs unterscheidet.

Nach dem Steuersystem der Schweiz erheben der Bund, die 26 Kantone und sogar die rund 2600 Gemeinden zum Teil gleiche und zum Teil verschiedene Steuern. Neben dem Bund hat jeder Kanton sein eigenes Steuergesetz. Die Gemeinden erheben ihre Steuern in der Regel als Zuschläge zu den kantonalen Steuern.

Die als Verrechnungssteuer oder Zahlstellensteuer bezeichnete Schweizer Kapitalertragssteuer dient als Einkommensteuer sowie wegen der Höhe des Steuersatzes auch als Vermögensteuer. Die Geldinstitute sind zwar verpflichtet, automatisch 35% des Zinsertrages jedes Kontos oder Wertpapiers an den Staat abzuführen, der nach korrekter Deklaration der Zinserträge und des Vermögens zurückerstattet wird, das heißt aber nicht, dass per Saldo keine Kapitalertragssteuer entrichtet wird: Sowohl auf Bundesebene wie auf kantonaler Ebene werden Kapitalerträge *zum übrigen Einkommen hinzuaddiert* und mit einem progressiven Steuertarif besteuert, die Verrechnungssteuer dient nur der Sicherung einer korrekten Deklaration von Kapitalien und Erträgen.

Das Ergebnis eines abgabenrechtlichen Ländervergleichs für das Jahr 1993 zeigt: Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Schweiz waren gegebenenfalls dem übrigen Einkommen eines

- a) unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen in Österreich,
- b) unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen in der Schweiz

hinzuzurechnen. Die Abgabengesetze in beiden Ländern enthalten einen progressiven Einkommensteuertarif, wobei bei einem in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen der in § 33 EStG 1988 geregelte Einkommensteuertarif auf das Welteinkommen des Abgabepflichtigen anzuwenden ist. Für den Bf. als ehemaligen Buchhalter war somit die Risikohaltigkeit der Veranlagung des Kapitalvermögens in der Schweiz, bei der ihn das finanzielle Risiko für den Fall, dass die CH-Kapitaleinkünfte dem für den Bf. in Österreich zuständigen Finanzamt nicht fristgerecht in einer der Offenlegungspflicht im Sinn des § 119 BAO entsprechenden Form anzeigt werden, trifft, leicht festzustellen.

Wenn der Bf. Kenntnisse im internationalen Steuerrecht bestreitet und dennoch Kapitalvermögen im Ausland veranlagt, bedarf es eines Risikomanagements, das die Tätigkeit des Umgangs mit Risiken ist und sämtliche Maßnahmen zur Erkennung, Analyse, Bewertung, Überwachung und Kontrolle von Risiken umfasst. In den Streitjahren war es das Kundenservice der CH-Bank, das dem Bf. für die Bewertung des Risikos bei der Kapitalvermögensveranlagung in der Schweiz zur Verfügung gestanden ist.

Die Angaben in den Punkten 1 und 2 der Mail des steuerlich vertretenen Bf. vom 20.07.2018, wonach

- a) Schweizer Zieheltern ein Bankkonto für den am XX.XX.19XX geborenen Bf. in Luzern eröffnet hatten,
- b) ersparte Geldmittel aus Gehaltsbezügen in regelmäßigen Abständen auf ein Konto bei der

CH-Bank einbezahlt worden waren, legten die jahrzehntelange Beziehung des Bf. als Kunde zu einer bestimmten Bank in der Schweiz offen und bewiesen damit die Stammkundeneigenschaft des Bf. bei der CH-Bank. Es ist davon auszugehen, dass der Bf. als Stammkunde und Anleger einen Berater (persönlichen Betreuer) bei der CH-Bank hatte, welcher als Bindeglied vom Bankunternehmen zum Kunden fungierte, die Bedürfnisse des Bankkunden analysierte, die Produkte, Dienstleistungen und Richtlinien des Bankunternehmens genau kannte und somit dem Bf. als Kunden das passende Angebot unterbreiten konnte.

Das Vorbringen im Vorlageantrag, wonach der Bf. von der CH-Bank über den DBA-Abschluss und die Möglichkeit einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG informiert worden war, bestätigte den Bestand eines funktionierenden Bankkundenservices mit dem an Auslandskunden wie den Bf. adressierten Informationsanbot betreffend aktuelle Rechtsvorschriften in Zusammenhang mit Kapitalveranlagungen in der Schweiz.

Darüber hinaus stand dem Bf. mit der Kundenberatungsstelle der das Pensionskonto des Bf. führenden Bank nachweislich sogar eine zweite Bankkundenberatungsstelle für Beratungsleistungen in allen Geschäftsbereichen der Bank zur Verfügung.

Die Unterschiedlichkeit der in Österreich und in der Schweiz geltenden Abgabengesetze beweist den Bedarf eines rechtsfreundlichen Vertreters in abgabenrechtlichen Angelegenheiten, wenn ein in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Bezieher von ausländischen Kapitaleinkünften in Österreich seine Offenlegungspflichten gegenüber dem für ihn zuständigen Wohnsitzfinanzamt in Österreich vollständig und wahrheitsgemäß erfüllen will. Bestreitet der Bf. Kenntnisse auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts, so spricht der Verzicht auf die Inanspruchnahme professioneller Beratungsleistungen von zur Vertretung des Bf. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten befugten Berufsvertretern für nichts anderes als dafür, dass dem Bf. auf Grund seiner ehemals beruflichen Tätigkeit als Buchhalter stets alle Risikofaktoren in den Streitjahren bekannt gewesen sind, womit die Verletzung der Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO in Form der Nichtabgabe der Steuererklärungen für die Streitjahre weder zu rechtfertigen, noch zu entschuldigen ist.

- Misstrauen in die "Österreichischer Schilling"- Währung

Der jahrzehntelange Bestand eines Bankkontos in der Schweiz in Verbindung mit dem vom steuerlichen Vertreter geäußerten Misstrauen des Bf. in den Österreichischen Schilling ist der Beweis für

a) das Interesse des Bf. an

- den wirtschaftlichen Verhältnissen in der Schweiz,

- der Kurswertentwicklung der Währungen "Schweizer Franken" und "Österreichischer Schilling" sowie

b) das vorrangige Vertrauen des Bf. in das CH-Bankgeheimnis, demnach ausländischen

Behörden Ermittlungen auf Schweizer Territorium außerhalb des Rechtshilfeweges in den Streitjahren verboten waren.

Die Angabe des Bf., wonach dieser - ein österreichischer Staatsbürger, geboren am XX.XX.19XX, - kein Vertrauen in die "Österreichischer Schilling"- Währung gehabt hätte, heißt, dass es dem Bf. darauf angekommen war, die durch drei Schecks der Lotteriegesellschaft m.b.H. aus dem (Steueramnestie-) Jahr 1993 belegten Geldmittel sukzessive, also nach und nach, auf das Konto bei der CH-Bank zu transferieren und anschließend in Wertpapieren zu veranlagen.

Dass der Bf. vorsätzlich ein abgabenrechtliches Risiko bei der Verletzung der Offenlegungspflichten für die Streitjahre eingegangen war, womit ein Rechtsirrtum bei der Nichtabgabe der Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 auszuschließen war, ist u.a. den nachfolgenden Ausführungen zu den Verbindungen des Bf. zur Schweiz, den Steueramnestien 1982 und 1993, den Währungen von Österreich und der Schweiz sowie zum Schweizer Bankgeheimnis zu entnehmen:

+) Verbindungen des Bf. zur Schweiz

Die jahrzehntelangen Verbindungen des Bf. zur Schweiz werden durch

- a) jenes Bankkonto, das die Zieheltern des Bf. für den Bf. in Luzern eröffnet haben,
- b) das Bankkonto der CH-Bank in der Schweiz, auf dem der Bf. einen Teil seiner österreichischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gespart hat, bestätigt.

+) Steueramnestie 1982

Die intensive Berichterstattung über die Steueramnestie 1982 (laut Medien handelte es sich um ein Angebot des damaligen österreichischen Finanzministers Herbert Salcher, demnach Steuersünder nach zwei Jahren steuerehrlichem Verhalten für die vorangegangenen Jahre amnestiert, also nicht mehr geprüft würden) in den österreichischen Medien verschaffte Gewissheit darüber, dass die österreichische Bevölkerung (und damit auch der Bf.) nachweislich Kenntnis davon gehabt hatte, dass Einkünfte aus ausländischen Kapitalvermögen in Österreich stets zu den steuerpflichtigen Einkünften gehört hatten und damit dem österreichischen Finanzamt stets offen zu legen waren. Die Sachverhaltsvariante, wonach ordnungsgemäß ausgefüllte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 aufgrund eines Rechtsirrtums des Bf. nicht abgegeben worden wären, war daher auszuschließen.

+) Steueramnestie 1993

Der Lotteriegewinn im Jahr 1993 fiel in das Jahr jener Steueramnestie, mit der in Österreich die damals noch 22-prozentige Kapitalertragsteuer (KESt) eingeführt und Steuerrückstände

aus der damit abgeschafften 10-prozentigen Zinssteuer und der Vermögenssteuer auf Sparbuchguthaben im Zuge der Umstellung auf die Endbesteuerung amnestiert worden waren. Das Endbesteuerungsgesetz BGBl. Nr.11/1993, in der Fassung des BGBl. Nr.818/1993 und (in der auch in den Streitjahren geltenden Fassung des) BGBl. Nr. 201/1996 beinhaltet die nachfolgend auszugsweise zitierten wortgleichen Bestimmungen:

"§ 1 (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Besteuerung

1. von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 des Einkommensteuergesetzes 1988), und zwar von

a) Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,

b) Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponanzahlende Stelle im Inland befindet,

c) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auf Gesellschafts- und Genossenschaftsanteile sowie auf Genußrechte,

d) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen auf Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes,

e) Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit Ausnahme der Rückvergütungen gemäß § 13 des Körperschaftsteuergesetzes 1988,

f) Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte sowie 2. des sonstigen Vermögens (§ 69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z 1 fließen, sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen die Steuern (Abs. 2) soweit diese Kapitalerträge nach der für das Kalenderjahr 1993 geltenden Rechtslage einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen - mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind. Für abzugsfreie Forderungswertpapiere ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die Abgeltung der Steuern auch dann eintritt, wenn im Wege der kuponanzahlenden Stelle ein Betrag in Höhe dieser Kapitalertragsteuer geleistet wird.

(2)

(4) Die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 ist mit einem einheitlichen Satz festzusetzen. Sie darf nicht weniger als 20% und nicht mehr als die Hälfte des für das betreffende Jahr bei der Einkommensteuer geltenden höchsten Steuersatzes betragen.

(5)"

Die Bestimmungen des Endbesteuerungsgesetzes stehen im Verfassungsrang. Auch die Medienberichterstattung über die Steueramnestie 1993, das (zuvor ausschnittsweise zitierte) Endbesteuerungsgesetz und den Stand der Bestimmungen der Endbesteuerung (Endbesteuerungsgesetz) im Verfassungsrang war sowohl intensiv, als auch öffentlichkeitswirksam und verschaffte damit Gewissheit darüber, dass die österreichische Bevölkerung (und damit auch der Bf. als Lotteriegewinner) über die stetige

Offenlegungspflicht der Einkünfte aus ausländischen Kapitalvermögen iSd § 119 BAO gegenüber dem Finanzamt in Österreich im Streitjahr 1993 informiert gewesen war.

Der sukzessive Transfer von Geldmittel zur Kapitalveranlagung in der Schweiz trotz allgemeiner Bekanntheit der Rechtsfolgen der Steueramnestie 1993 und des Endbesteuerungsgesetzes in Österreich bei der Kapitalvermögensveranlagung im Ausland schloss daher die Sachverhaltsvariante, wonach ordnungsgemäß ausgefüllte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 auf Grund eines Rechtsirrtums des Bf. nicht abgegeben worden wären, aus.

+) Währungsvergleich Österreichischer Schilling/Euro : CH-Franken unter Einbeziehung des Bankgeheimnisses in der Schweiz

Der besseren Verständlichkeit halber werden zunächst die Entwicklungen betreffend

- a) die Währungsreform in Österreich
- b) den Schweizer Franken
- c) das Schweizer Bankgeheimnis

kurz dargestellt:

++) Österreichischer Schilling/Euro

Tatsache ist, dass die Beitrittsverhandlungen der EG mit Österreich im Zeitraum vom 01.03.1993 bis 12.04.1994 öffentlichkeitswirksam mit den Zielen "*Beitritt Österreichs zur EU*" und "*Bewerbung um die Teilnahme an der geplanten Gemeinschaftswährung*" geführt worden sind, auf die erfolgsbedingt eine Währungsreform gefolgt ist. Bestätigt wird die Kenntnis der Bevölkerung von der damals geplanten Währungsreform durch das Volksbegehren "Schilling-Volksabstimmung" vom 24.11.1997 bis 01.12.1997. Der von neun Abgeordneten der FPÖ unterfertigte Antrag ist im Innenministerium am 19.8.1997 eingebracht worden. An die Werbeplakate für das Volksbegehren "Schilling-Volksabstimmung" sei erinnert.

Eine Währungsreform heißt, dass unterschiedliche Umrechnungskurse für Bargeld, Bankguthaben, Forderungen und Verbindlichkeiten gesetzlich festgelegt werden und dass in der Regel auch der Name der Währung geändert wird. Währungsschnitt ist der Begriff für eine Währungsreform, der bildlich die umwälzenden Folgen solch einer Reform für alle, die das Geld der betroffenen Notenbank (Zentralbank) als Zahlungsmittel nutzen, zum Ausdruck bringt. Vergleichbar hart hätten die Konsequenzen für alle, die auf die betroffene Währung als Wertaufbewahrungsmittel gebaut hatten, also ihr Kapitalvermögen in österreichischer Schilling-Währung veranlagt hatten, sein können.

Der Erfolg einer Währungsreform hängt wesentlich davon ab, dass Zeitpunkt und Einzelmaßnahmen geheim gehalten werden, widrigenfalls Ausweichbewegungen der

Informierten bzw. richtig Spekulierenden in andere Länder in stabilere Währungen und/oder in Sachwerte drohen. Das Gablerlexikon (siehe [https:// wirtschaftslexikon.gabler.de/ definition/ kapitalflucht-39243/version-262656](https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/kapitalflucht-39243/version-262656)) beschreibt den Begriff "Kapitalflucht" als Transfer von liquiden Mitteln ins Ausland, ohne Rücktransfer in absehbarer Zeit. Wurde sukzessive Schillingkapital durch den Bf. in die Schweiz transferiert, so war das vorrangige Ziel dieser umfangreichen und sukzessiven Transfers die Werterhaltung des Kapitalvermögens im Falle der Währungsreform.

Tatsache ist, dass die Währungsreform in Form der Bildung eines Euro-Währungsraums durch einzelne EU-Mitgliedstaaten aus politischen Gründen beschlossen und durchgeführt worden ist. Mit der Einführung des Euro am 01.01.1999 als Buchgeld und drei Jahre später, am 01.01.2002, als Bargeld, wurde zwar die Schilling-Währung als Zahlungsmittel abgelöst (der österreichische Schilling war noch bis zum 28.02.2002 gesetzliches Zahlungsmittel der Republik Österreich), jedoch wurde die Währung in der Form umgestellt, dass der Wechselkurs zum Euro 1 EUR : 13,7603 ATS mit den anderen Euroländern vereinbart und bis zur Bargeldumstellung nicht verändert worden war.

Damit war ein Sonderfall einer Währungsreform, aber kein Grund, der die Annahme eines Misstrauens in die ehemalige "Schilling"-Währung in Österreich begründet hätte, gegeben, weil die Bargeldumstellung der Beweis dafür war, dass der "Österreichische Schilling" eine Währung war, deren Wechselkurs gegenüber anderen mittel- und langfristig stabil oder steigend gewesen war und daher zu den Hartwährungen gehört hatte.

Zur in den Streitjahren in Österreich gültigen Währung "Euro" war festzustellen, dass Export, Import, Transithandel, Tourismus und internationaler Kreditverkehr nur funktionieren können, wenn Wirtschaftssubjekte ihre Forderungen und Verbindlichkeiten auch in Fremdwährung erwerben, halten, übertragen und zurückzahlen dürfen. Im Außenhandel ist die Konvertibilität die freie und unbegrenzte Umtauschbarkeit der Inlandswährung in andere Fremdwährungen. Dass der "Euro" in den Streitjahren zu den Hartwährungen gehört hat, wird durch die Tatsache, dass diese Währung seit der Einführung in Österreich nicht abwertungsgefährdet und die Konvertibilität des Euro mangels z.B. Devisenverkehrsbeschränkungen uneingeschränkt war, bestätigt.

++) Schweizer Währung

Tatsache ist, dass die Schweiz erst seit November 1992 offiziell Mitglied des Internationalen Währungsfonds (IWF) und der Internationalen Bank für Wiederaufbau und Entwicklung (Weltbank) ist. Die Errichtung der Institutionen "IWF" und "Weltbank" war Folge der anlässlich der Internationalen Währungs- und Finanzkonferenz vom 01.07.1944 bis 22.07.1944 in Bretton Woods (New Hampshire, USA) abgeschlossenen Verträge. Dabei wurde der IWF zur Sicherstellung des Funktionierens des auf die nachfolgend angeführten zwei Faktoren beruhenden Bretton-Woods-Systems gegründet:

- a) Alle teilnehmenden Länder vereinbarten feste Wechselkurse zum US-Dollar
- b) Die US-Notenbank verpflichtete sich im Gegenzug, Zentralbanken aller Teilnehmerländer

Dollar gegen Gold zu einem festen Kurs von 35 US-Dollar pro Feinunze zu tauschen.

Mit dem Bretton Woods-System wurde ein Wechselkurssystem mit stabilen Wechselkursen auf freien Devisenmärkten geschaffen; zugleich wurde damit die Vormachtstellung der USA gefestigt (Rückkehr zur Golddevisenwährung).

Der einseitige Beschluss der USA im Jahr 1971, mit dem die Goldkonvertibilität des Dollars aufgehoben wurde, führte zum Zusammenbruch des Systems im Jahr 1973.

Der CH-Beitritt zu den Bretton-Woods-Institutionen erst im Jahr 1992 war insoweit begründet, als die Folgen, die einige Bestimmungen der IWF-Statuten für die Schweiz hätten haben können, namentlich die Gefahr einer zunehmenden Internationalisierung des Frankens infolge der strukturell bedingten aktiven Zahlungsbilanz, möglich waren. Im Gegensatz dazu öffnete die Schweiz ihren Kapitalmarkt weitgehend für die Kredite der Weltbank, der sie von Beginn an hätte beitreten können, wenn nicht die Mitgliedschaft im IWF Voraussetzung für die Aufnahme gewesen wäre. Auf den Entscheid für den Beitritt der Schweiz zur Weltbank und zum IWF in der Volksabstimmung vom 17.05.1992 wird verwiesen.

Nach dem Zusammenbruch des Bretton Woods-Systems galt die CH-Währung aufgrund des flexiblen Wechselkurses seit dem Zusammenbruch des Bretton-Woods-Systems als stabile und krisensichere Währung. Die hohe Staatsverschuldung der USA war nur einer der Gründe für die sehr starke Nachfrage von internationalen Anlegern nach dem CH-Franken. Die CH-Nationalbank versuchte durch verschiedene Maßnahmen die lang anhaltende Überbewertung des Schweizer Frankens zu stoppen, da die zunehmend höher bewertete Landeswährung die exportorientierte Wirtschaft belastete und mit dem Risiko einer Deflation belastet war. 2009 und 2010 wurden ausländische Wertpapiere aufgekauft, dann 2011 der Leitzins gesenkt und die Geldmenge erhöht. Im September 2011 wurden schließlich unlimitierte Deviseneinkäufe zur Durchsetzung des Kursziels von mindestens 1,20 Franken/Euro angekündigt. Der von der CH-Nationalbank im September 2011 und damit ca. 14 Monate vor der Selbstanzeige des Bf. gemäß § 29 FinStrG vom 05.11.2012 festgelegte Mindestkurs von EUR 1 : CHF 1.20 wurde erst am 15.01.2015 per sofort aufgehoben.

++ Schweizer Bankgeheimnis

Zum Bankgeheimnis in der Schweiz, auf Grund dessen der Bf. als Bankkunde in den Streitjahren ein Recht auf Schutz seiner ökonomischen Privatsphäre gehabt hatte, womit die Bank zur Wahrung der Verschwiegenheit über alle Tatsachen, die ihre Kunden betrafen, verpflichtet gewesen war, war in zeitlichem Zusammenhang mit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 05.11.2012 festzustellen, dass dieses Geheimnis im Zuge des Steuerstreits 2009/Anfang 2010 wegen verschiedenen Datenträgern Gegenstand des öffentlichen Interesses (nicht nur) in der Schweiz gewesen war (Informationen wurden medienwirksam an ausländische Steuerbehörden gegen Bezahlung bzw. im Falle des französisch-italienischen Informatikers Hervé Falciani unentgeltlich gegeben). Am 07.02.2010 forderte der CH-Finanzminister zu einer öffentlichen Debatte über den automatischen Informationsaustausch (was der Auflösung des CH-Bankgeheimnis für Ausländer auf

bilateralen Ebene gleich käme) auf. Am 06.05.2014 trat die Schweiz der Erklärung der OECD über den künftigen automatischen Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten bei.

Die vorangegangenen Ausführungen zu den Landeswährungen der Schweiz und Österreich verschaffen zwar Gewissheit darüber, dass beide Landeswährungen nicht nur in den Streitjahren zu den Hartwährungen gezählt haben, jedoch legt das Vergleichsergebnis betreffend Kapitalvermögensveranlagungen in der Schweiz und Österreich für die Streitjahre die im Vergleich zum Hartwährungsland Schweiz günstigere Besteuerung von Kapitalvermögen im Hartwährungsland Österreich offen und beweist damit, dass für den Bf. die nicht fristgerechte Offenlegung von Daten über ausländische Einkünfte für die Streitjahre beim für den Bf. in Österreich zuständigen Wohnsitzfinanzamt mit erheblichen abgabenrechtlichen/finanziellen Risiken verbunden war. Trotz der in Österreich günstigen Besteuerung von im Inland veranlagten Kapitalvermögen in den Streitjahren hatte der Bf. sich dazu entschlossen, die Kapitalvermögensveranlagung in der Schweiz nach der Währungsumstellung in Österreich und somit in den Streitjahren beizubehalten.

Da die österreichische Bevölkerung (und damit der Bf.) bereits aufgrund der z.B. nachweislich öffentlichkeitswirksamen Berichterstattung über die Steueramnestien 1982 und 1993 in Österreich Kenntnis über die gegenüber dem österreichischen Wohnsitzfinanzamt bestehende Offenlegungspflicht im Sinn des § 119 BAO betreffend Einkünfte eines in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen aus CH-Kapitalvermögen samt den mit der Verletzung der Offenlegungspflicht im Sinn des § 119 BAO verbundenen abgabenrechtlichen und finanziellen Nachteile gehabt hatte, schloss die Unterlassungshandlung des Bf. in Form der Nichtabgabe von vollständig und wahrheitsgemäß ausgefüllten (und fristgerecht abgegebenen) Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre beim für den Bf. in Österreich zuständigen

Finanzamt die Sachverhaltsvariante, wonach der Vorsatz bei der jährlich wiederkehrenden Unterlassungshandlung (Nichtabgabe der Jahreseinkommensteuererklärungen) wegen eines Rechtsirrtums auszuschließen wäre, aus. In Hinblick auf die vorangegangenen Ausführungen zu den Landeswährungen der Schweiz und Österreich samt CH-Bankgeheimnis war vorrangig der sukzessive Geldtransfer des Lotteriegewinns in die Schweiz samt Beibehaltung der ausländischen Kapitalvermögensveranlagung in der Schweiz der klare und eindeutige Beweis für ein

systematisches zukunftsbezogenes Durchdenken des Bf. von Zielen, Maßnahmen, Mitteln und Wegen zur Werterhaltung des Kapitalvermögens und langfristigen Umgehung österreichischer Steuern unabhängig von der in Österreich gültigen Währung. Das Argument "*Misstrauen in den Schilling*" in der Beschwerde des Bf. gegen die Bescheide für nach der Einführung der Hartwährung "Euro" gelegene

Veranlagungsjahre war daher als bloße Schutzbehauptung zu werten und somit nicht einmal dafür geeignet, das Fehlen eines Vorsatzes betreffend die Nichtabgabe der Steuererklärungen für die Streitjahre glaubhaft zu machen.

Die Steueramnestien 1982 und 1993, die von 1.3.1993 bis 12.4.1994 geführten Verhandlungen mit dem Ziel *"Beitritt Österreichs der EU"* und *"Bewerbung um die Teilnahme an der geplanten Gemeinschaftswährung"* in Verbindung mit der Währungsumstellung in Form der einfachen Umrechnung aller Preise und Werte jeweils in Österreichischen Schilling zu einem einheitlichen Kurs - dem Euro - im Jahr 2002 (!), die Koppelung des Euros an den CH-Franken im Jahr 2011 (!), die für den Bf. im Vergleich zur Schweiz günstigere Besteuerung von Kapitalvermögen in Österreich in den Streitjahren und die auf die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für die Streitjahre bezüglichen Ausführungen zur Verletzung der Offenlegungspflicht im Sinn des § 119 BAO ergaben ein Gesamtbild, aufgrund dessen die Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vorrangig das Ergebnis einer Kosten-Nutzen-Analyse des Bf. gewesen war, demnach die Erstattung der Anzeige für den Bf. dadurch, dass der geldwerte Vorteil der Anzeige gemäß § 29 FinStrG vom 5.11.2012 die Kosten (samt Folgekosten) dieser Selbstanzeige übersteigen würden, vorteilhaft wäre. Da die Erstattung einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG zu einem vor dem Jahr 2012 gelegenen Zeitpunkt Erhebungen des österreichischen Finanzamts bezüglich die bislang nicht erklärten Einkünfte aus dem in der Schweiz veranlagten Kapitalvermögen zu einem Zeitpunkt vor dem Jahr 2012 bewirkt hätte, ließ der späte Zeitpunkt der Selbstanzeige des ehemals als Buchhalter tätigen Bf. gemäß § 29 FinStrG - 5.11.2012 - den Rückschluss auf ein Verhalten des Bf. zu, bei dem es ihm darauf angekommen war, die Abgaben (für die Jahre 2003 bis 2006) in Österreich solange, als es unwahrscheinlich war, dass die belangte Behörde Kenntnis von dem in der Schweiz veranlagten Kapitalvermögen und den daraus resultierenden Einkünften erhält, zu verkürzen. Darüber hinaus wurde über die Steueramnestien 1982 und 1993, welche dem Finanzamt nicht erklärte Einkünfte aus inländischen Kapitalvermögen betroffen hatten, ausführlich in den öffentlichen Medien - Fernsehen, Funk und Printmedien - berichtet. Der Bf. kann sich somit nicht von der Verantwortung für die Verletzung der Offenlegungspflicht in Form der Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für die Streitjahre mit der Selbstbeschreibung als Laie auf dem Gebiet des (Internationalen) Steuerrechts befreien.

- Öffentlichkeitswirksame Berichterstattung über Steuerpflichtigkeit von Schweizer Einkünften bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union

Auch ohne die Informationsleistungen eines Bankkundenservices und den Medienberichten über die Steueramnestien 1982 und 1993 war beim Bf. ein bloß fahrlässiges Verhalten bei der Nichtabgabe von Jahressteuererklärungen für die Streitjahre auszuschließen, weil die Steuerpflichtigkeit von Einkünften aus Kapitalvermögen nicht nur vor, sondern auch in den Streitjahren und danach Gegenstand der öffentlichen Berichterstattung gewesen war:

+) Die Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 03.06.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (Europäische Zinsbesteuerungsrichtlinie) war und ist über Österreich hinaus Gegenstand der öffentlichen politischen Medienberichterstattung. Berichtet wurde vorrangig über das Ziel dieser Richtlinie (eine ausnahmslose und gleichmäßige Besteuerung der Zinseinnahmen aller EU-Bürger mit EU-Wohnsitz unabhängig davon, wo die Einnahmen erwirtschaftet werden), für dessen Erreichung der Kapitalanlagestaat den Wohnsitzstaat über die Höhe der Zinseinnahmen informieren soll.

Mit der Zinsbesteuerungsrichtlinie der Europäischen Gemeinschaft wurden die Mitgliedstaaten zur gegenseitigen Unterstützung bei der Erhebung der (nationalen) Einkommensteuer auf Zinseinkünfte verpflichtet. Auf die vielen Berichte zur Zinsbesteuerungsrichtlinie in Zeitungen, Funk und Fernsehen darüber, dass für Österreich und Luxemburg eine Ausnahme in der Form besteht, dass Österreich grundsätzlich keine Informationen an den Wohnsitzstaat gibt, sondern eine Quellensteuer einbehält und diese zu 75 % an den Wohnsitzstaat abführt, sei verwiesen.

+) Das EU-Quellensteuergesetz (EU-QuStG), durch das die Europäische Zinsbesteuerungsrichtlinie in Österreich umgesetzt wurde, ist mit jenem Zeitpunkt in Kraft getreten, ab dem gemäß Art. 17 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 17 Abs. 3 der Richtlinie 2003/48/EG die verbindliche Anwendung der nationalen Umsetzung der Richtlinie vorgeschrieben wurde, und war daher ab 01.07.2005 anzuwenden. Mit der Veröffentlichung dieses Bundesgesetzes im Rahmen des Rechtsinformationssystems des Bundes (RIS) war es allen Interessierten und somit auch dem Bf. möglich, sich Kenntnis von den Bestimmungen dieses Gesetzes zu verschaffen. Da das Gesetz ab 01.07.2005 anzuwenden war, hatte sich ab diesem Tag jede Person (und damit auch der Bf.) in Österreich an die Vorschriften dieses Gesetzes zu halten. Kein Abgabepflichtiger kann sich daher mit der Unkenntnis dieses Gesetzes entschuldigen.

+) Gegenstand der öffentlichen Berichterstattung in Zusammenhang mit der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie war des Weiteren auch, dass die Europäische Union mit Drittstaaten, wie zB der Schweiz, Abkommen zum Informationsaustausch oder Quellensteuerabzug abgeschlossen hatte.

Von Österreich wurden mit der Schweiz zwei Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) - DBA Einkommensteuer, Vermögensteuer; DBA Erbschaftssteuer - abgeschlossen. Seither durften Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren nur im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers bzw. Zinsenempfängers bzw. Lizenzgebührenempfängers besteuert werden. Der Ansässigkeitsstaat der die Dividenden auszahlenden juristischen Person (Quellenstaat) war zur Erhebung einer Quellensteuer berechtigt.

+) Die Transformation der EU-Richtlinie in geltendes CH-Recht war nach außen hin anhand des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft vom 26.10.2004 (siehe Website der Bundesbehörden der Schweizerischen

Eidgenossenschaft) und des Zinsbesteuerungsgesetzes (ZBstG), Bundesgesetz vom 17.12.2004 zum Zinsbesteuerungsabkommen mit der Europäischen Gemeinschaft (Zinsbesteuerungsgesetz, ZBstG) (Website der Bundesbehörden der Schweizerischen Eidgenossenschaft) festzustellen.

+) Die Dominanz des Themas Steuerhinterziehung (Strafbarkeit desjenigen, der in der Schweiz ein Konto hat, auf dem Gelder veranlagt sind, die in einem EU-Mitgliedstaat nicht versteuert wurden) in den öffentlichen Medien bereits im Jahr 2002 (!) wird durch das Steuerverfahren Quinn, über das in deutschsprachigen Medien vor allem auf Grund der Bekanntheit des österreichischen Schlagersängers und Schauspielers in allen Gesellschaftsgruppen ausführlich berichtet wurde, bestätigt.

An Beispielen für deutschsprachige Zeitungen, die über die Steuer-Razzia bei Freddy Quinn am 26.09.2002 (!) berichtet haben, seien das Hamburger Abendblatt (Titel "*Steuer-Razzia bei Freddy Quinn*") und die österreichische Tageszeitung Der Standard ("*Freddy Quinn - Vermischtes - der Standard.at ... <https://derstandard.at> › Panorama*" am 26.09.2002) genannt.

Als Beispiel für einen Bericht zum Ausgang des Strafverfahrens Quinn mit strafrechtlichem Generalpräventionscharakter ist der Online-Artikel "*Zwei Jahre auf Bewährung für Freddy Quinn.*" SPIEGEL ONLINE, 22.11.2004, ins Treffen zu führen, dem zum Urteil des Hamburger Landgerichts - 2 Jahre Haftstrafe (zur Bewährung ausgesetzt), Geldbuße von 150.000 Euro - zu entnehmen war, dass Quinn wegen des Vorwurfs der Steuerhinterziehung mit über EUR 900.000 zwischen 1998 und 2002 in die öffentlichen Schlagzeilen (!) im Jahr 2004 (!) geraten war. Er hatte bei seiner Steuererklärung gegenüber dem Hamburger Finanzamt die Schweiz als Hauptwohnsitz angegeben, obwohl er in der fraglichen Zeit tatsächlich überwiegend in Hamburg gewohnt hatte, wodurch er in der Bundesrepublik steuerpflichtig war.

+) Der Fortbestand des öffentlichen Interesses am Thema "Bankgeheimnis" war aus jener provokativ gemeinten Einladung des deutschen Finanzminister Peer Steinbrück im Mai 2009, wonach er „*Luxemburg, Liechtenstein, die Schweiz, Österreich und Ouagadougou*“ zu einer OECD-Ministerkonferenz zur Bekämpfung von Steuerbetrug einladen würde, insoweit abzuleiten, als diese medienwirksam ausgesprochene "*Einladung*" zu Spannungen zwischen Österreich und Deutschland geführt hatte. Kommentiert wurden die Spannungen, die durch die als Vergleich mit Luxemburg, Österreich und Schweiz empfundene Anspielung auf Ouagadougou, der Hauptstadt von Burkina Faso, ausgelöst und der Öffentlichkeit nicht verborgen geblieben waren, beispielsweise von der Wirtschaftskorrespondentin der Stuttgarter Zeitung Barbara Schäder (Barbara Schäder: Steinbrück wird wieder flapsig, Memento vom 13.09.2010 im Internet Archive In: Financial Times Deutschland, 5.05.2009) und der österreichischen Tageszeitung "Die Presse" im Artikel "*Pröll zu Steinbrück: „Befriedigung niedriger Instinkte*" in Die Presse.com, 10.05.2009.

"Die Presse" und "Kurier" zählen aufgrund der fundierten Informationen, Analysen und Kommentare sowie der Themenvielfalt zu den überregionalen österreichischen Qualitäts-

Tageszeitungen. Im Gegensatz zur "Presse" ist der "Kurier" die meistgelesene Qualitäts-Tageszeitung Österreichs und hat dementsprechend große Bedeutung für relevante Diskurse in Politik, Wirtschaft und Kultur. Der Artikel der Tageszeitung "Die Presse" mit einem Zitat des österreichischen Finanzministers Josef Pröll zu den Aussagen des deutschen Finanzministers in der Tageszeitung "Kurier" verschaffte daher aufgrund der Übernahme des Zitats „*Das Drüberfahren können wir auf keinen Fall akzeptieren. Das sind Emotionen zur Befriedigung niedriger Instinkte oder für Wahl-Zwecke.*“ aus der Tageszeitung des in Konkurrenz zur "Presse" stehenden "Kuriere" Gewissheit über das Vorliegen eines breiten öffentlichen Interesses an der Berichterstattung über die Meinungsunterschiede zwischen den in Rede stehenden Finanzministern zum Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in den EU-Mitgliedstaaten.

Schon allein die vorangegangenen Ausführungen zur öffentlichen Berichterstattung samt Rechtslage zum Thema Bankgeheimnis/Kapitalflucht waren der Beweis dafür, dass der Unrechtsgehalt der Verschweigung von CH-Einkünften eines in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen gegenüber dem inländischen Finanzamt dem Durchschnittsmenschen leicht, das heißt ohne weiteres erkennbar gewesen war, womit die Ausführungen des steuerlichen Vertreters zum Bestand eines Rechtsirrtums nicht die Rechtskonformität der angefochtenen Bescheide zu widerlegen vermochten, sodass über die Beschwerde des Bf. gegen die angefochtenen Bescheide für die Streitjahre spruchgemäß zu entscheiden war.

- Planmäßiges Vorgehen bei der Kapitalvermögensveranlagung in der Schweiz

Der Vorsatz, die CH-Einkünfte vor der österreichischen öffentlichen Finanzverwaltung (bis zur Selbstanzeige) verborgen zu halten, war auf Grund der Aktenlage daran festzustellen, dass die Handlungen des Bf. bezüglich der Schweizer Einkunftsquelle stets wohl überlegt und absichtlich darauf ausgerichtet waren, Kapitalvermögen auf dem Depotkonto der CH-Bank zu veranlagern, um daraus fortlaufende, nur im Ausland besteuerte Einnahmen aus dem CH-Kapitalvermögen zu erzielen, ohne dem für den Bf. zuständigen Finanzamt im Ansässigkeitsstaat die CH-Einkünfte für die Streitjahre in Form ausgefüllter Abgabenerklärungen für jedes einzelne der Streitjahre offen zu legen. Zum Beweis dafür sei das Nichteinlangen bzw. Nichtabgabe eines ausgefüllten Fragebogens anlässlich der Eröffnung der ausländischen Kapitaleinkunftsquelle des Bf. bei dem für ihn in Österreich zuständigen Finanzamt zwecks Vergabe einer Steuernummer ins Treffen geführt.

Auch wenn der steuerliche Vertreter den Vorsatz des Bf. bezüglich der Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre bestreitet, ließen die Angaben bezüglich die Höhe der Einkünfte des Bf. bei der PVA unter Einbeziehung des CH-Kapitalvermögens und der aus diesem Vermögen resultierenden Einkünfte auf Grund

- +) der Publizität des progressiven Einkommensteuertarifs in Österreich (und damit der Bestimmung über die Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988),
- +) der zahlreichen Medienberichte zu den Steueramnestien 1982 und 1993, zur Zinsbesteuerungsrichtlinie und der österreichischen Währungsreform in Zusammenhang mit dem Beitritt Österreichs zu der von einigen EU-Mitgliedsstaaten gegründeten Währungsgemeinschaft, sowie
- +) der allgemeinen Bekanntheit der Strafbarkeit der Verheimlichung von CH-Einkünften eines in einem EU-Mitgliedstaat unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen bereits in den Streitjahren

keinen Zweifel daran bestehen, dass der Bf. als ehemals beruflich tätig gewesener Buchhalter sehr wohl gewusst hatte, dass er als ein in Österreich unbeschränkt steuerpflichtiger Abgabepflichtiger dem Finanzamt jährlich die CH-Einkünfte mit den dafür vorgesehenen abgabenbehördlichen Steuerformularen offen zu legen hatte, und es dennoch vorgezogen hatte, sich der Abgabe von jährlichen Steuererklärungen gegenüber dem Finanzamt abhängig vom Risiko, der Steuerhinterziehung iSd § 33 FinStrG überführt zu werden, zu entziehen. Aufgrund der Aktenlage war daher die Annahme, der Bf. hätte es für möglich gehalten, dass er bei der Veranlagung des Kapitalvermögens in der Schweiz eine Abgabenverkürzung verwirklicht, sie aber nicht herbeiführen wollte, auszuschließen.

Die Tatbestandsmäßigkeit der Steuerhinterziehung indiziert die Rechtswidrigkeit der Verletzung der Offenlegungspflicht im Sinn des § 119 BAO. Da der Bf. vorsätzlich Kapitalvermögen auf einer CH-Bank jahrelang angelegt und mit dem Steuerabzug in der Schweiz CH-Einkünfte im Ausland versteuert hatte und dennoch die Pflichtveranlagung iSd § 41 EStG 1988 in Form der Unterlassung der ordnungsgemäßen und damit fristgerechten Erklärung der CH-Einkünfte in den Abgabenerklärungen (nicht nur) für die Streitjahre vereitelt hatte, obwohl das Unrecht für den Bf. wie für jedermann in den Streitjahren leicht durch den in Österreich geltenden progressiven Einkommensteuertarif, die Bestimmung des § 1 Abs. 2 EStG 1988 und die öffentliche Berichterstattung betreffend die Steueramnestien 1982 und 1993 erkennbar gewesen war, war davon auszugehen, dass der Bf. einen Sachverhalt verwirklicht hatte, der in den Anwendungsbereich der verlängerten Verjährungsfrist fällt.

Es war daher die Sachverhaltsvariante, wonach ordnungsgemäß ausgefüllte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 aufgrund eines Rechtsirrtums des Bf. nicht abgegeben worden wären, auszuschließen.

- Keine Steuerfreiheit der CH-Einkünfte eines in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen

Was die Vorbringen der Verfahrensparteien anbelangt, war die Erklärung des steuerlichen Vertreters, wonach der Bf. hinsichtlich der CH-Einkünfte ernstlich statt der Deklarierungspflicht die Befreiung dieser Einkünfte von der österreichischen Einkommensteuer angenommen hätte, aufgrund der Tatsache, dass der Bf. bei seiner früheren buchhalterischen Tätigkeit die österreichischen Abgabengesetze zu beachten gehabt hatte und es eine Einkommensteuerbefreiungsbestimmung im § 3 EStG 1988, wonach Einkünfte aus in der Schweiz veranlagten Kapitalvermögen bei einem in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen im Sinne der Rechtsmeinung des Bf. steuerfrei wären, weder gegeben hatte, noch gibt, als reine Schutzbehauptung zu werten.

EuGH-Urteil vom 15.07.2004, C-315/02, Lenz

Zur behördlichen Annahme, das EuGH-Urteil vom 15.07.2004, C-315/ 02, Lenz, wäre im Bewusstsein der Allgemeinheit, war festzustellen, dass für den Text des Urteils iVm der (weiter unten zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum Lenz-Urteil charakteristisch ist, dass der Text derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Juristen und Berufstätige in den Bereichen "Finanz", "Banken" und "Wirtschaft" abgestellt ist, dass er jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Leser entbehrt.

Der Europäische Gerichtshof hat zwar mit dem EuGH-Urteil Lenz ausgesprochen, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkungen für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch steht, jedoch ist dem EuGH-Urteil vom 15.07.2004 bereits das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I Nr. 71/2003, vorausgegangen, durch das ausländische Kapitalerträge, die ab 01.04.2003 zufließen, inländischen gleichgestellt worden sind (§ 37 Abs. 8, § 97 Abs. 4 EStG 1988). Dadurch, dass der österreichischen Bevölkerung vorrangig die neuen Bestimmungen des Budgetbegleitgesetzes 2003 samt deren Auswirkungen auf die Besteuerung des Kapitalvermögens und nicht der Text des EuGH-Urteils vom 15.07.2004, C-315/02, Lenz, bekannt waren, waren lediglich jene Einkünfte, die noch nicht im zeitlichen Anwendungsbereich des Budgetbegleitgesetzes 2003 zu erfassen waren, Anlass für Bankkundengespräche mit Bankkundenbetreuern bzw. Mandantengesprächen mit rechtsfreundlichen Vertretern in abgabenrechtlichen Angelegenheiten zum Thema EuGH-Urteil Lenz.

Die Auswirkungen des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 15.07.2004 in der Rs C-315/02 auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind den Rechtssätzen zu den - wie folgt - zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs zu entnehmen:

Erkenntnis VwGH 28.09.2004, 2004/14/0078: Aus dem Spruch des Urteils des EuGH vom 15.07.2004 in der Rs C- 315/02 folgt, dass die Anwendung des normalen Steuertarifs für

Kapitalerträge von dividendenauszahlenden Gesellschaften, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft (im Beschwerdefall Deutschland) haben, hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 dem Gemeinschaftsrecht widerspricht. Hinsichtlich Einkommensteuer 1994 ist darüber hinaus vor dem Hintergrund, dass Österreich im Jahr 1994 noch nicht Mitglied der Europäischen Union war, aber seit 01.01.1994 dem EWR angehörte, auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.12.2003, 99/14/0081, zu verweisen, in welchem in einem ähnlich gelagerten Fall dem Umstand entscheidende Bedeutung beigemessen wurde, dass das Steuerreformgesetz, BGBl. Nr. 818/1993 (mit welchem auch § 37 Abs. 1 Z. 3 in der ab 1994 geltenden Form normiert wurde) am 30.11.1993 kundgemacht wurde, das EWR-Abkommen hingegen (erst) am 29.12.1993 (BGBl. Nr. 909/1993). Auch für den Beschwerdefall ergibt sich daraus, dass durch die spätere völkerrechtliche Norm des Art 40 EWR-Abkommen der früheren Norm insoweit derogiert worden ist, als sie im Widerspruch zum EWR-Abkommen stand.

Erkenntnis VwGH 22.03.2006, 2003/13/0080: Der EuGH hat auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens des Verwaltungsgerichtshofes in einem gleichgelagerten Beschwerdeverfahren mit Urteil vom 15.07.2004, Rechtssache C-315/02, Lenz, ausgeführt, dass die Art. 73b und 73d Abs. 1 und 3 EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und Art. 58 Abs. 1 und 3 EG) einer Regelung entgegenstehen, die es nur den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlaubt, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25% und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes zu wählen, während sie vorsieht, dass Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer ohne Ermäßigung des Steuersatzes unterliegen. Nach dieser Entscheidung widerspricht die Anwendung des normalen Steuersatzes für Kapitalerträge aus dividendenauszahlenden Gesellschaften, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften (etwa den Niederlanden) haben, dem Gemeinschaftsrecht. Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken erweisen sich damit im zeitlichen Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts als begründet. Für die Jahre vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union zum 01.01.1995 kann die Beschwerdeführerin mit dem Verweis auf Gemeinschaftsrecht hingegen nichts für ihren Standpunkt gewinnen (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.04.2000, 97/15/0208, mwN).

Erkenntnis VwGH 26.04.2007, 2002/14/0076: Die Begünstigung des § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) erfasst nicht nur inländische Kapitalerträge, sondern findet auch auf Kapitalerträge aus einem anderen EU-Mitgliedsland (hier: Gewinnausschüttung einer deutschen GmbH) Anwendung. Die Verweigerung des ermäßigten Steuersatzes für Kapitalerträge aus anderen Mitgliedstaaten stellt eine Verletzung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen (Art. 56 und Art. 58 Abs. 1 und 3 EG) über den freien Kapitalverkehr dar.

Erkenntnis VwGH 24.05.2007, 2006/15/0045: Die Anwendung des normalen Steuertarifs widerspricht jedenfalls für Kapitalerträge von dividendenauszahlenden Gesellschaften, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft haben, dem Gemeinschaftsrecht (vgl. EuGH vom 15.07.2004, Rechtssache C-315/02, Lenz).

Erkenntnis VwGH 23.06.2009, 2006/13/0183: Nach Art. 56 Abs. 1 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Maßnahmen eines Mitgliedstaates stellen Beschränkungen des Kapitalverkehrs dar, wenn sie grenzüberschreitende Kapitalbewegungen ungünstiger behandeln als nationale Kapitalbewegungen und daher geeignet sind, gebietsansässige Personen davon abzuhalten, in anderen Mitgliedstaaten Kapitalbewegungen vorzunehmen (vgl. zusammenfassend den Schlussantrag des Generalanwaltes Paolo Mengozzi vom 14.10.2008, C-318/07, Hein Persche, Rz 45). Eine gegenüber Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen höhere Besteuerung von Zuwendungen vergleichbarer ausländischer Einrichtungen erweist sich in diesem Sinn als Beschränkung des Kapitalverkehrs, weil sie Gebietsansässige potenziell davon abhält, derartige vergleichbare ausländische Einrichtungen zu konstituieren und weil sie -mittelbar- solche ausländischen Einrichtungen benachteiligt (vgl. auch EuGH 14.09.2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Rz 27). Es stellt sich die Frage, ob eine solche Beschränkung nach Art. 58 EG-Vertrag gerechtfertigt werden kann. Das wäre nach der Judikatur des EuGH nur dann der Fall, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt ist. Außerdem darf die unterschiedliche Behandlung nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist (vgl. die Urteile des EuGH vom 14.09.2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Rz 32, und vom 27.01.2009, C-318/07, Hein Persche, Rz 41). Nach den Maßstäben im Urteil des EuGH vom 15.07.2004, C- 315/02, Lenz (vgl. insbesondere Rz 33 einerseits und Rz 39 ff. andererseits), ist nicht erkennbar, inwieweit diese Rechtfertigungsgründe gegenständlich zum Tragen kommen könnten. Zusammenfassend ergibt sich damit, dass der in Rede stehenden Höherbesteuerung, angesichts dessen, dass Art. 56 Abs. 1 EG unmittelbar wirksam und unmittelbar anwendbar ist (vgl. VwGH 17.04.2008, 2008/15/0064, unter Bezugnahme auf Judikatur des EuGH), die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit entgegen steht.

Erkenntnis VwGH 19.03.2013, 2010/15/0065: Der EuGH erkannte in seinem Urteil Lenz einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darin, dass Kapitalerträge aus einem anderen Mitgliedstaat zwingend der normalen Einkommensteuer unterliegen, während den Beziehern österreichischer Kapitalerträge erlaubt war, zwischen einer Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25% und der normalen Einkommensteuer unter Anwendung eines Hälftesteuersatzes zu wählen. Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass es der Kapitalverkehrsfreiheit widersprechen würde, den Beziehern ausländischer Kapitalerträge

neben einer als Normalfall vorgesehenen Besteuerung der ausländischen Kapitalerträge nach allgemeinen Regeln (Ermittlung der Einkünfte unter Berücksichtigung der Werbungskosten, Besteuerung mit dem normalen Steuersatz ohne Ermäßigung, keine Endbesteuerungswirkung) ein Wahlrecht einzuräumen, diese Kapitalerträge wie inländische Kapitalerträge (also insbesondere ohne Abzug von Werbungskosten, vgl. § 20 Abs. 2 EStG 1988) zu besteuern (vgl. auch VfGH 17.06.2009, B 53/08, VfSlg. 18783, wonach ausländische Kapitalerträge aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen jedenfalls nicht ungünstiger besteuert werden dürfen als die vergleichbaren inländischen Kapitalerträge).

Auf Grund der Tatsache, dass der Bf. ehemals beruflich als Buchhalter tätig gewesen war, die Bankkundenbetreuer des Bf. über die Rechtsfolgen des EuGH-Urteils wohl informiert gewesen waren und der Bf. laut Aktenlage auf Beratungsleistungen eines beruflich befugten Steuerberaters zwecks Beantwortung der Frage des Bestands einer Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO betreffend die Einkünfte aus ausländischen Kapitalvermögen in den Streitjahren verzichtet hatte, war auszuschließen, dass der Bf. zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Budgetbegleitgesetzes 2003 nicht gewusst hatte, dass

- +) jene ausländischen Kapitalerträge, die nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen inländischen gleichgestellt waren (§ 37 Abs. 8 leg.cit.), im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für Veranlagungszeiträume ab 1994 analog zu § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem Steuersatz von 25% zu besteuern gewesen wären,
- +) alternativ dazu die Tarifbesteuerung (sämtlicher in- und ausländischer) Kapitalerträge vorgenommen werden könnte, wobei diesfalls ausländische Dividenden - ebenso wie inländische - mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern wären.

Mit der Kundmachung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl I Nr. 71/2003, am 20.08.2003 und der Veröffentlichung (nicht nur) des letztgenannten Gesetzes im seit 1998 bestehenden österreichischen Rechtsinformationssystem war es allen Interessierten und somit auch dem Bf. möglich, sich Kenntnis von den Bestimmungen dieses Gesetzes zu verschaffen. Tritt das Gesetz am Tag nach der Kundmachung oder an einem Tag, der im Gesetz bestimmt ist, in Kraft, so hat sich ab diesem Tag jede Person (und damit auch der Bf.) in Österreich an die Vorschriften des Budgetbegleitgesetzes 2003 zu halten und kann sich nicht mit Unkenntnis der Rechtsvorschrift entschuldigen, wenn der Abgabepflichtige in den Streitjahren in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen ist.

- Finanzschaden

Auch mit dem vom steuerlichen Vertreter thematisierten "Finanzschaden" als Grund für das Nichtvorliegen eines Vorsatzes war eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nicht zu begründen, weil der Begriff „Quellensteuer“ die Erhebungsform einer (zumeist) Ertragsteuer bezeichnet, bei der der Steuerabzug an der Quelle einer Zahlung erfolgt und nur

mehr der Nettobetrag vom Schuldner an den Gläubiger in einem anderen Land überwiesen wird. Ist die Einkunftsquelle in der Schweiz, so wird diese nicht in einem EU-Mitgliedstaat, sondern in einem Drittstaat besteuert. Hat jemand in Österreich seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, so unterliegt er grundsätzlich mit seinen in- und ausländischen Einkünften und somit mit seinem Welteinkommen der Besteuerung in Österreich, selbst wenn bereits im Ausland für bestimmte Einkünfte Steuer gezahlt wurde. Da auch in anderen Ländern eine Besteuerung von Ausländern mit ihren dort erzielten Einkünften erfolgt, kommt es zunächst zu einer Doppelbesteuerung. Zur Vermeidung derartiger Doppelbesteuerungen hat Österreich beispielsweise mit der Schweiz ein DBA abgeschlossen, das regelt, welcher der beiden Vertragsstaaten unter welchen Voraussetzungen welches Einkommen besteuern darf.

Das DBA ist ein völkerrechtlicher Vertrag und hat daher Vorrang vor innerstaatlichem Recht. Als Vorlage für den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens hat die OECD ein Musterabkommen erstellt, an denen sich die von Österreich abgeschlossenen Abkommen orientieren.

Wenn der steuerliche Vertreter die "Selbstschädigung" als Ausschlussgrund für Vorsatz ins Treffen führt, ist den diesbezüglichen Ausführungen des Bf. zu entgegen, dass jeder, der einen Schaden erlitten hat bzw. erleidet, diesen auch selbst zu tragen hat. Schadenersatz kann nur dann geltend gemacht werden, sofern der Schaden durch ein rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten vom Schädiger verursacht wurde. "Verursacht" bedeutet, dass der Schaden ohne das Verhalten des Schädigers nicht eingetreten wäre. Aufgrund der Aktenlage umschreibt das Wort "Selbstschädigung" beim Bf. vorrangig eine Kapitalvermögensminderung als Folge eines vorsätzlichen Handelns mit dem finanziellen Risiko, das mit einer nicht ordnungsgemäßen und fristgerechten Abgabe von Steuererklärungen im Ansässigkeitsstaat des Bf. verbunden ist. Da der Bf. mit Absicht das CH-Bankkonto für die Kapitalvermögensveranlagung in der Schweiz eröffnet und das Konto zur Besteuerung des Kapitalvermögens für die Streitjahre in der Schweiz beibehalten hatte, ohne dies der für den Bf. zuständigen belangten Behörde zu melden, war die "Selbstschädigung" nichts anderes als die finanziell nachteilige Folge eines vorsätzlichen, mit erheblichen Steuerrisiken verbundenen Handelns, bei dem das Risiko eingetreten war.

Offensichtlich wurde der Vorsatz bei der Herbeiführung des Risikowagnisses vor allem dadurch, dass dem Bf. aufgrund der Pensionsbezüge ein weiteres Bankkundenservice, nämlich jenes bei der das Pensionskonto des Bf. führenden Bank zur Verfügung gestanden war, womit der Bf. bei zwei Bankkundenservicestellen eine professionelle Betreuung und Beratung zum Thema "*Veranlagung von Kapitalvermögen eines in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen in der Schweiz*" in Anspruch nehmen hätte können, um ein Risikowagnis bei der Besteuerung der Einkommen für die Jahre 2003 bis 2006 in Österreich zu vermeiden. Dass der Bf. in der Vergangenheit tatsächlich ein Kundenservice, nämlich jenes der CH-Bank in Anspruch genommen hatte, wurde durch die

Angaben des steuerlichen Vertreters, wonach der Bf. erst mit dem Abschluss des DBA-Schweiz von seiner CH-Bank über das Drohen eines Steuereinbehaltes durch die Bank von ca. 15% seines Depotwerts, was ca. 500.000 SFR ausmachen würde, informiert worden wäre, der Bf. erst zu diesem Zeitpunkt auch über die Möglichkeit der Selbstanzeige unterrichtet worden wäre und dem Bf. erst damit bewusst geworden wäre, dass die CH-Kapitalerträge in Österreich zu deklarieren gewesen wären, bestätigt.

Aufgrund der Darstellung des steuerlichen Vertreters zum Informationsfluss im Vorlageantrag steht fest, dass der Bf. nach den ersten Informationen über die Verhandlungen über das zukünftige DBA-Schweiz keine Schritte, insbesondere keine Konsultation eines Steuerberaters oder Rechtsanwaltes, gesetzt hat. Die Begründung dafür, dass der Bf. als Laie nach wie vor der Meinung gewesen wäre, seine steuerlichen Pflichten im Bezug auf die Kapitalerträge erfüllt zu haben, war eine Schutzbehauptung, weil das Abkommen von Anfang an das Ziel gehabt hatte, die Doppelbesteuerung von Einkünften zu vermeiden, und der Bf. daher sehr wohl gewusst hatte, dass er die CH-Einkünfte auch in Österreich zu versteuern gehabt hatte.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, wonach der Bf. die Erkenntnis betreffend den Bestand der Pflichtveranlagung im Oktober 2012 erlangt hätte, woraufhin der Bf. sofort mit der Steuerberatungskanzlei Kontakt aufgenommen hätte und über die durch das Abkommen gebotenen Sanierungsmöglichkeiten informiert und auch auf die Möglichkeit der Rückerstattung der CH-Verrechnungssteuer gemäß DBA, eingeschränkt auf die letzten drei Jahre, hingewiesen worden wäre, war insoweit, als es die Angabe, wonach der Bf. *die Erkenntnis betreffend den Bestand der Pflichtveranlagung im Oktober 2012 erlangt* hätte, worauf der Bf. sofort mit der Steuerberatungskanzlei Kontakt aufgenommen hätte, betrifft, unglaublich, weil auf Grund der ehemals beruflichen Tätigkeit des Bf. als Buchhalter davon auszugehen war, dass der Bf. zumindest rudimentäre Kenntnisse über die Kriterien für die Pflichtveranlagung - Zusammentreffen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und anderen Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG 1988, die einen im § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bestimmten Betrag übersteigen - gehabt hatte. Das in Rede stehende Vorbringen des steuerlichen Vertreters war daher nicht geeignet, die Annahme des Vorliegens eines Sachverhalts, der dem Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinn des § 33 FinStrG entspricht, zu widerlegen.

- Höhe der Steuerlast

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zur Höhe der Steuerlast wider Vorsatz war wiederum zu entgegnen, dass sich beim Bf. die nachträglich erklärten CH-Einkünfte für die Streitjahre aus Zinsenerträgen aus CH-Anleihen und Dividendenerträgen von CH-AGs zusammengesetzt hatten, für die das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (nicht nur) in den Streitjahren bestanden hatte. Da der anfangs beruflich als Buchhalter tätig gewesene Bf. der Aktenlage zufolge stets in Österreich wohnhaft war und sich freiwillig mit voller

Absicht dazu entschlossen hatte, Auslandseinkünfte aus Kapitalvermögen in beträchtlicher Höhe zu erzielen und für die Abfuhr der 35% Quellensteuer ein Konto bei der CH-Bank aufrecht zu erhalten, war die Tatsache, dass der Bf. bei Gutschrift dieser Zinsen bzw. Dividenden Abrechnungen der CH-Zahlstelle mit Einbehalt von 35% von diesen Erträgen als Steuer erhalten hatte, kein Beweis dafür, dass diese Erträge in Österreich nicht nochmals versteuert hätten werden müssen.

Bei Anwendung einer funktionalen Betrachtungsweise bezüglich des in Rede stehenden CH-Bankkontos war die Kontoführung bei der CH-Bank in den Streitjahren vielmehr der Beweis dafür, dass der Bf. die Absicht gehabt hatte, Kunde der CH-Bank in den Streitjahren und darüber hinaus bleiben zu wollen, um Kapitalvermögen langfristig mit Gewinn in der Schweiz zu veranlagern und vor dem für den Bf. zuständigen Wohnsitzfinanzamt in Österreich, geschützt durch das Schweizer Bankgeheimnis, verborgen zu halten. Die Sachverhaltsvariante, wonach ordnungsgemäß ausgefüllte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 aufgrund eines Rechtsirrtums des Bf. nicht abgegeben worden wären, war somit auszuschließen.

Tatsache ist, dass bei ordnungsgemäßer und fristgerechter Abgabe der Jahreserklärungen für die Streitjahre, also im Rahmen einer ordnungsgemäßen Pflichtveranlagung gemäß § 41 EStG 1988 (nicht nur) für die Jahre 2003 bis 2006 ein „Vergessen“ auf die Abgabe einer Einkommensteuererklärung mit der Angabe der ausländischen Zinserträge in der Einkommensteuererklärung unter jenen Kennzahlen, die die Finanzverwaltung aufgrund der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie in das EDV-Computerprogramm zur Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen für die Jahre 2003 bis 2006 eingefügt hatte, unmöglich gewesen wäre. Da der Bf. die CH-Zinseinkünfte in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre zu deklarieren gehabt hatte, um eine in der Schweiz einbehaltene Quellensteuer in Österreich auf die Einkommensteuer angerechnet zu erhalten, und die Offenlegungspflicht im Sinn des § 119 BAO in Form der Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 verletzt hatte, obwohl dem Bf. zwei (!) Bankkundenservicestellen zur Beantwortung von verfahrenssteuerrechtlichen Fragen zur Verfügung gestanden waren, war die Selbstanzeige des Bf. gemäß § 29 FinStrG als Folge der Informationen betreffend die Auswirkungen u.a. der EU-Zinsbesteuerungsrichtlinie auf gesetzlicher Ebene in Österreich und der Schweiz sowie des DBA Schweiz der Beweis dafür, dass der Bf. die vorsätzliche Herbeiführung einer Einkommensteuerverkürzung in den Streitjahren ernstlich für möglich gehalten hatte und sich mit den damit verbundenen finanziellen und abgabenrechtlichen Nachteilen abgefunden hatte.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters, wonach dem Bf. mangels juristischer und steuerrechtlicher Vorbildung nicht bewusst gewesen wäre, dass aufgrund der Art. 10 und 11 DBA Schweiz gesonderte Zuteilungsregeln für die Besteuerung dieser Einkünfte bestehen würden, geht ins Leere, zumal er nicht verneint, dass der Bf. sich dessen bewusst war, dass

- a) die Leistungsfähigkeit stets in der Phase der Einkommensentstehung (des Vermögenszuwachses) erfasst wird, womit die Einkommensteuer eine Ertragsteuer ist,
- b) die Voraussetzung für die Pflichtveranlagung gemäß § 41 EStG 1988 mit dem gleichzeitigen Bezug zweier Einkünfte in den Streitjahren erfüllt war.

Trotz Fehlens von juristischen und steuerrechtlichen Kenntnissen in einem Umfang, die den Bf. dazu befähigen könnten, Abgabepflichtige in abgabenrechtlichen Angelegenheiten zu vertreten, waren dennoch rudimentäre Kenntnisse des Bf. auf dem Gebiet des Abgaben- und Bankenrechts als Folge z.B. der Inanspruchnahme des Bankkundenservice der CH-Bank anzunehmen, widrigenfalls die Veranlagung von Kapitalvermögen eines österreichischen Staatsbürgers in der Schweiz undenkbar gewesen wäre.

Ungeachtet des nicht unbeträchtlichen CH-Kapitalvermögens hatte der Bf. laut Aktenlage keine berufsmäßig befugte Person in den Streitjahren damit bevollmächtigt, ihn in abgabenrechtlichen Angelegenheiten z.B. gegenüber den Finanzamt rechtsfreundlich zu vertreten, um die ordnungsgemäße und fristgerechte Erfüllung der Abgabepflichten des Bf. sicherzustellen und damit die steuerschonende Veranlagung der Abgaben für die Streitjahre zu ermöglichen. Da der Bf. keine Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre abgegeben hatte und trotz angeblicher Unkenntnis von internationalen Steuerrechtsvorschriften in den Streitjahren auf die Inanspruchnahme von Beratungsleistungen eines beruflich befugten Rechtsvertreters in abgabenrechtlichen Angelegenheiten verzichtet hatte, war anzunehmen, dass der ehemals beruflich als Buchhalter tätig gewesene Bf. die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhalts ernstlich für möglich gehalten hatte und sich mit den durch die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen für die Streitjahre bedingten abgabenrechtlichen Nachteilen samt finanziellen Belastungen abgefunden hatte. Damit war dem Bf. Vorsatz bei der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen für die Streitjahre zu den regulären Abgabestichtagen zu bescheinigen.

Die Wertung der mit der Nichtabgabe der Erklärungen verbundenen finanziellen Nachteile iVm Art. 28 DBA, demnach bis Ende 2012 nur mehr die Jahre 2009 bis 2011 auf diese Weise von der 35%igen CH-Verrechnungssteuer entlastet werden könnten, als Begründung wider das Vorliegen eines Vorsatzes entbehrt jeder Grundlage, weil der Vorsatz der Beibehaltung der CH-Kapitalvermögensveranlagung in den Streitjahren mit der Absicht verbunden war, dass die Zinsen- und Dividendenerträge in der Schweiz mit der 35%igen CH-Verrechnungssteuer versteuert werden. Die Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG war daher der Beweis dafür, dass der Bf. die Versteuerung der CH-Einkünfte mit (35% Schweizerische Verrechnungssteuer + 25% österreichische Kapitalertragsteuer =) 60% ernstlich für möglich gehalten hatte und sich damit abgefunden hatte, dass die CH-Verrechnungssteuer gemäß Art. 28 DBA nur für die letzten drei Jahre erstattungsfähig war. Der Bf. hatte somit die CH-Einkünfte für die Streitjahre infolge der Verletzung der Offenlegungspflicht im Sinn des § 119 BAO in Form der Nichterklärung dieser Einkünfte für die Streitjahre in ordnungsgemäßer Form beim österreichischen Finanzamt in Österreich mit 25% zu versteuern.

Der Bf. ist wegen der unterlassenen Bevollmächtigung eines rechtsfreundlichen Vertreters in abgabenrechtlichen Angelegenheiten bereits im ersten der Streitjahre mit den finanziellen Nachteilen, die sich durch die mit der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen für die Streitjahre verbundenen Kostenrisiken ergeben haben, belastet, weil es dem Bf. dann, wenn er Leistungen von professionellen Beratern in abgabenrechtlichen Angelegenheiten bereits in den Veranlagungsjahren 2003 bis 2006 in Anspruch genommen hätte, möglich gewesen wäre, die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen gegen den Steuerberater wegen Beratungsfehlern in Erwägung zu ziehen. Darüber hinaus wäre der Bf. bei Erfolgsaussichten solch einer Klage auf den Zivilrechtsweg zu verweisen gewesen. Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters zur Höhe der Steuerlast waren somit nicht geeignet, die Annahme des Vorliegens eines Sachverhalts, der dem Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinn des § 33 FinStrG entspricht, zu widerlegen.

- Verschulden des Bf.

Wider die Ausführungen des steuerlichen Vertreters zum Verschulden beim Rechtsirrtum ist ins Treffen zu führen, dass der Bf. stets vorsätzlich gehandelt hat und das Unrecht der Tat für den Bf. aufgrund der ehemals beruflichen Tätigkeit als Buchhalter sowie für jedermann leicht erkennbar war.

Im Hinblick darauf, dass die CH-Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Streitjahre als einkommensteuerpflichtige Einkünfte in die Abgabenbemessungsgrundlage des entsprechenden Jahres miteinzubeziehen waren und daher der Bf. zur ordnungsgemäßen und fristgerechten Offenlegung der CH-Einkünfte für die Streitjahre gegenüber der belangten Behörde verpflichtet gewesen war, dies jedoch unterlassen hatte, war dem Vorbringen, demnach in den Formularen E1 keine Kennziffern betreffend Angabe von steuerfreien oder nicht steuerbaren Auslandseinkünften vorgesehen seien, zu entgegnen, dass es im Falle steuerpflichtiger Einkünfte ohne dafür vorgesehener Kennziffer in den Abgabenformularen Sache der Finanzverwaltung gewesen wäre, für die Erlassung ordnungsgemäßer Einkommensteuerbescheide zu sorgen. Auf die Möglichkeit der Ausfertigung von händischen Bescheiden anhand der vom Bf. angezeigten Welteinkommensdaten als Bemessungsgrundlage sei verwiesen.

- Kundenservice des Bundesministeriums für Finanzen

Über die bisherigen Ausführungen betreffend die Publizität des EuGH-Urteils Lenz hinaus war zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters zum EuGH-Urteil Lenz zu bemerken, dass die Nichtabgabe einer Abgabenerklärung im Falle einer Pflichtveranlagung gemäß § 41 EStG 1988 nicht mit der Begründung, dass es für eine steuerlich nicht bewanderte Person nicht ohne weiteres erkennbar gewesen wäre, ob die Steuerpflicht ausländischer Kapitalerträge in Österreich auch dann eintritt, wenn im Ausland bereits eine Steuer von diesen Erträgen einbehalten worden wäre, zu entschuldigen ist. Abgesehen davon, dass von Laien auf dem

Gebiet des Abgabenrechts üblicherweise Leistungen von berufsrechtlich befugten Personen zwecks ordnungsgemäßer Übermittlung von nach besten Wissen und Gewissen ausgefüllten Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre in Anspruch genommen werden und die an die berufsrechtlich befugten Personen geleisteten Steuerberatungskosten als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 abzugsfähig sind, wäre es dem Bf. auch als Pensionist zumutbar gewesen, das Bürgerservice des Bundesministeriums für Finanzen zwecks Abgabe von ordnungsgemäßen Abgabenerklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 zu kontaktieren.

Über <https://www.bmf.gv.at/kontakt.html> ist zu erfahren, dass Abgabepflichtige Antworten auf Anfragen zu persönlichen Steuerangelegenheiten ausschließlich als authentifizierte Benutzer über FinanzOnline oder direkt beim Wohnsitz-Finanzamt im Infocenter erhalten. Informationen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (genannt Steuer- oder Jahresausgleich) sind auf der Kundenservice-Seite zu finden.

Die FAQ (Frequently Asked Questions) enthalten, aufgeteilt auf mehrere Seiten, Antworten auf häufige Fragen zu Themenbereichen von beispielsweise Steuern über Zoll bis FinanzOnline. Wenn die Frage hier nicht beantwortet ist, ist für eine individuelle Anfrage das Kontaktformular nutzbar.

Die Daten des Abgabepflichtigen unterliegen dem Datenschutz und werden nur für die Beantwortung dieser Anfrage verwendet.

Da der Bf. vorsätzlich die Abgabenerklärungen für die Streitjahre nicht rechtzeitig ausgefüllt und beim Finanzamt fristgerecht abgegeben hatte, war die zehnjährige Verjährungsfrist anzuwenden.

- Zitierte Rechtsprechung a) im Vorlageantrag, b) Mail vom 20.07.2018,

Auf Grund der Aktenlage steht fest, dass beim ggstdl. zu beurteilenden Sachverhalt ein Irrtum des Bf. über die Widerrechtlichkeit der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen für die Streitjahre nicht festzustellen war.

Bestätigt wird die Steuerhinterziehung des Bf. durch Veranlagung von Kapitalvermögen in der Schweiz durch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) vom 11.10.2012, GZ. RV/1451-W/11, und die Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17.06.2008, 8 K 59/04.

Hinsichtlich der Berufungsentscheidung des UFS vom 11.10.2012, GZ. RV/1451- W/11, unterscheidet sich der der Berufungsentscheidung des UFS zu Grunde gelegene Sachverhalt zwar von ggstdl. insofern, als der Bf. im vorliegenden Fall nicht in den Streitjahren in abgabenrechtlichen Angelegenheiten steuerlich vertreten gewesen war, keine geringfügigen Einkünfte aus CH-Kapitalvermögen bezogen hatte und auch keine Abgabenerklärungen für die Streitjahre abgegeben hatte; dennoch ließ die Berufungsentscheidung des UFS keinen Zweifel daran bestehen, dass die Nichterklärung von Kapitaleinkünften aus Depots in der Schweiz den Tatbestand der hinterzogenen Abgaben

erfüllt, womit ein Anwendungsfall der verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs. 2 BAO vorliegt.

Auch die im Vorlageantrag angesprochene Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17.06.2008, 8 K 59/04, unterscheidet sich zwar im Sachverhalt von vorliegendem Sachverhalt, u.a. durch die Sachverhaltselemente "*Schätzung nicht erklärter Einkünfte aus Kapitalvermögen und der Höhe des Vermögens bei fehlenden Nachweisen*" und "*behaupteter Verbrauch des angeblich ertraglos zu Hause aufbewahrten Kapitals*", dennoch lässt die Entscheidung keinen Zweifel daran bestehen, dass die Verlagerung von Wertpapieren nach Luxemburg, ohne dem Finanzamt die Einkünfte aus diesem Kapitalvermögen ordnungsgemäß zu erklären, in abgabenrechtlicher Hinsicht als Steuerhinterziehung zu werten ist.

Dem ergänzenden Vorbringen im Schreiben vom 08.07.2013 zur UFS-Berufungsentscheidung vom 11.10.2012, GZ. RV/1451-W/11, mit Bezug auf die Seite 67 des Artikels von Dr. Krafft und Mag. Perz im UFS-Journal Nr. 2 vom Februar 2013 zur letztgenannten UFS-Berufungsentscheidung samt dem hervorgehobenen Satz "*Es ist zwar in jedem Einzelfall eine genaue Prüfung der Argumentation durchzuführen, wobei jedoch zu beachten sein wird, dass der geringe Steuerabzug in der Schweiz kaum geeignet sein kann, einen - auch entschuldbaren- Rechtsirrtum zu nähren...*" ist zu entgegnen, dass der Bf. als ehemaliger Buchhalter, welcher über ein größeres Kapitalvermögen in den Streitjahren verfügt hat, die Tatsache, dass die Einkünfte aus dem in der Schweiz veranlagten Kapitalvermögen in den Streitjahren in Österreich einkommensteuerpflichtig gewesen sind, gekannt hat. Darüber hinaus fehlt ein stichhaltiges Beweismittel für das Vorbringen, dass der Bf. tatsächlich die Abgabenerklärungen rechtsirrtümlich nicht ordnungsgemäß und fristgerecht beim für den Bf. zuständigen Wohnsitzfinanzamt abgegeben hätte. Mit der Wertung der Nichtabgabe von Steuererklärungen trotz Einkünften aus in der Schweiz veranlagten Kapitalvermögen für die Streitjahre als Steuerhinterziehung entspricht daher das Bundesfinanzgericht dem letzten Satz in dem zuletzt zitierten Artikel aus dem UFS-Journal Nr.2 vom Februar 2013: "*Vielmehr wird wohl im Regelfall von bedingtem Hinterziehungsvorsatz und damit einer verlängerten Verjährungsfrist auszugehen sein.*"

Da im gegenständlichen Beschwerdefall eine Steuerhinterziehung auf Grund der Aktenlage festzustellen war, waren die im Mail des steuerlichen Vertreters vom 06.09.2018 zitierten Entscheidungen des UFS und BFG nicht analog auf vorliegenden Fall anzuwenden bzw. die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters zu den einzelnen Entscheidungen nicht geeignet, das Vorliegen eines Rechtsirrtums, aufgrund dessen die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben gewesen wären, nachzuweisen.

Wider das Zitat aus der letztzitierten Mail des steuerlichen Vertreters vom 06.09.2018 aus der Bescheidbegründung Seite 1 unten zu den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2006 des

Finanzamtes vom 19.04.2013 „*Der Steuerpflichtige hätte geeignete Erkundigungen bei einer sachlich kompetenten Stelle einholen müssen, wie es den Gepflogenheiten der am Wirtschaftsleben teilnehmenden Personen bei Einhaltung der obliegenden Sorgfaltspflicht entspricht. Ansonsten trägt der Steuerpflichtige das Risiko des Rechtsirrtums.*“ war ins Treffen zu führen, dass der Bf. mit Vorsatz Einkünfte aus der Veranlagung von Kapitalvermögen in der Schweiz erzielt hatte, ohne dem für den Bf. zuständigen österreichischen Wohnsitzfinanzamt

- a) die Eröffnung einer Kapitaleinkunftsquelle in der Schweiz,
- b) die in den Streitjahren erzielten Einnahmen aus dem ausländischen Kapitalvermögen angezeigt zu haben.

Da der Bf. in den Streitjahren vorsätzlich gehandelt hatte, war die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 als unbegründet abzuweisen.

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.

Das Vorliegen des im Beschwerdefall strittigen vorsätzlichen Verhaltens wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt; derartige nicht über den Einzelfall bedeutsame Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Wien, am 10. Dezember 2018