

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Niederösterreich Steuerberatung GmbH, Wiener Straße 2, 2640 Gloggnitz, über die Beschwerden vom 29. Dezember 2017 und 31. Jänner 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt vom 6. Dezember 2017 und 10. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2011, St.Nr. 33-***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind entsprechend den Feststellungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 19. Februar 2018 festzusetzen.

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2011 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) war in den Jahren 1988 bis 1999 bei der Lauda Air und für die Jahre 1999 bis 2004 für die Korean Air in Korea jeweils als Berufspilot tätig. Im Jahre 2004 kehrte der Bf. im Alter von 59 Jahren wieder nach Österreich zurück, wo er

keine Anstellung mehr fand und sich im Jahre 2006 selbständig machte. Mit 1. Mai 2007 erfolgte der Pensionsantritt des Bf..

1. Versteuerung ausländischer Kapitalerträge:

1.1 Selbstanzeige vom 27. April 2016 gemäß [§ 29 FinStrG](#):

Mit Eingabe vom 27. April 2016 erstattete der Bf. Selbstanzeige gemäß [§ 29 Abs. 1 FinStrG](#), da der Bf. die in der Schweiz erzielten Kapitalerträge aus sog. „schwarzen“ Investmentfonds der Jahre 2007 bis 2011 in Österreich hätte versteuern müssen und er davon ausgegangen sei, dass die Schweizer Bank ohnehin die nötigen Steuern einbehalte und abführe. Insbesondere sei dem Bf. nicht bewusst gewesen, dass er die in der Schweiz erzielten Kapitalerträge in Österreich hätte versteuern müssen.

Da der Bf. aufgrund seiner Auslandstätigkeiten als Berufspilot in Österreich nur eine geringe Pension erhalten würde, habe er das in der Schweiz angesparte Geld bzw. die Kapitalerträge daraus für seinen laufenden Lebensunterhalt verwendet. Im Jahre 2012 habe der Bf. das in der Schweiz unterhaltene Konto aufgelöst, um damit die noch ausstehenden Schulden für seine Wohnung abzubezahlen.

Im Weiteren werde darauf verwiesen, dass nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bf. die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von bis zu 10 Jahren gemäß [§ 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) nicht zur Anwendung komme, da der Bf. davon ausgegangen sei, dass er die in der Schweiz erzielten Kapitalerträge nicht in seine österreichische Steuererklärung aufzunehmen brauche. Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer betrage daher gemäß [§ 207 Abs. 2 erster Satz BAO](#) 5 Jahre und beginne gemäß [§ 208 Abs. 1 BAO](#) mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Aufgrund der Erlassung der Steuerbescheide habe sich die Verjährungsfrist gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) um ein Jahr verlängert.

Da nach den dem steuerlichen Vertreter aufliegenden Informationen innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen zu Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen worden seien, finde die Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr gemäß [§ 209 Abs. 1 BAO](#) keine Anwendung. Aufgrund der obigen Bestimmungen seien die Jahre bis einschließlich 2009 für Zwecke der Einkommensteuer verjährt.

Die detaillierten Berechnungen der Kapitalerträge 2007 bis 2011 inkl. Ertragnisaufstellungen der UBS sowie eine zusammenfassende Aufstellung für die noch nicht verjäherten Kapitalerträge 2010 bis 2012 finde man als Beilage zu dieser Selbstanzeige.

Einkommensteuerbescheid:	2007	2008	2009	Gesamt:
ausl. Kapitalanlagen besonderer Steuersatz:	522,97	-	12.514,43	13.037,40
Quellensteuer:	8,64		1,76	10,40
Substanzgewinne ausländischer Fonds:	21.374,47	14.114,69	2.191,76	37.680,92
Spekulationsgeschäfte:	177,00	- 7.336,89	- 147,14	- 7.307,03

Bezeichnung:	ausschüttungsgl. Erträge und stpfl. Substanzgewinne:	laufende Erträge (Zinserträge):	ausländ. Kapital- erträge gesamt:	25% Sonder- steuersatz:
ausländ. Kapitalerträge 2010:	-	11.018,50	11.018,50	2.754,63
ausländ. Kapitalerträge 2011:	31,51	11.016,61	11.048,12	2.762,03

1.2 abgabenbehördliche Nachschau 2007 bis 2009:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau für die Jahre 2007 bis 2009 gemäß [§ 147 BAO](#) iVm [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) wurde in Tz 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgestellt, dass ausländische, in der Schweiz bezogene Kapitalerträge in Österreich der Einkommensteuer unterliegen, da der Bf. als unbeschränkt Steuerpflichtiger gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) mit seinem „Welteinkommen“ in Österreich steuerpflichtig sei.

Bei der mit 27. April 2016 erstatteten Selbstanzeige sei seitens des steuerlichen Vertreters darauf hingewiesen worden, dass man nicht von hinterzogenen Abgaben des Bf. ausgehe, da der Bf. davon ausgegangen sei, dass er die in der Schweiz erzielten Kapitalerträge nicht in seine österreichische Einkommensteuererklärung aufzunehmen brauche. Somit käme die verlängerte Verjährungsfrist gemäß [§ 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) von 10 Jahren nicht zur Anwendung.

In der Folge habe das Finanzamt mit 28. Juni 2016 in Würdigung der in der Schweiz erzielten Kapitalerträge für die Jahre 2010 und 2011 neue Sachbescheide erlassen.

Bereits im Jahre 2016 habe der Bf. eine Selbstanzeige in Bezug auf ausländische Kapitalerträge in den Jahren 2006 bis 2012 an das Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt übermittelt. Für die Zeiträume vor 2010 sei der steuerliche Vertreter von einem Eintritt der Verjährung ausgegangen, da ein Irrtum des Bf. und somit keine hinterzogenen Abgaben vorliegen.

In nunmehriger Würdigung der damaligen Selbstanzeige gemäß [§ 29 FinStrG](#) und im Speziellen der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben komme das Finanzamt zur Erkenntnis, dass dem Bf. der Umstand der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#), dass der Bf. mit seinem „Welteinkommen“ in Österreich steuerpflichtig sei, bewusst sein hätte müssen. Dies gelte allgemein hin als bekannt und könne nicht als „Irrtum“ abgetan werden. Es sei daher davon auszugehen, dass der Bf. die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen habe. Daher werde seitens des Finanzamtes die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben für die Jahre 2007 bis 2009 in Anspruch genommen.

Die Besteuerungsgrundlagen werden den in der Selbstanzeige enthaltenen Unterlagen 2007 bis 2009 entnommen und analog der Vorgehensweise in den Jahren 2010 bis 2012 den jeweiligen Kennzahlen zugeordnet. Die Besteuerungsgrundlagen werden daher wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuerbescheid:	2007	2008	2009	Gesamt:
[754] ausl. Kapitalanlagen besonderer St-Satz:	522,97	-	12.514,43	13.037,40
[757] Quellensteuer:	8,64		1,76	10,40
[409] Substanzgewinne ausländischer Fonds:	21.374,47	14.114,69	2.191,76	37.680,92
[801] Spekulationsgeschäfte:	177,00	- 7.336,89	- 147,14	- 7.307,03

1.3 amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betr. Einkommensteuer 2007-2011:

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Nachschau der Jahre 2007 bis 2009, in weiterer Folge wurden für die Jahre 2007 bis 2011 gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) die Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen und Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2011 erlassen.

Dabei wurden nachstehende Einkünfte aus der deutschen Altersrente sowie aus Schweizer Kapitalerträgen der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens sowie der festzusetzenden Einkommensteuer miteinbezogen:

Bezeichnung:	2007	2008	2009	2010	2011
deutsche Altersrente:	5.946,00	5.995,00	6.101,00	6.173,00	6.204,00
Substanzgew. ausl. Investm.F.:	21.374,77	-	12.514,43	-	31,51
ausl. KapAnlagen besond. St-Satz:	522,97	14.114,69	2.191,76	11.018,50	11.016,61
SUMME:	21.897,74	14.114,69	14.706,19	11.018,52	11.048,12
besonderer Steuersatz 25%:	5.474,44	3.528,67	3.676,55	2.754,63	2.762,03
Kapitalertragsteuer:	- 8,64	-	- 1,76	-	-

1.4 Beschwerden vom 29. Dezember 2017 und 31. Jänner 2018:

Gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2011 erhob der Bf. mit Eingaben vom 29. Dezember 2017 und 31. Jänner 2018 jeweils das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine ersatzlose Behebung der angefochtenen Bescheide.

Begründend wurde ausgeführt, der Bf. sei im Jahre 2010 an Lymphdrüsenkrebs erkrankt, was eine große Operation in St. Pölten mit längerem Krankenhausaufenthalt und eine anschließende Chemo- und Strahlentherapie nach sich gezogen habe.

Im Jahre 2014 sei der Bf. auf einem Zebrastreifen in Gloggnitz von einem Autofahrer erfasst und schwer verletzt worden. Im Zuge der Untersuchungen aufgrund des Unfalls sei bei ihm ein großes Aneurysma an seiner Aorta festgestellt worden, was eine zusätzliche Gefährdung seiner Gesundheit dargestellt und eine entsprechende Operation in Baden nach sich gezogen habe. Der Bf. habe sich daher in den letzten Jahren mehrere Operationen und Therapien unterziehen

müssen. Es seien somit außergewöhnliche Belastungen aufgrund seiner Erkrankungen gegeben.

Im Sommer 2017 sei der Bf. in Frankreich auf Besuch seiner Tochter auf der Straße von einem Autofahrer erfasst und schwerstens verletzt worden, sodass er ca. 2 Monate im Koma in einem Spital in Frankreich gelegen sei. Nach der Auskunft der Ärzte grenze es an ein Wunder, dass der Bf. diesen Unfall überhaupt überlebt und aus dem Koma aufgewacht sei. Allerdings habe er aufgrund der Gehirnverletzungen erst wieder sprechen und gehen lernen müssen, sein Allgemeinzustand sei weiterhin schlecht.

Nach § 42 Abs. 2 InvFG müsse hier der ausschüttungsgleiche Ertrag mit 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und dem letzten im Kalenderjahr erzielten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen werden. Bei Veräußerung eines Anteilsrechts sei der Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Veräußerung und dem letzten im abgeschlossenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber 0,8% des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen. Dies gelte sinngemäß auch beim Erwerb eines Anteilsrechtes.

Erfolge der Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge nicht durch den steuerlichen Vertreter, könne der Anteilsinhaber die Besteuerungsgrundlagen in gleichartiger Form im Veranlagungswege selbst nachweisen.

Jahr 2007:

Aus der übermittelten Ergebnisaufstellung 2007 könne ersehen werden, dass dem Bf. in 2007 tatsächlich nur Zinserträge von EUR 24,68 sowie Dividenden iHv EUR 489,29 zugeflossen seien. Außerdem habe er einen Spekulationsgewinn iHv EUR 177,00 erzielt. Die restlichen Kapitalerträge würden sich nur aus ausschüttungsgleichen Erträgen von Investmentfonds ergeben, wo es keinen effektiven Zufluss an den Bf. gegeben habe.

In der Anlage übermittle der Bf. eine überarbeitete Berechnung der ausschüttungsgleichen Erträge 2007, wobei für 6 „schwarze Fonds“ ein derartiger Selbstnachweis von einer anderen Steuerberatungskanzlei erstellt worden sei. Daraus ergeben sich für 2007 betreffend die Investmentfonds nur mehr steuerpflichtige ausschüttungsgleiche Erträge iHv insgesamt EUR 12.996,40 und steuerpflichtige Substanzgewinne iHv EUR 2.210,16 (somit betragen die Erträge aus den Investmentfonds nur EUR 15.206,56 anstatt EUR 21.374,47).

Jahr 2008:

Die Kapitalerträge 2008 betreffen hauptsächlich ausschüttungsgleiche Erträge aus Investmentfonds, wo es keinen effektiven Zufluss an den Bf. gegeben habe. Aus den übermittelten Ergebnisaufstellungen und Berechnungen sei ersichtlich, dass die UBS im Jahre 2008 bis auf einen

Investmentfonds sämtliche verkauft und daraus insgesamt (aufgrund der Wirtschaftskrise 2008) Spekulationsverluste erwirtschaftet habe.

Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters könne nicht davon ausgegangen werden, dass eine Person, die keinerlei steuerliche Fachkenntnisse besitze, verstehe, dass es trotz nachweisbarer Vermögensverluste überhaupt zu einer Steuerbelastung komme und dass man diese Spekulationsverluste nicht gegenrechnen dürfe – was auch aus der Sicht des steuerlichen Vertreters bedenklich sei.

Jahr 2009:

Wie wir bereits in den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 ausgeführt, besitze der Bf. keinerlei steuerliche Fachkenntnisse und sei davon ausgegangen, dass er diese ausländischen Kapitalerträge nicht in Österreich zu versteuern brauche, da sie ausschließlich im Ausland steuerpflichtig bzw. wie in Österreich endbesteuert seien. Somit sei in weiterer Folge wegen des fehlenden Hinterziehungstatbestandes von einer fünfjährigen Verjährungsfrist auszugehen.

weitere allgemeine Bemerkungen:

Weiters handle es sich bei den vom Bf. gehaltenen Fonds um sog. „schwarze Fonds“ bzw. „Nichtmeldefonds“ (somit Investmentfonds, die keinen Steuervertreter in Österreich bestellt haben, der die steuerpflichtigen Fondserträge der Österreichischen Kontrollbank melde) für die eine sehr nachhaltige Pauschalbesteuerung zur Anwendung komme.

Wie aus den übermittelten Ertragnisaufstellungen und Berechnungen ersichtlich sei, habe die UBS in 2008 bis auf einen Investmentfonds sämtliche verkauft und daraus insgesamt Spekulationsverluste (aufgrund der Wirtschaftskrise 2008) erwirtschaftet. Tatsächlich seien dem Bf. daher aus den Investmentfonds Verluste entstanden.

Die Zugrundelegung einer Verjährungsfrist von zehn Jahren komme gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) nur in Betracht „soweit“ eine Abgabe hinterzogen worden sei. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd [§ 207 Abs. 2 BAO](#) sei nach [§ 33 FinStrG](#) zu beurteilen.

Die Abgabenhinterziehung nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) erfordere Vorsatz, wobei ein bedingter Vorsatz genüge. Nach [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) handle jemand vorsätzlich, der einen Sachverhalt verwirklichen wolle, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche. Dazu genüge es, dass der Täter die Verwirklichung ernstlich für möglich halte und sich mit ihr abfinde (bedingter Vorsatz).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 29.9.1997, Zl. [96/17/0453](#); 30.10.2003, Zl. [99/15/0098](#); 17.12.2003, Zl. [99/13/0036](#)). Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. VwGH 17.12.2003, Zl. [99/13/0036](#)). Die Beurteilung der Vorfrage habe in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung müsse sich somit ergeben, aufgrund

welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme einer Hinterziehung gerechtfertigt sei (vgl. VwGH 23.9.1988, Zl. [85/17/0132](#); 29.9.1997, Zl. [96/17/0453](#)).

Die Bescheidbegründung entspreche nicht diesem Erfordernis und die behauptete – jedoch nicht vorliegende Hinterziehung – sei im Einzelfall nicht konkret geprüft worden.

Der Bf. sei in der Vergangenheit davon ausgegangen, dass das in der Schweiz angelegte Vermögen und die Erträge ausschließlich im Ausland steuerpflichtig bzw. wie in Österreich endbesteuert seien. Er habe eine Abgabenverkürzung weder ernstlich für möglich gehalten noch sich mit ihr abgefunden. Zum damaligen Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen sei ihm das Unrecht seiner Handlung und die daraus resultierenden Konsequenzen in keiner Weise bekannt oder bewusst gewesen.

Somit sei in weiterer Folge von der kürzeren Verjährungsfrist von fünf Jahren auszugehen. Eine Nachforderung der Abgaben 2007 sei somit rechtsgrundlos erfolgt.

1.5 Beschwerdeentscheidungen vom 19. Februar 2018 – 2007-2009:

Mit Beschwerdeentscheidung vom 19. Februar 2018 wurde der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 teilweise Folge gegeben und die Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfonds von EUR 21.374,47 auf EUR 15.206,56 aufgrund der vorgelegten Selbstnachweise vermindert.

Mit weiteren Beschwerdeentscheidungen vom 19. Februar 2018 wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

Hinsichtlich der verlängerten Festsetzungsfrist für hinterzogene Abgaben gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) komme es nach Ansicht des Fachbereiches lediglich darauf an, ob eine Abgabe objektiv hinterzogen worden sei, was bedeute, dass ein Tatbestand verwirklicht worden sei, an den das Gesetz eine Strafverfolgung knüpfe. Die Nichtmeldung steuerpflichtiger Einkünfte sei eine objektive Hinterziehung von Steuern.

Bei der verlängerten Festsetzungsfrist komme es jedoch nicht auf die subjektive Tatseite an. Somit es unbeachtlich, ob dem Abgabepflichtigen im weiteren Verfahren der subjektive Vorsatz, eine Abgabe zu hinterziehen, nachweisbar sei und ob es somit zur tatsächlichen Verhängung einer Strafe komme. Daher würden sich hinsichtlich der Feststellungen aus den abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen bezüglich „verlängerter Verjährungsfristen“ keine Änderungen ergeben.

Bei thesaurierenden Investmentfonds, die ihrer Erträge nicht ausschütten, werde gesetzlich für ertragsteuerliche Zwecke eine Ausschüttung der Fondserträge an den Anleger fingiert und derart fiktiv ausgeschüttete Erträge als ausschüttungsgleiche Erträge bezeichnet.

Der „Zufluss“ der ausschüttungsgleichen Erträge werde spätestens 4 Monate nach Ablauf des jeweiligen Geschäftsjahres angenommen. Die Besteuerung der ausschüttungsgleichen Erträge aus Investmentfonds iHv EUR 14.119,69 (2008) sei unter Zugrundelegung der voran angeführten Übersicht erfolgt. Laut Aufstellung erfolge bei sog. „schwarzen Fonds“ die Anwendung der Pauschalbesteuerung iSd [§ 42 Abs. 2 InvFG 1993](#).

Jene Spekulationsverluste aus der Veräußerung von Investmentfonds innerhalb eines Jahres nach Anschaffung iHv. EUR -7.336,89 sind gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) nur mit anderen positiven Spekulationseinkünften ausgleichsfähig (relatives Verlustausgleichsverbot“, vgl. [EStR 2000](#), Rz 178). Daher würden sich hinsichtlich der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bezüglich ausländischer Kapitalerträge des Jahres 2008 keine Änderungen ergeben.

Bezüglich der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge 2009 aus der Schweiz (Kennzahlen [754] EUR 12.514,43 - [757] EUR 1,76 - [409] EUR 2.191,76) würden sich hinsichtlich der Feststellungen aus der abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme keine Änderungen ergeben.

1.6 Vorlageanträge vom 15. März 2018:

Mit Vorlageanträgen vom 15. März 2018 beantragte der Bf. jeweils die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. In der Begründung verwies der Bf. auf die bisherigen Bescheidbegründungen.

1.7 Vorlagebericht des Finanzamtes vom 10. August 2018:

Nach den Ausführungen im Vorlagebericht vom 10. August 2018 werde jeweils um eine Abweisung der Beschwerden ersucht, da im Zuge der Vorlageanträge keine neuen Argumente oder Tatsachen vorgebracht worden seien. Folglich dürfe auf die Ausführungen in der Niederschrift und der Beschwerdevereinscheidungen verwiesen werden.

2. Bezug einer deutschen Altersrente:

2.1 abgabenbehördliche Nachschau 2007 bis 2011:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau für die Jahre 2007 bis 2011 gemäß [§ 147 BAO](#) iVm [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) wurde in Tz 3 des BP-Berichtes festgestellt, dass der Bf. ausländische Einkünfte gemäß [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) in Form einer deutschen Rente beziehe. Da der Bf. seinen Hauptwohnsitz im Bundesgebiet Österreich unterhalte, gelte er gemäß [§ 2 Abs. 1 EStG](#)

[1988](#) als unbeschränkt steuerpflichtig, welche das gesamte „Welteinkommen“ erfasse (vgl. Rz 187 ESt-RL 2000).

Aufgrund des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Bundesrepublik Deutschland, BGBl III 182/2002, habe Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht auf Rentenbezüge, daher seien diese in Österreich von der Steuer *befreit*. Diese Befreiungsmethode sei mit einem Progressionsvorbehalt verbunden, welcher zur Folge habe, dass die aus der Rente resultierenden Einkünfte zwar nicht unmittelbar in die Besteuerung einbezogen werden, jedoch Berücksichtigung bei der Ermittlung des auf inländische Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes finde (vgl. Rz 189 ESt-RL 2000).

Die zur Errechnung des Steuertarifs maßgeblichen Renteneinkünfte werden den jeweiligen deutschen Steuerbescheiden des Finanzamtes Neubrandenburg entnommen. Als Bemessungsgrundlage diene jener Betrag, der im Bescheid als „Jahresbetrag der Rente“ ausgewiesen werde.

Bis zum 27. November 2017 (s. Tz 1 des BP-Berichtes) seien diese Einkünfte mit Progressionsvorbehalt vom Bf. gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt und nicht in die Abgabenerklärungen 2007 bis 2011 aufgenommen worden. Somit bestehe der Verdacht der vorsätzlichen Verkürzung von Steuern und Abgaben im Bereich der Einkommensteuer unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#). Daher komme die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von bis zu 10 Jahren gemäß [§ 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) zur Anwendung.

Folgende Beträge seien aus der erhaltenen Rentenleistung zur Ermittlung des Steuertarifes herangezogen worden:

Zeitraum:	Betrag:
Jahr 2007	5.946,00
Jahr 2008	5.995,00
Jahr 2009	6.101,00
Jahr 2010	6.173,00
Jahr 2011	6.204,00

Dabei werden enthaltenen Rentenbezüge um die enthaltenen Krankenkassenbeiträgen vermindert.

2.2 Beschwerden vom 29. Dezember 2017 und 31. Jänner 2018:

In den Beschwerden vom 29. Dezember 2017 und 31. Jänner 2018 macht der Bf. jeweils geltend, er sei bisher davon ausgegangen, dass er diese nicht in seine Steuererklärungen aufzunehmen brauche, da er keine Ahnung von Doppelbesteuerungsabkommen, Progressionsvorbe-

halt etc. gehabt habe. Nur so lasse sich auch erklären, wieso er im November 2017 auf Nachfragen des österreichischen Finanzamtes sofort alle deutschen Steuerbescheide an das österreichische Finanzamt übermittelt habe, ohne den steuerlichen Vertreter vorher zu informieren bzw. zu kontaktieren.

Auch der Prüfer vom Finanzamt habe uns nach einem ersten Telefonat mit dem Bf. im Dezember 2017 selbst darauf hingewiesen, dass der Bf. offenbar nicht verstanden habe, wieso er die deutschen Rentenbezüge in Österreich versteuern müsse und dass der steuerliche Vertreter ihm das erklären müsse.

Die vom Prüfer mündlich gemachte Aussage, dass die steuerliche Behandlung von deutschen Rentenbezügen in den letzten Jahren in den Medien thematisiert und dem Bf. daher bekannt sein müsste, könne nach Auffassung des steuerlichen Vertreters nicht gelten, da der bedingte Vorsatz zum Tatzeitpunkt vorliegen müsse und dieses Thema im Jahre 2008 (als der Bf. die Steuererklärung 2007 eingereicht habe) noch nicht in den Medien angesprochen worden sei. Auch danach habe der Bf. laut eigener Aussage keine Berichterstattung dazu wahrgenommen.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, setze konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei sei vor allem zu berücksichtigen, dass eine zwingende Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenhinterziehung vorliege, sondern Vorsatz zwingend als Tatbestandselement erforderlich sei. Eine Abgabenhinterziehung könne somit erst als erwiesen gelten, wenn – in entsprechend nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststehe.

Andernfalls bzw. wenn keine eindeutige und jeden Zweifel ausschließende Feststellung möglich sei, gelte der Grundsatz, dass im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten zu entscheiden sei. Nach herrschender Meinung sei die Unschuldsvermutung auch für die Beurteilung der „hinterzogenen Abgaben“ anzuwenden (vgl. Ritz, BAO, § 207, Rz. 15).

Da der Abgabenverkürzung kein vorsätzliches Verhalten des Bf. zu Grunde gelegen sei, könne [§ 207 Abs. 2 BAO](#) iVm §§ 8 Abs. 1, 33 Abs. 1 FinStrG nicht zur Anwendung kommen. Somit sei in weiterer Folge von der kürzeren Verjährungsfrist von fünf Jahren auszugehen. Eine Nachforderung von Abgaben der Jahre 2007 bis einschließlich 2009 erfolge damit hinsichtlich der deutschen Rentenbezüge rechtsgrundlos.

Weiters werde darauf verwiesen, dass der Allgemeinzustand des Bf. aufgrund des Verkehrsunfalles im Sommer 2017 sehr schlecht und ihn diese Prüfung bzw. die Nachforderung aufgrund des neu erlassenen Bescheides 2007 psychisch und finanziell stark belasten, da seine Ersparnisse aufgrund der schweren Erkrankungen der letzten Jahre bereits fast aufgebraucht seien.

Aus diesen persönlichen Gründen werde gebeten, von einer weiteren Verfolgung des Bf. abzu-
sehen, damit er sich psychisch auf seine Genesung konzentrieren könne und seine letzten finanziellen Mittel für die noch kommenden Therapien verwenden könne.

So diesem Begehren nicht stattgegeben werde, werde zumindest eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2007 dahingehend ersucht, die Steuer von Substanzgewinnen aus ausländischen Investmentfonds aufgrund der Selbstnachweise iHv EUR 3.801,64 (anstatt EUR 5.343,62) festgesetzt werde.

Nach den weiteren Ausführungen in den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2010 sei der Allgemeinzustand des Bf. aufgrund des Verkehrsunfalles im Sommer 2017 sehr schlecht und laut Aussagen eines Primäres im Mitte Jänner 2018 werde er nicht mehr lange leben.

2.3 Beschwerdevereinscheidungen vom 19. Februar 2018:

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 wurden hinsichtlich der Bezüge aus einer deutschen Rente in diesem Zeitraum als unbegründet abgewiesen, da sich bezüglich des Progressionsvorbehaltes hinsichtlich des Bezuges einer deutschen Rente iHv EUR 5.946,00 (2007), EUR 5.995,00 (2008), EUR 6.101,00 (2009), EUR 6.173,00 (2010) und EUR 6.204,00 (2011) keine Änderungen ergeben (vgl. ESt-Richtlinien 2000, R. 189).

2.4 Vorlageanträge vom 15. März 2018:

Mit Eingaben vom 15. März 2018 beantragte der Bf. jeweils eine Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und beantragte eine ersatzlose Behebung der angefochtenen Bescheide. In der Begründung wurde auf die Begründung der Beschwerde verwiesen.

2.5 Vorlagebericht des Finanzamtes vom 10. August 2018:

Nach den Ausführungen im Vorlagebericht vom 10. August 2018 werde jeweils um eine Abweisung der Beschwerden ersucht, da im Zuge der Vorlageanträge keine neuen Argumente oder Tatsachen vorgebracht worden seien. Folglich dürfe auf die Ausführungen in der Niederschrift und der Beschwerdevereinscheidungen verwiesen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Bf. war in den Jahren 1988 bis 1999 bei der Lauda Air und für die Jahre 1999 bis 2004 für die Korean Air in Korea jeweils als Berufspilot tätig. Im Jahre 2004 kehrte der Bf. im Alter von 59 Jahren wieder nach Österreich zurück, wo er keine Anstellung mehr fand. Im Jahre 2006 machte sich der Bf. selbständig, mit 1. Mai 2007 erfolgte der Pensionsantritt des Bf.. Nach der Aktenlage war der Bf. ab 22. August 2007 steuerlich vertreten.

Der Bf. ist an sog. „schwarze Fonds“ bzw. Nichtmeldefonds (Investmentfonds) in der Schweiz beteiligt, die keinen Steuervertreter in Österreich bestellt haben, der die steuerpflichtigen Fondserträge der Österreichischen Kontrollbank meldet.

In den Jahren 2007 bis 2011 erzielte der Bf. Einkünfte aus diesen Schweizer Nichtmeldefonds Dividenden und ausschüttungsgleiche Erträge, deren Erträge erst mit Selbstanzeige vom 27. April 2016 gemäß [§ 29 FinStrG](#) dem Finanzamt offengelegt wurden.

Darüber hinaus legte der Bf. anlässlich der im November 2017 erfolgten persönlichen Vorsprache beim Finanzamt die deutschen Rentenbezüge aus einer deutschen Altersrente offen, die im Zuge einer Nachschau gemäß [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) für den Zeitraum 2007 bis 2009 aufgrund des im Doppelbesteuerungsabkommen DBA Deutschland enthaltenen Progressionsvorbehaltes in die Besteuerung miteinbezogen wurden.

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus der mit 27. April 2016 erstatteten Selbstanzeige gemäß [§ 29 FinStrG](#), aus den Feststellungen der Abgabenbehörde im Zuge der Nachschau für den Zeitraum 2007 bis 2009 sowie aus dem erstatteten Beschwerdevorbringen.

3. Rechtliche Beurteilung:

Gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Beschränkt steuerpflichtig sind nach [§ 1 Abs. 3 EStG 1988](#) jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

Nach [§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#) ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Nach [§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988](#) unterliegen der Einkommensteuer auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Soweit nach [§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988](#) im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt, dass für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebend sind.

3.1 Nichteintritt der Festsetzungsverjährung gemäß [§ 207 BAO](#):

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob für nicht erklärte und in der Schweiz erzielte Kapitalerträge und für aus Deutschland bezogene gesetzliche Altersrenten bis einschließlich 2009 der Hinterziehungstatbestand gegeben ist, sodass die Verjährungsfrist dafür zehn Jahre beträgt. Nach Auffassung des Bf. liege hinsichtlich der Jahre bis einschließlich 2009 keine Hinterziehung von Abgaben vor, sodass die Verjährungsfrist fünf Jahre betrage und eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zulässig sei.

Gemäß [§ 207 Abs. 1 BAO](#) unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt nach [§ 207 Abs. 2 BAO](#) bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß [§ 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953](#) und [§ 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985](#) drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung beginnt nach [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden nach [§ 209 Abs. 1 BAO](#) innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Das Recht auf Festsetzung der Abgabe verjährt nach [§ 209 Abs. 3 BAO](#) spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Die Frage, ob der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd [§ 207 Abs. 2 BAO](#) erfüllt ist, ist nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen.

Gemäß [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung ist nach [§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten, bewirkt.

Vorsätzlich handelt nach [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#), 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.

Gemäß [§ 9 FinStrG](#) wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, 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 auch Fahrlässigkeit dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

Liegt eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden. Ob eine **Abgabe hinterzogen** wurde, aufgrund derer die Verjährungsfrist nach [§ 207 Abs. 2 BAO](#) zehn Jahre beträgt, ist eine Vorfrage (vgl. VwGH 7.12.2000, Zl. [2000/16/0083](#), 0084; 21.12.2011, Zl. 2009/13/0159; 28.6.2012, Zl. 2009/16/0076; 30.3.2016, Zl. Ra 2016/13/0007).

Nicht erforderlich ist daher für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren (vgl. VwGH 29.9.1997, Zl. [96/17/0453](#); 31.8.2000, Zl. [99/16/0110](#)). Ebenso wenig dafür erforderlich ist die Einleitung des Finanzstrafverfahrens (vgl. VwGH 26.4.1994, Zl. [90/14/0142](#); 20.12.1994, Zl. [89/14/0149](#); 5.7.1999, Zl. [98/16/0391](#); 15.11.2005, Zl. [2002/14/0154](#)).

Eine Abgabenhinterziehung erfordert nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) vorsätzliches Handeln und liegt daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern kann erst dann als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht.

Die Beurteilung, ob eine Abgabe hinterzogen ist, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 19.3.2008, Zl. [2005/15/0072](#); 23.2.2010, Zl. [2007/15/0292](#); 22.2.2012, Zl. [2009/16/0032](#)) und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. VwGH 26.4.1994, Zl. [90/14/0142](#); 17.12.2003, Zl. [99/13/0036](#)).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (vgl. VwGH 16.12.1988, Zl. [96/13/0033](#)). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (vgl. OGH 26.3.1982, Zl. [10 Os 35/82](#); VwGH 23.1.1970, Zl. 94/69). Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen (vgl. VwGH 28.5.1971, Zl. 433/70; 28.6.1995, Zl. 94/16/0282).

Vorsätzliches Handeln wiederum beruht nach ständiger Rechtsprechung zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 23.6.1992, Zl. [92/14/0036](#); 30.10.2003, Zl. [99/15/0098](#)).

Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist daher entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch bedingter Vorsatz (dolus eventualis) setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (vgl. BFG 15.12.2016, [RV/1100071/2014](#) sowie UFS 30.8.2013, [RV/2894-W/09](#) und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung des VwGH).

Nach [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#) liegt der bedingte Vorsatz an der Untergrenze des Vorsatzes. Beim Eventualvorsatz strebt der Abgabepflichtige die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhalts zwar nicht an, rechnet nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Erfolg, hält ihn jedoch für möglich bzw. dessen Eintritt er in Kauf nimmt (vgl. VwGH 17.12.1992, Zl. [91/16/0133](#), 0136; 26.4.1994, Zl. 93/14/0052; 28.6.1995, Zl. 94/16/0282, 91/16/0133, 0136). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, § 33, Rz. 216 und die dort zitierte OGH- und VwGH-Rechtsprechung). Eine Bejahung des Handlungsergebnisses durch den Abgabepflichtigen ist nicht erforderlich, auch bewusste Gleichgültigkeit stellt bedingten Vorsatz dar.

Nach [§ 9 FinStrG](#) wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen.

In der Selbstanzeige vom 27. April 2016 gemäß [§ 29 FinStrG](#) wird hinsichtlich der nicht erklärten Kapitalerträge aus in der Schweiz unterhaltenen „schwarzen“ bzw. Nichtmeldefonds (Investmentfonds) im Wesentlichen eingewendet, der Bf. sei davon ausgegangen, dass die Schweizer Bank ohnehin die nötigen Steuern einbehalte und abführe und nach den weiteren Beschwerdeausführungen in Österreich nicht versteuern müsse. Weiters wird in den Beschwerdeausführungen die Nichterklärung der Schweizer Kapitalerträge damit gerechtfertigt, es könne bei einem fachlichen Laien nicht davon ausgegangen werden zu erkennen, dass es trotz nachweisbarer (Spekulations-)Verluste überhaupt zu einer Steuerbelastung komme.

Die Nichterklärung der deutschen Altersrente in den Jahren 2007 bis 2011 wird lediglich damit begründet, dass der Bf. keine Ahnung von Doppelbesteuerungsabkommen, Progressionsvorbehalt etc. habe und es ihm nicht klar gewesen, warum deutsche Rentenbezüge in Österreich zu versteuern seien. Dies ungeachtet des Umstandes, dass der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Dass der Bf. gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, seine Schweizer Kapitaleinkünfte und die deutschen Rentenbezüge seien in Österreich nicht zu versteuern, ist absolut realitätsfremd. Es trifft war zu, dass von in der Schweiz erzielten Kapitaleinkünften Quellensteuern einbehalten wurden. Dass ausländische Quellensteuern ausschließlich in der Schweiz steuerpflichtig und wie in Österreich endbesteuert seien und der Bf. daher hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich einem (entschuldbaren) Irrtum unterlegen sei, kann nur als Schutzbehauptung qualifiziert werden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung kann davon ausgegangen werden, dass bei einem Berufspiloten ein grundsätzliches Wissen über die Einkommensteuerpflicht von in- und ausländischen Einkünften bei einem Wohnsitz und einer unbeschränkten Steuerpflicht im Inland vorhanden ist. Darüber hinaus war der Bf. nach der Aktenlage seit 22. August 2007 steuerlich vertreten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht jedenfalls bereits bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 25.3.1999, Zl. [97/15/0056](#)). Umso mehr muss dieser Grundsatz für einen Berufspiloten Gültigkeit besitzen, wofür es strenge Zulassungskriterien gibt.

Es ist schließlich auch nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger über das für die Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte nötige Detailwissen verfügt, ausschlaggebend ist in diesem Zeitpunkt vielmehr, dass der Bf. die Schweizer Kapitalveranlagungen und die aus Deutschland bezogenen Altersrenten dem Finanzamt gänzlich verschwiegen, damit unrichtige Erklärungen abgegeben und sohin in Kauf genommen hat, dass die Besteuerung in Österreich nicht gesetzeskonform erfolgen kann, zumal das Finanzamt davon anderweitig keine Kenntnis erlangen konnte.

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des [§ 33 FinStrG](#), wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält.

Zum Einwand des Vorliegens eines Rechtsirrtums ist ferner festzuhalten, dass der Bf. es unterlassen hat, sich über das Bestehen seiner Erklärung zu erkundigen (vgl. UFS 11.10.2012, GZ. [RV/1451-W/11](#); 30.8.2013, GZ. [RV/2893-W/09](#)). Es wäre doch naheliegend gewesen, wenn sich der Bf. angesichts der vorgebrachten Unerfahrenheit von seiner steuerlichen Vertretung entsprechende Erkundigungen eingeholt hätte, ob die von ihm vertretene Rechtsansicht tatsächlich zutrifft. Dies umso mehr deshalb, da der beschwerdegegenständliche Zeitraum die Jahre 2007 bis 2011 betrifft und der Bf. bereits ab 22. August 2007 steuerlich vertreten war. Umso weniger scheint es nachvollziehbar, dass der Bf. keine Maßnahmen getroffen hat, um rechtswidriges Handeln hintanzuhalten.

Darüber hinaus geht aus den Erklärungsvordrucken klar und eindeutig hervor, dass ausländische Kapitaleinkünfte nicht steuerfrei zu belassen, sondern der Finanzbehörde gegenüber offenzulegen sind.

Dass die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte bei (ausländischen) Investmentfonds eine Komplexität aufweist, die bereits fundierte fachspezifische Kenntnisse voraussetzt, wird nicht in Abrede gestellt. Dessen ungeachtet besteht allerdings auch bei Erträgen dieser Art eine Erklärungspflicht gegenüber der Finanzbehörde. Wenn nunmehr einem Steuerpflichtigen die Kenntnisse, die zur Ermittlung der aus diesen Finanzprodukten herrührenden steuerrelevanten Einkünfte erforderlich sind, fehlen, so ist diesem, insbesondere dann, wenn es sich um die Veranlagung größerer Vermögen handelt bzw. die sich daraus ergebenden Erträgen ein nicht unerhebliches Ausmaß überschreiten, die Inanspruchnahme eines fachkundigen(Steuer-)Beraaters zuzumuten.

Wenn sich nun aus dem Beschwerdevorbringen ergibt, dass der Bf. keine Erkundigungen über die Steuerpflicht Schweizer Kapitalerträge sowie deutscher Rentenbezüge eingeholt zu haben, so ist ihm zu entgegnen, dass bereits das Unterlassen einer ihm nach den persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung über die Versteuerung ein Verschulden darstellt, das das Vorliegen eines entschuldigen Irrtums ausschließt (vgl. VwGH 1.12.1972, Zl. [2072/71](#); 15.6.1973, Zl. 390/73).

Im vorliegenden Fall bewegen sich die aus ausländischen Investmentfonds resultierenden erklärungs- und steuerpflichtigen Einkünfte nach den Aufstellungen des Bf. zwischen 14.000 und 21.000 Euro p.a. (gerundet) und erreichen somit ein Ausmaß, das weit über den erlittenen Spekulationsverlusten der Jahre 2008 und 2009 liegt.

In diesem Zusammenhang muss auch auf die seit vielen Jahren in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführten Diskussionen bezüglich der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in

Schweiz, Liechtenstein udgl. angelegtem Kapital verwiesen werden (vgl. BFG 21.6.2017, GZ. RV/4100068/2013). Seit dem EuGH-Urteil vom 15.7.2004, Rs C-315/02, Lenz, war die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen immer wieder Thema in den Medien. Dass dies dem Bf., der seit 2004 in Österreich war und sich darüber hinaus 2006 selbständig machte, entgangen wäre, ist nicht plausibel, zumal der Bf. seit 2007 auch steuerlich vertreten war.

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass die Ausführungen des Bf. zum Vorliegen eines das vorsätzliche Handeln ausschließenden Irrtums hinsichtlich einer Steuerpflicht der Schweizer Kapitaleinkünfte in Österreich und der nicht in Österreich erklärten deutschen Rentenbezüge nicht plausibel sind.

Vielmehr gelangt das Bundesfinanzgericht unter Würdigung aller Sachverhaltselemente nach seiner Überzeugung iSd [§ 98 Abs. 3 FinStrG](#) zum Ergebnis, dass der Bf. sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht als auch die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen hat. Damit war der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des [§ 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) erfüllt, sodass insbesondere die Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erfolgte. Aus diesem Grund war daher die Beschwerde in Bezug auf den relevanten Eintritt der Verjährung als unbegründet abzuweisen.

Der Eintritt der Verjährung war in diesem Verfahren nur hinsichtlich der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 strittig.

3.2 Steuerpflicht für ausländische Kapitalerträge 2007 bis 2011:

Gemäß [§ 40 Abs. 1 Investmentfondsgesetz](#) (InvFG) 1993 sind Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber sowie Substanzgewinne bei diesen steuerpflichtige Einnahmen.

Insoweit eine tatsächliche Ausschüttung des im Sinne des Abs. 1 verrechneten Jahresertrages einschließlich der verrechneten Substanzgewinne unterbleibt, gelten nach [§ 40 Abs. 2 Z 1 InvFG 1993](#) mit der Auszahlung der Kapitalertragsteuer (§ 13 dritter Satz) sämtliche nicht ausgeschütteten Gewinne des abgelaufenen Geschäftsjahres an die Anteilinhaber in dem aus dem Anteilsrecht sich ergebendem Ausmaß als ausgeschüttet (ausschüttungsgleiche Erträge). Wird diese Auszahlung nicht innerhalb von vier Monaten nach Ende des Geschäftsjahres vorgenommen, gelten die nicht ausgeschütteten Jahresgewinne nach Ablauf dieser Frist als ausgeschüttet. Werden nachweislich diese Erträge später tatsächlich ausgeschüttet, so sind sie steuerfrei.

Gemäß [§ 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993](#) sind die ausschüttungsgleichen Erträge unter Anschluss der notwendigen Unterlagen nachzuweisen. Der Nachweis ist im Wege eines steuerlichen Vertreters zu erbringen. Steuerlicher Vertreter ist ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländischer

Wirtschaftstreuhand. Erfolgt der Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge nicht durch den steuerlichen Vertreter, kann der Anteilinhaber die Besteuerungsgrundlagen in gleichartiger Form im Veranlagungswege selbst nachweisen.

Nach [§ 42 Abs. 1 InvFG 1993](#) sind die Bestimmungen des [§ 40 InvFG 1993](#) auch für ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden.

Unterbleibt für ausländische Kapitalanlagefonds ein Nachweis, so wird gemäß [§ 42 Abs. 2 InvFG 1993](#) der ausschüttungsgleiche Ertrag mit 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen. Bei Veräußerung eines Anteilsrechtes ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem bei der Veräußerung und dem letzten im abgeschlossenen Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber 0,8% des bei der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises für jeden angefangenen Monat des im Zeitpunkt der Veräußerung laufenden Kalenderjahres anzusetzen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit dem Nachweis ausschüttungsgleicher Erträge durch den Anteilsinhaber befasst (vgl. VwGH 26.1.2017, Zl. [Ro 2015/15/0022](#)) und festgestellt, dass aus dem Umstand, dass ein qualifizierter Nachweis verlangt wird, ein Verstoß gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs gemäß [Art. 63 AEUV](#) schon deswegen nicht abgeleitet werden kann, weil diese Regelung sowohl für inländische als auch für ausländische Fonds gilt. Bei Unterbleiben eines Nachweises sah § 42 Abs. 2 InvFG idF bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 (diese Regelung ist auch im vorliegenden Fall noch anwendbar) jedoch nur betreffend ausländische Kapitalanlagefonds eine Pauschalbesteuerung ausschüttungsgleicher Erträge vor.

Im vorliegenden Fall sind die rechnerische Richtigkeit der in der Selbstanzeige übermittelten Darstellung der Besteuerungsgrundlagen und die vom Finanzamt ermittelten Besteuerungsgrundlagen nach den Vorgaben des [§ 42 Abs. 2 InvFG 1993](#) unstrittig.

Einkommensteuer 2007:

Soweit in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 geltend gemacht wird, dass die Substanzgewinne aus Schweizer Investmentfonds lediglich EUR 15.206,56 (statt: EUR 21.374,47) betragen und dies anhand nachgereichter Unterlagen dokumentiert wurde, wurde bereits mit Beschwerdeverentscheidung vom 19. Februar 2018 dem Beschwerdebegehren in diesem Punkt Folge gegeben und dieser Punkt außer Streit gestellt.

Im vorliegenden Fall wird der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 teilweise Folge gegeben, als die Substanzgewinne aus Investmentfonds nunmehr mit EUR 15.206,56 anstatt mit EUR 21.374,47 berücksichtigt werden.

Die Abgabenfestsetzung für das Jahr 2007 ist demnach mit den rechnerischen Wertansätzen lt. Beschwerdeverentscheidung vom 19. Februar 2018 vorzunehmen. In diesem Zusammenhang wird auf die ziffernmäßigen Festsetzungen der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Einkommensteuer 2008 bis 2011:

Im weiteren Beschwerdeverfahren war lediglich strittig, ob eine vorsätzliche oder eine mit bedingtem Vorsatz erfolgte Verkürzung von Abgaben vorlag, sodass nach [§ 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO](#) eine Verjährungsfrist von zehn Jahren an die Stelle von fünf Jahren tritt.

Zum Nichteintritt der Festsetzungsverjährung aufgrund der nicht erklärten Schweizer Kapitalerträge (nebst deutschen Altersrenten) hinsichtlich der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2011 wird auf Punkt 3.1 dieser Entscheidung verwiesen. Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2011 werden daher als unbegründet abgewiesen.

3.3 Bezug einer deutschen Altersrente 2007 bis 2011:

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift sieht dies vor.

Ist nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) abzuziehen.

Erhält gemäß [Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

Bezüge, die nach [Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Der Begriff „Rente“ bedeutet nach [Art. 18 Abs. 4 DBA-Deutschland](#) bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslanglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

Bezieht nach [Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland](#) eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder diese Vermögen von der Besteuerung aus.

Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, dürfen nach Art. 23 Abs. 2 lit. d dieses Doppelbesteuerungsabkommens gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis liegen vor allem bei Pensionszahlungen vor (vgl. Jakom, EStG, § 25, Rz. 3, S. 1306).

Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, sind (zur Gänze) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Bei den Pensionen des Bf. aus Deutschland und Finnland handelt es sich um Einkünfte, die durch das jeweilige Abkommen in Österreich unter *Progressionsvorbehalt* von der Besteuerung freigestellt sind. Progressionsvorbehalt bedeutet, wie sich aus den zitierten Rechtsnormen ergibt, dass die Deutschland zur Besteuerung zugeteilten Einkünfte in Österreich zwar aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden, bei der Ermittlung des auf die in Österreich zu versteuernden Einkünfte anzuwendenden Tarifes (Durchschnittsteuersatzes) aber miteinbezogen werden.

Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) entfalten eine Schrankenwirkung bloß insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob und in welcher Höhe überhaupt Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist erst in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (vgl. VwGH 29.7.2010, [2010/15/0021](#) mwN).

Die Einkommensteuerpflicht des Bf. erstreckt sich aufgrund seines inländischen Wohnsitzes auf alle in- und ausländischen Einkünfte ([§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#)), soweit diese nicht durch die Schrankenwirkung eines DBAs (Doppelbesteuerungsabkommens) eingeschränkt und die Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen wurden (vgl. VwGH 29.7.2010, [2010/15/0021](#)).

Ist dies der Fall, gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass sich der Steuersatz trotzdem nach dem (Gesamt)Einkommen bemisst. Dies bildet die innerstaatliche Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt (vgl. VwGH 26.2.2015, Zl. [2012/15/0035](#) unter Hinweis auf VwGH 24.5.2007, Zl. [2004/15/0051](#) und Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung). Diese Regel gilt nur dann nicht, wenn ein DBA die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehaltsverbieht. Eine den Progressionsvorbehalt einräumende Bestimmung in einem DBA hat lediglich deklaratorische Bedeutung (vgl. VwGH 29.7.2010, Zl. [2010/15/0021](#) unter Hinweis auf BFH 19.12.2001, [I R 63/00](#) und BFH 10.12.2008, [I B 60/08](#)).

Bei Anwendung des Progressionsvorbehalts wird das *Gesamteinkommen* ermittelt. Dabei sind – auch für die ausländischen Einkünfte – die Vorschriften des österreichischen EStG maßgebend. Nach Ermittlung der auf dieses Gesamteinkommen entfallenden österreichischen Einkommenssteuer wird sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird zuletzt – unter Außerachtlassung der ausländischen Einkünfte – auf den Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf (vgl. VwGH 23.10.1997, Zl. [96/15/0234](#) mwN).

Da nach [§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) Steuern vom Einkommen nicht bei den einzelnen (auch: ausländischen) Einkünften abgezogen werden dürfen, darf bei Anwendung des Progressionsvorbehalts in Bezug auf ausländische Einkünfte keine Kürzung dieser Einkünfte um die ausländische Einkommensteuer oder Vermögenssteuer erfolgen (vgl. VwGH 26.3.1965, Zl. [0928/63](#)).

Bei der entscheidungsrelevanten Rente handelt es sich um eine deutsche gesetzliche Altersrente. Die DRV stellt sich auf ihrer Web-Site (www.deutsche-rentenversicherung.de) selbst als Zusammenschluss der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte und dem Verband Deutscher Rentenversicherungsträger dar, der die gesetzliche Rentenversicherung als Gesamtheit vertritt.

Eine ausländische Sozialversicherung entspricht dann einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, wenn zumindest grundsätzlich eine Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen vorliegt, und diese Pflichtbeiträge gemäß der österreichischen Rechtslage als Werbungskostenabzugsfähig wären (vgl. VwGH 27.4.1981, Zl. [2299/79](#); 28.4.2004, Zl. [2002/14/0097](#); 14.12.2006, Zl. [2005/14/0099](#); so auch UFS 7.5.2008, GZ. [RV/0072-S/08](#)).

Im vorliegenden Fall wird die Einbeziehung der in deutschen bezogenen Altersrente lediglich mit dem Hinweis bekämpft, dass der Bf. davon ausgegangen sei, dass bis einschließlich 2009 Verjährung eingetreten sei, da keine Hinterziehung bzw. Verkürzung von Abgaben vorliege. Die Nachforderung von Abgaben der Jahre 2007 bis 2009 erfolge somit hinsichtlich der deutschen Rentenbezüge wegen Eintritts der Verjährung rechtsgrundlos.

Auch zum Nichteintritt der Festsetzungsverjährung wird daher auf die weiteren Ausführungen in Punkt 3.1 dieser Entscheidung verwiesen.

Die von Deutschland in den Jahren 2007 bis 2011 bezogenen Altersrenten wurden demnach zu Recht in die Besteuerung miteinbezogen.

4. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als diese Entscheidung in der Frage des Eintritts der Festsetzungsverjährung sowie des Vorliegens einer den Irrtum ausschließenden bedingten Abgabenhinterziehung als Vorfrage der in diesem Erkenntnis dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 17.12.1992, Zl. [91/16/0133](#), 0136; 30.3.2016, Zl. Ra 2016/13/0007).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Jänner 2021