

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Feldkirch 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Josef Ungericht, den Richter Mag. Armin Treichl und die fachkundigen Laienrichter Mag.^a Patricia Kathan-Simma und Mag. Norbert Metzler in Gegenwart der Schriftführerin Isabella Alexandra Längle in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. jur. Wolfram Simma, Scheffelstraße 1, 6900 Bregenz, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten (undatiertes Schreiben, eingegangen beim Finanzamt am 30.10.2020) gegen das Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstraßbehörde (nunmehr Amt für Betrugsbekämpfung als Finanzstraßbehörde) vom 24. September 2020, Strafnummer/Geschäftszahl FV-001134 032, in der Sitzung vom 15. September 2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit des Beschuldigten und der Amtsbeauftragten Mag. Nadine Lampert zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses wie folgt abgeändert:

Bf1 ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes Bregenz grob fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nämlich durch Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017, in der er seine aus Liechtenstein erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht anführte, eine Verkürzung an Einkommensteuer 2017 in Höhe von € 33.356,00 bewirkt.

Er hat hierdurch das Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG begangen.

Gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG wird über ihn deswegen eine Geldstrafe in der Höhe von € 5.000,00 und eine gemäß § 20 Abs. 1 FinStrG für den Fall der Uneinbringlichkeit eine an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 10 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1lit. a FinStrG hat er die Kosten des Finanzstrafverfahrens sowie des allfälligen Vollzuges in der Höhe von € 500,00 zu ersetzen.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Erkenntnis des Spruchsenates II beim Finanzamt Feldkirch als Organ des Finanzamtes Bregenz als Finanzstrafbehörde (in der Folge kurz: Spruchsenat) vom 24. September 2020, Strafnummer/Geschäftszahl FV-001134 032, wurde der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) schuldig erkannt, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes Bregenz als Abgabepflichtiger vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Einreichung einer unrichtigen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017, in welcher die ausländischen Kapitaleinkünfte seitens der Bank-FL in Liechtenstein verschwiegen wurden, für das Jahr 2017 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, nämlich Einkommensteuer, in Höhe von insgesamt € 33.356,00 bewirkt und hiemit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen. Der Bf. wurde hierfür nach § 33 Abs. 5 iVm § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG zu einer Geldstrafe in Höhe von EUR 10.000,00 (zehntausend Euro) sowie gemäß § 20 FinStrG im Falle der Uneinbringlichkeit zu einer Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 20 Tagen und gemäß § 185 FinStrG zum Ersatz der Kosten des Strafverfahrens, wobei der Pauschalbetrag mit € 500,00 bestimmt wurde, verurteilt.

Als Entscheidungsgründe hat der Spruchsenat angegeben:

„Der 65-jährige verwitwete Beschuldigte übte bis zu seiner Pensionierung im Jahr 2019 den Beruf eines Rechtsanwaltes aus. Er bezieht neben zwei Pensionen (Eigen- und Witwerpension), Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Kapitaleinkünfte aus einem Wertpapierdepot bei einer liechtensteinischen Bank.

Der Beschuldigte reichte am 14.12.2018 auf elektronischem Wege die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 ein, welche am 10.1.2019 antragsgemäß zur Veranlagung kam. Ausländische Kapitaleinkünfte wurden dabei nicht erklärt.

Im Zuge des automatischen Informationsaustausches auf Grundlage des multilateralen Amtshilfe-Übereinkommens erhielt die österreichische Finanzverwaltung Daten über ausländische Finanzkonten und Kapitaleinkünfte aus Liechtenstein übermittelt, wonach der Beschuldigte Kontoinhaber eines Wertpapierdepots bei der Bank-FL in Ort-FL war (Kontostand 31.12.2017: CHF 1.262.134,50) und erhebliche Kapitaleinkünfte erzielte.

Aufgrund dieses automatischen Informationsaustausches erging per 25.11.2019 ein (standardisiertes) Ersuchen um Ergänzung betreffend ausländische Kapitalerträge. Der

Beschuldigte wurde darin aufgefordert, nähere Auskünfte über sämtliche ausländischen Konten und Depots für 2017 und 2018 (wie Art des ausländischen Finanzvermögens, Herkunft des Kapitals, jeweilige Konto- und Depotstände zum 31.12. der einzelnen Jahre, Höhe der erzielten steuerpflichtigen Einkünfte) bekannt zu geben.

Mit Eingabe vom 9.1.2020 gab der Beschuldigte die Höhe seiner ausländischen Kapitaleinkünfte wie folgt bekannt:

Dividenden und Zinsen: € 15.948,30

Veräußerungsgewinne/-verluste: € 89.737,74

erhaltene Stückzinsen: € 220,77

Unter Anrechnung der ausländischen Quellensteuern würde sich beim festen Steuersatz von 27,5% eine Einkommensteuerschuld von € 28.822,20 ergeben. Angemerkt wurde, dass der Beschuldigte vom Abkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern (BGBl II 301/2013) die Regelungen des dritten Teiles (Abgeltungssteuerabkommen) angewendet habe. Er sei sich nicht bewusst gewesen, dass Teile dieses Abkommens am 15.12.2016 abgeändert worden seien. Er sei sich nicht bewusst gewesen, dass er aufgrund dieser Abänderung verpflichtet gewesen wäre, seine Kapitaleinkünfte 2017 aus Liechtenstein in Österreich zur Einkommensbesteuerung zu erklären.

Nach Korrektur um die Anschaffungsnebenkosten und Werbungskosten (die Überschüsse aus Wertpapierveräußerungen betrugen richtig € 106.255,33) ergab sich eine Einkommensteuernachforderung von € 33.365,00, welche sich noch aufgrund einer nachträglichen Meldung von abzugsfähigen Spenden auf € 33.356,00 reduzierte.

Diese unstrittige Abgabennachforderung wurde vom Beschuldigten am 12.3.2020 (ein Tag verspätet) entrichtet.

Der Beschuldigte erkundigte sich hinsichtlich seiner steuerlichen Verpflichtungen betreffend das Wertpapierdepot bei der Bank-FL in Ort-FL weder bei seinem (für seine damalige Anwaltskanzlei in Ort1 tätigen) Steuerberater noch beim Finanzamt noch bei seinem in der Schweiz ansässigen Vermögensberater. Er hielt es für möglich und fand sich damit ab, dass durch die Einreichung einer unrichtigen Einkommensteuererklärung ausländische Kapitaleinkünfte verschwiegen werden und er dadurch eine Verkürzung an Einkommensteuer für das Jahr 2017 bewirkte.

Zur Beweiswürdigung:

Der Beschuldigte bekannte sich zu den erhobenen Vorwürfen nicht schuldig und führte aus, dass er in den Jahren 2014, 2015, 2016 und 2018 seine Kapitaleinkünfte aus Liechtenstein ordnungsgemäß deklariert, versteuert und auch bezahlt habe. Er sei mangels anders lautender Information irrtümlich der Meinung gewesen, dass - wie in den Jahren 2014, 2015 und 2016 -

sämtliche Steuern in Liechtenstein auch weiterhin von der Bank-FL automatisch ordnungsgemäß erfasst, berechnet und nach Österreich abgeführt werden würde. Dieser Irrtum schließe jedweden Vorsatz aus.

Vorauszuschicken ist, dass sich der Beschuldigte im Jahr 2014 für eine pauschale Abgeltung im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens im Sinne des Steuerabkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich entschieden hat.

Der Beschuldigte hat in der Verhandlung vom 10.07.2020 erklärt, sich weder bei seinem Steuerberater, der für seine damalige Rechtsanwaltskanzlei in Ort1 tätig gewesen sei, noch beim Finanzamt noch bei seinem Vermögensberater nach allfälligen steuerlichen Verpflichtungen erkundigt zu haben. Er habe sich auch nicht vergewissert, ob die Quellensteuer im Jahr 2017 in Liechtenstein bezahlt worden sei. Weiter gab er an, dass er von der Bank-FL keine Abrechnung bekommen habe. Er sei selbst nie dort gewesen, die Geschäftsbeziehungen zu der Bank-FL seien ausschließlich über seinen Vermögensberater abgewickelt worden. Dieser habe ihn einmal im Jahr kontaktiert und mitgeteilt, ob das Jahr gut oder schlecht gelaufen sei. Ihm selbst sei es darum gegangen, dass am Ende des Jahres ein sattes Plus herauskomme. Er habe von der Änderung dieses Steuerabkommens nichts mitbekommen.

Die - den eigenen Angaben des Beschuldigten zufolge - gänzlich unterbliebene Erkundigung bei irgendeiner Stelle nach den geltenden steuerlichen Bestimmungen, aber auch danach, ob die Steuern ordnungsgemäß abgeführt wurden, belegen eindrücklich die Gleichgültigkeit des Beschuldigten, ob er seinen steuerlichen Verpflichtungen, die aus seinem Wertpapierdepot in Liechtenstein resultieren, nachkommt oder nicht. Es bleibt selbstverständlich jedem Bankkunden überlassen, ob er sich von seiner Bank eine Abrechnung schicken lässt oder nicht, oder ob die Zustellung zunächst banklagernd erfolgt. Es versteht sich von selbst, dass der Sinn und Zweck einer banklagernden Post darin liegt, dass ein Bankkunde, der zB häufig unterwegs ist, diese dann abholen kann, wenn es für ihn zeitlich günstig ist. Ein Bankkunde, der sich für diese Form der Zustellung entscheidet, ist sich darüber im Klaren, dass sich unter diesen banklagernden Poststücken auch wichtige Informationen befinden können, weshalb es in seinem ureigensten Interesse liegt, diese zeitnah zu holen und zu sichten. Wer dies nicht tut, nimmt in Kauf, dass mitunter wichtige Informationen an ihm vorüber gehen wie etwa, dass aus irgendeinem Grund die Steuer nicht mehr erfasst, berechnet und abgeführt werden.

Aus dieser - vom Beschuldigten unumwunden eingeräumten Gleichgültigkeit („mir war wichtig, dass am Ende des Jahres ein sattes Plus herauskommt“) - lässt sich bedenkenlos die Schlussfolgerung ableiten, dass er eine Verletzung seiner steuerlichen Verpflichtungen für möglich hielt und sich damit abfand.

Zu bedenken ist auch, dass der Beschuldigte jahrzehntelang als Rechtsanwalt in Österreich tätig war. Selbst die meisten Teile der (rechtlich nicht geschulten) Bevölkerung haben eine

gewisse Vorstellung davon, dass sich Gesetzesbestimmungen (mitunter in kurzen Abständen) ändern können. Ein Rechtsanwalt weiß selbstredend um diesen Umstand - das bedarf keiner weiteren Erörterung. Das Steuerabkommen wurde im Jahr 2013 geschlossen und veröffentlicht und nach gut drei Jahren, Ende 2016, wieder geändert. Zahlreiche Rechtsgrundlagen erfuhren nach deutlich kürzerer Zeit eine Änderung. Seit 2017 nehmen die Schweiz und Liechtenstein am internationalen Informationsaustausch auch gegenüber Österreich teil. Als langjähriger Rechtsanwalt kann diese Möglichkeit dem Beschuldigten nicht verborgen geblieben sein. Klarzustellen ist, dass der Senat dem Beschuldigten hier weder Absicht noch Wissentlichkeit unterstellt, aber ein bedingter Vorsatz geradezu auf der Hand liegt.

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

Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt mit der 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.

Der Beschuldigte hat die im Spruch genannte Tat verwirklicht.

Bei der Strafzumessung war zu berücksichtigen:

als mildernd: Unbescholtenheit, Schadensgutmachung, wesentlicher Beitrag zur Wahrheitsfindung und tatkräftige Mitwirkung bei der Feststellung des tatsächlichen Ausmaßes der Steuerverkürzung;

als erschwerend: nichts.

Ausgehend vom Schuldgehalt der Straftat und unter Bedachtnahme auf obgenannte Strafzumessungsgründe war über den Beschuldigten eine schuld- und tatangemessene Geldstrafe in Höhe von € 10.000,00 und im Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 20 Tagen zu verhängen.

Der Kostenspruch gründet auf der bezogenen Gesetzesstelle.“

2. Dagegen hat der Bf. durch seinen Verteidiger fristgerecht eine Beschwerde (undatiertes Schreiben, eingegangen beim Finanzamt am 30.10.2020) mit folgenden Ausführungen eingebracht:

„Das Erkenntnis wird sowohl wegen des Ausspruches über die SCHULD als auch über die STRAFHÖHE bekämpft, unrichtige Tatsachenfeststellung, unrichtige Beweiswürdigung sowie

unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht und die Fällung eines Freispruches - in eventu Strafmilderung - beantragt.

Im einzelnen wird diesbezüglich wie folgt ausgeführt:

1.) Beschwerde wegen Schuld:

Der Spruchsenat räumt zwar ein, dass im vorliegenden Fall weder Absicht noch Wissentlichkeit unterstellt werden können, vertritt jedoch die irrige Rechtsansicht, dass die „gänzlich unterbliebene Erkundigung bei irgendeiner Stelle nach den geltenden steuerlichen Bestimmungen“ als Gleichgültigkeit zu interpretieren sei, welche die Annahme eines (bedingten) Vorsatzes bzw. eine Verurteilung nach § 33 Abs. 1 FinStrG rechtfertige.

Hiebei übersieht der Spruchsenat bzw. lässt er folgende wesentliche Punkte vollkommen unberücksichtigt, nämlich

- dass ich seit der Gründung der Fa.V Vermögensverwaltung AG (nachstehend kurz „Fa.V“ genannt) im Jahre 2009 diese aufgrund eines mit ihr abgeschlossenen (entgeltlichen) Vermögensverwaltungsvertrages beauftragt hatte, mich in FL und CH exklusiv in sämtlichen Vermögensverwaltungsangelegenheiten zu vertreten
- dass die Bank-FL, bei welcher die Fa.V mein Portfolio-Konto eingerichtet hatte, der Fa.V automatisch und regelmäßig in periodischen Abständen Kopien sämtlicher banklagernden An- und Verkaufsbelege und sonstigen mein Portfolio betreffenden Bankinformationen zugeschickt hat
- dass die Fa.V aufgrund des mit mir abgeschlossenen Vermögensverwaltungsauftrages verpflichtet war, diese Unterlagen, Belege und Mitteilungen der Bank-FL in meinem firmeneigenen Kundenakt zu sammeln, zu bearbeiten und abzulegen sowie mich erforderlichenfalls von Wichtigem zu informieren
- dass in Vermögensverwaltungsangelegenheiten ein direkter Kontakt zwischen der depotführenden Bank und Kunden, die von professionellen Vermögensverwaltungsfirmen vertreten werden, weder vorgesehen noch üblich noch notwendig ist

dass es sich bei der Fa.V, die in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betrieben wird, um ein in der Schweiz ansässiges, gesetzlich und behördlich anerkanntes, reglementiertes und nicht nur von der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA), sondern auch vom Verein zur Qualitätssicherung von Finanzdienstleistungen (VQF) beaufsichtigtes Unternehmen handelt, das ausserdem Mitglied der Branchenorganisation für unabhängige Vermögensdienstleister (BOVV) ist.

Beweis: Handelsregistrauszug des Kantons St. Gallen vom 7.12.2009 (Beilage 6)
Mitgliedschaftsbestätigung VQF vom 30.11.2017 (Beilage 7)
Bestätigungsschreiben Fa.V vom 21.10.2020 (Beilage 8)

Ich hatte deshalb von Anfang an (und bis heute) vollstes Vertrauen darauf, dass die Fa.V die sie treffenden Erkundigungs-, Aufklärungs- und Informationspflichten mir gegenüber vollumfänglich und sorgfältig erfüllt, zumal sie mir dies in der Vergangenheit mehrfach unter Beweis gestellt hatte:

a.) So wurde ich z.B. im Jahr 2014 von der Fa.V auf die Möglichkeit nicht nur einer pauschalen Abgeltung, sondern auch einer automatischen Berechnung, Erhebung und Abfuhr der Einkommenssteuer aus ausländischen Kapitaleinkünften aufmerksam gemacht, für die ich mich in weiterer Folge entschieden hatte, da ich mich nicht weiter um steuerrechtliche Belange kümmern wollte.

Deshalb wurden auch meine steuerrechtlichen Verpflichtungen in den Jahren 2014, 2015 und 2016 vollumfänglich (ohne jegliches Zutun meinerseits) ordnungs- und pflichtgemäß erfüllt.

b.) Weiters hatte mir die Fa.V im Jahr 2018 das von der Bank-FL erstellte Formblatt „Zusammenfassung der Einkünfte aus Kapitalvermögen für das Jahr 2018“ mit der Aufforderung zugeschickt, dieses meinem österr. Steuerberater zwecks Aufnahme der Daten in meine Steuerklärung für 2018 zukommen zu lassen. Diesem Auftrag bin ich ebenfalls umgehend nachgekommen.

Ich hatte sohin zu keinem Zeitpunkt auch nur den geringsten Grund, an der Verlässlichkeit der Fa.V bzw. daran zu zweifeln, dass ich von dieser sofort informiert werde, wenn es in steuerlicher Hinsicht irgendeine Veränderung der bestehenden Verhältnisse geben würde. Darauf konnte und durfte ich mich als steuerrechtlicher Laie 100%ig verlassen und ist es deshalb völlig verfehlt, mir rechtlich eine übergebührlige (sogar bedingten Vorsatz nach sich ziehende) Gleichgültigkeit zu unterstellen bzw. mir deswegen einen Schuldvorwurf zu machen.

Faktum ist, dass ich von der Fa.V - aus im Nachhinein nicht mehr nachvollziehbaren Gründen - zu keinem Zeitpunkt darauf hingewiesen worden war und ich auch sonstwie nichts davon mitbekommen hatte, dass das Steuerabkommen zw. Ö und FL vom 29.1.2013 dahingehend geändert worden war, dass Art. 52 um einen Absatz 3 ergänzt wurde und ab 2017 nunmehr keine automatische Berechnung und Abfuhr der Steuern von FL nach Ö mehr erfolgt und ich in diese Richtung jetzt selbst aktiv werden muss.

Hätte ich dies gewußt, wäre ich selbstverständlich - ebenso wie im Jahr 2018 und zwischenzeitlich auch 2019 - umgehend und pflichtgemäß tätig geworden und hätte das Erforderliche veranlasst.

Beweis: bereits vorliegendes Schreiben Fa.V vom 2.6.2020 (Beilage 5)
weiteres Bestätigungsschreiben Fa.V vom 21.10.2020 (Beilage 8)

Ein Verstoß meinerseits gegen irgendwelche Diligenzpflichten ist sohin ebensowenig anzunehmen, wie sich ein bautechnischer Laie, der einem konzessionierten Bauunternehmen den Auftrag erteilt, eine Mauer zu errichten, nicht mehr selbst darum kümmern muß, dass sämtliche DIN Normen und gesetzlichen Auflagen eingehalten werden und die Mauer sach- und fachgerecht errichtet wird.

Auch käme wohl niemand auf die (absurde und völlig realitätsfremde) Idee, vom Auftraggeber allen Ernstes zu verlangen, dass sich dieser zusätzlich nochmals selbst beim Bauamt, der Bauarbeitergewerkschaft, der Krankenkasse, beim Finanzamt oder bei sonstigen Stellen oder Behörden erkundigen müsse, ob sich in letzter Zeit irgendwelche gesetzlichen Bestimmungen geändert haben.

Bei richtiger rechtliche Beurteilung hätte der Spruchsenat hinsichtlich der inneren Tatseite allenfalls annehmen dürfen, dass ich es allenfalls rein abstrakt und theoretisch für möglich gehalten habe, dass aufgrund eines (in keiner Weise vorhersehbaren und außerdem einmaligen) Versehens der Fa.V der inkriminierte Sachverhalt verwirklicht wird, dass ich einen solchen Erfolg jedoch nie herbeiführen wollte.

Somit läge nach dem in § 98 Abs. 3 FinStrG normierten Grundsatz „in dubio pro reo“ höchstens eine (leichte) Fahrlässigkeit im Sinne des § 8 Abs. 2 FinStrG vor, die zwangsläufig einen Freispruch nach sich ziehen hätte müssen.

Auch der in der angefochtenen Entscheidung explizit geäußerte Vorwurf, ich als früherer Rechtsanwalt hätte wissen müssen, dass sich Gesetze mitunter schnell wieder ändern können, vermag an der subjektiven Tatseite und dem Faktum nichts zu ändern, dass ich als Laie - mangels jeglicher steuerrechtlicher Ausbildung, Kenntnisse oder Tätigkeiten - sowie um mich zu entlasten, in gutem Glauben sämtliche vermögens- und steuerrechtliche Agenden der Fa.V, immerhin einer staatlich konzessionierten Vermögensverwaltungsfirma, übergeben und diese vertraglich mit meiner Interessenvertretung beauftragt hatte.

Sanktionen des Strafrechts, auch jene des FinStrG, setzen Unrecht voraus, das ein Schuldspruch demnach ausspricht. Sonderwissen oder Sonderkönnen erforderndes Verhalten darf - aus Gleichheitsgründen (Art 2 StGG, Art 7 B-VG) nur über sogenannte unrechtsgeprägte Sonderdelikte erfasst werden (Art 7 EMRK).

Da die 33 ff FinStrG jedermanns „Verletzung einer abgaberechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht“ unter Strafe stellen, sind sie keine Sonderdelikte, womit allfälliges (vom Spruchsenat mir unterstelltes, tatsächlich aber in keiner Weise vorhandenes) steuerrechtliches Sonderwissen oder Sonderkönnen eines emeritierten Rechtsanwaltes (im Abgabenrecht) für deren Anwendung nicht entscheidend sein darf.

Wer Anwälten Sonderpflichten zumutet, weil Anwälte rechtliche Zusammenhänge besser verstehen, konstruiert unzulässigerweise ein Sonderdelikt, das dem FinStG unbekannt ist.

Das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates leitet eine „schuldhafte Verletzung einer abgaberechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht“ ausschließlich daraus ab, dass ich mir nicht selbst Kenntnis vom Auslaufen des meine Veranlagung betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen verschafft habe.

Da unstrittig ist, dass ich der Fa.V als meiner Vermögensverwalterin im Zuge des bereits im Jahr 2009 erteilten Vermögensverwaltungsvertrages vollkommen freie Hand bei der Veranlagung erteilt hatte und dieses (im übrigen entgeltliche) Vertragsverhältnis explizit auch den Auftrag zur rechtzeitigen und vollständigen Verständigung über allfällige abgaberechtliche Änderungen inkludierte, würde der ergangene Schuldspruch wegen (sogar vorsätzlicher) Abgabenverkürzung (demnach Abgabenhinterziehung) rechtsstaatlich verbotene Willkür bedeuten, wenn nicht eine materiell-rechtliche Fallnorm des Inhaltes existiert, dass derjenige „ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt“ und daher eine Abgabenverkürzung „als geradezu wahrscheinlich vorhersehen“ konnte (§ 8 Abs. 3 FinStrG), wer auf sachgerechte Erfüllung des einem am Ort der Veranlagung dazu staatlich befugten Vermögensverwalters bzw. Anlageberaters erteilten Auftrags zur vollständigen und zeitgerechten Mitteilung aller abgaberechtlich relevanten Normänderungen vertraut.

Angeblich unzulässiges Vertrauen auf die Rechtsauskunft in einem einigermaßen funktionierenden Staatswesen dazu befugten Gewährspersonen bedarf ohne fassbare empirische Anhaltspunkte für dessen mangelnde Rechtfertigung in concreto einer Verankerung in geltendem österreichischen Recht, um einen Schuldspruch zu tragen.

Eine derartige Fallnorm bzw. ein solcher allgemeiner Erfahrungssatz gibt es jedoch im österreichischen Recht ebensowenig wie eine im vorliegenden Fall anzuwendende Beweislastumkehr.

Der Grundsatz der amtswegigen Wahrheitsfindung und im weiteren der Zweifelsgrundsatz „in dubio pro reo“ im Finanzstrafverfahren bedeutet, dass die Beweislast auf den Schultern der Finanzbehörde liegt. Die Finanzbehörde hat die Schuld des Beschuldigten nachzuweisen, nicht der Beschuldigte seine Unschuld.

Eine vorweggenommene (antizipative) Beweiswürdigung ist sohin unzulässig.

Auch hat das Beweisverfahren keinerlei Tatumstände hervorgebracht, welche die Berechtigung eines solchen Vertrauens in Frage gestellt hätten.

Konsequent zu Ende gedacht, würde dem Finanzstrafrecht eine Aussage unterstellt, dass am Ort des Geschehens in funktionierenden Rechtsstaaten (zu welchen zweifelsfrei die Schweiz und das Fürstentum Liechtenstein zu zählen sind) staatlich berechtigten und kontrollierten Gewerbspersonen und Firmen stets das Vertrauen zu versagen wäre.

Dies hätte zweifelsfrei zu Folge, dass es keine internationalen Rechtsbeziehungen mehr gäbe.

Wenn mir vom Spruchsenat als Verschulden angelastet wird, ich hätte mich trotz des seit 2009 bestehenden Auftragsverhältnisses mit der Fa.V nicht darauf verlassen dürfen, dass ich von dieser pflicht- und auftragsgemäß über allfällige Normänderungen verständigt werde, und wenn ohne jegliche Rechtsgrundlage die Rechtsmeinung vertreten wird, ich wäre trotz des bereits im Jahr 2009 an die Fa.V erteilten Auftrages sowie des jahrelang bestehenden Vertrags- und Vertrauensverhältnisses verpflichtet gewesen, mich z u s ä t z l i c h alljährlich selbst noch beim Finanzamt über allfällige Gesetzesänderungen zu erkundigen, laufend Zeitungen nach der Möglichkeit der Kündigung oder Abänderung von Doppelbesteuerungsabkommen zu durchforsten oder sonstige Erkundigungen von 3. Seite einzuholen, hieße dies wohl, meine abgabenrechtlichen Verpflichtungen weit zu überspannen.

Mein Vertrauen auf die Informationspflicht der Fa.V war demnach einerseits aufgrund der von der Fa.V selbst bestätigten diesbezüglichen vertraglichen Vereinbarung sowie andererseits aufgrund der Tatsache, dass die Fa.V mich in der Vergangenheit jeweils auftrags- und pflichtgemäß über wesentliche Änderungen informiert hatte, in concreto berechtigt.

In abstracto berechtigt war es, weil nach ständiger oberstgerichtlicher Rechtsprechung einer befugten (und ausserdem staatlich konzessionierten und kontrollierten) Vermögensverwalterfirma bezüglich sachgerechter Ausübung des Gewerbes und Erfüllung der in diesem Rahmen geschlossenen Vereinbarungen vertraut werden darf. Dies ist ein der Rechtsordnung übergesetzlich zugrundeliegender Grundsatz, ohne den internationale Rechtsbeziehungen definitionsgemäß unmöglich wären.

Demnach fußt das angefochtene Erkenntnis auf einer unzulässigen Überschreitung des Beweiswürdigungsermessens, weil der Schuldspruch auf einer Beweisregel fußt, die diesen Vertrauensgrundsatz ohne konkrete Anhaltspunkte für just in meinem Fall unangebrachtes Vertrauen rechtsfehlerhaft in Abrede stellt. Ohne diesen Rechtsfehler aber fehlt der rechtlichen Annahme auch bloß irgendwelcher Schuld jede Basis, weil eine solche stets die Verletzung einer Sorgfaltspflicht als notwendige Bedingung voraussetzt.

Auch hat der Spruchsenat unzulässigerweise und rechtswidrig eine weitere Beweisregel subsumiert, nämlich dass jeder, der theoretisch Zugriff auf Informationen, deren Studium ihn Deklarationspflichten erkennen lassen (hier: banklagernde Unterlagen) hat, verpflichtet ist, diese Unterlagen zusätzlich von der Bank anzufordern und einzusehen, um nicht pflichtwidrig zu handeln.

Dies auch dann, wenn die Bank ohnedies sämtliche Unterlagen und Informationen automatisch an die beauftragte konzessionierte Vermögensverwaltungsfirma übersendet.

Diese Annahme käme quasi einem Verbot der vertraglichen Auslagerung von Rechtspflichten gleich, was sicherlich nie Intention des Gesetzgebers war.

Auch übersieht der Spruchsenat geflissentlich, dass der Gesetzgeber nie eine Holschuld des Abgabepflichtigen gegenüber dem FA normiert hat.

Unschlüssige, nur dem Schein nach Akte der Beweiswürdigung darstellende Denkakte binden weder das Bundesfinanzgericht noch den OGH bzw. den VwGH.

Im Finanz- wie allgemeinen Strafverfahren wird dabei ein sehr hoher Überzeugungsgrad gefordert, beispielsweise auch höher als im allgemeinen Abgabenrecht.

Allfällige Zweifel, ob eine Tatsache erwiesen ist, kommen nach dem Zweifelsgrundsatz gem. § 93 Abs. 3 2. Satz FinStrG ausdrücklich dem Beschuldigten zugute: Die Tatsache darf nicht zum Nachteil des Beschuldigten als erwiesen angenommen werden. Es genügen bereits geringe Zweifel.

Verbleiben trotz eingehender Beweiswürdigung somit Zweifel an der Täterschaft (Schuld) des Beschuldigten, hat die Einstellung des Verfahrens bzw. ein Freispruch zu erfolgen.

In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich auf das Judikat des BFG vom 10.10.2019, RV/2300008/2017 verwiesen, in welchem das Bundesfinanzgericht selbst einen ehemaligen Gemeindebediensteten, der über mehrere Jahre Gemeindegebühren nicht ordnungsgemäß abgeführt, sondern an sich genommen und für private Zwecke verwendet und nicht in seiner Einkommenserklärung erklärt hatte und deswegen vom Gericht rechtskräftig verurteilt worden war, im Zweifel von einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung freigesprochen hat

Wenn nach Ansicht des OGH die Erfahrungen des täglichen Lebens nicht einmal bei durch Untreue erlangten Vermögenswerten zur Begründung einer mit Vorsatz bewirkten Abgabeverkürzung reichen (OGH 18.3.1992, 13 Os 77/91), hätte dies umso weniger in meinem Fall angenommen werden dürfen.

Im Hinblick auf die Beweisergebnisse, insbesondere

- das schon jahrelang bestehende, entgeltliche und bislang immer problemlose Auftrags- und Vertrauensverhältnis zw. mir und der staatlich konzessionierten Fa.V,
- welches explizit diverse Vollmachten, aber auch Aufklärungs- und Informationspflichten mir gegenüber beinhaltete,
- auf deren Einhaltung ich mich voll und ganz verlassen durfte
- die irrtümlich unterbliebene Verständigung von den geänderten Verhältnissen ab 2017 durch die Fa.V
- die Tatsache, dass ich in den Jahren 2014, 2015, 2016, 2018 und zuletzt 2019 meinen steuerlichen Verpflichtungen jeweils vollumfänglich nachgekommen bin
- und schlussendlich dass ich die Abgaben für das Jahr 2017 sofort nach Feststehen (samt Zinsen) beglichen habe
- wäre für den Spruchsenat bei richtiger Tatsachenfeststellung, Beweiswürdigung und rechtlichen Beurteilung der von mir beantragte Freispruch - zumindest nach dem Zweifelsgrundsatz gem. § 98 Abs. 3 FinStG - zwingend gewesen, da zum Tatzeitpunkt

allenfalls eine Fahrlässigkeit iS des § 8 Abs. 2 FinStG, nicht aber eine grobe Fahrlässigkeit, geschweige denn ein (bedingter) Vorsatz vorgelegen haben.

2.) Beschwerde wegen der Strafhöhe:

Gemäß § 33 Abs. 5 FinStG liegt der Strafraum für die Geldstrafe zwischen 20 % und dem Zweifachen des Verkürzungsbetrags, also zw. 6.671,2 und 66.712 Euro.

Berücksichtigt man, dass der Spruchsenat mir weder Absicht noch Wissentlichkeit, sondern „nur“ bedingten Vorsatz unterstellt hat und weiters, dass keinerlei Erschwerungsgründe, jedoch zahlreiche und wesentliche Milderungsgründe wie z.B.

Unbescholtenheit

(vollständige) Schadensgutmachung

wesentlicher Beitrages zur Wahrheitsfindung

sowie tatkräftige Mitwirkung bei der Feststellung des tatsächlichen Ausmaßes der Steuerverkürzung

vorliegen und vom Spruchsenat auch angenommen worden sind, erscheint die verhängte Geldstrafe iHv 10.000 EURO weder plausibel noch gerechtfertigt und schon gar nicht angemessen, wird die Mindeststrafe doch um fast 50% (!) überschritten.

Für eine derart unverhältnismäßig hohe Strafe gab es insbesondere im Hinblick auf den speziell gelagerten Sachverhalt sowie die zahlreichen Milderungsgründe, denen keinerlei Erschwerungsgründe gegenüberstehen, keine wie immer geartete Veranlassung, zumal weder spezial- noch generalpräventive Gründe gegen die Verhängung der vom Gesetzgeber vorgesehenen Mindeststrafe gesprochen hätten.“

Abschließend wurde in der Beschwerde beantragt, das Erkenntnis des Spruchsenates vom 24.9.2020 aufzuheben und den Bf. von dem wider ihn erhobenen Vorwurf freizusprechen, in eventu, die über den Bf. verhängte Geldstrafe auf das gesetzlich vorgesehene Minimum zu reduzieren.

3. Die eingebrachte Beschwerde (eingegangen beim Finanzamt am 30.10.2020) wurde dem Bundesfinanzgericht am 03.11.2020 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 03.11.2020).

4. Die mündliche Verhandlung wurde am 15.09.2022 durchgeführt und darüber eine Niederschrift aufgenommen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der am tt.mm.jjjj geborene Bf. ist österreichischer Staatsangehöriger und in ***Bf1-Adr***, wohnhaft. Der Bf. übte bis zu seiner Pensionierung Ende des Jahres jjjj den Beruf eines Rechtsanwaltes aus. Er bezieht zwei Pensionen (Eigen- und Witwerpension) in Höhe von zusammen ca. € 2.500,00 netto monatlich sowie Kapitaleinkünfte aus einem Wertpapierdepot bei einer liechtensteinischen Bank. Der Bf. ist Eigentümer eines Einfamilienhauses. Der Bf. hat keine Sorgepflichten. Er ist in finanzstrafrechtlicher Hinsicht unbescholten (Angaben des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 15.09.2022 vor dem erkennenden Senat, Abfrage aus dem Finanzstrafregister).

In seiner beim Finanzamt am 14.12.2018 eingereichten Einkommensteuererklärung 2017 hat der Bf. seine Einkünfte aus den in Liechtenstein vorhandenen Kapitalveranlagungen nicht erklärt. Am 10.01.2019 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2017 erklärungskgemäß an den Bf. erlassen.

Mit Schreiben vom 25.11.2019 hat das Finanzamt den Bf. mitgeteilt, dass dem Finanzamt auf Grundlage des automatischen Informationsaustausches bzw. auf Grundlage des multilateralen Amtshilfe-Übereinkommens bzw. der EU-Amtshilferichtlinie Meldungen für die Jahre 2017 - 2018 vorlägen, in denen der Bf. als Kontoinhaber von meldepflichtigen Konten aufscheine und den Bf. ersucht, die Höhe der daraus erzielten Kapitalerträge bekanntzugeben und diese mittels entsprechender Unterlagen (z.B. Kontoauszüge etc.) nachzuweisen. Diesem Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 25.11.2019 ist der Bf. mit Eingabe vom 09.01.2020 nachgekommen und hat dem Finanzamt die in Liechtenstein erzielten Kapitaleinkünfte offengelegt (Dividenden und Zinsen: € 15.948,30; Veräußerungsgewinne/-verluste: € 89.737,74; erhaltene Stückzinsen: € 220,77). In der Folge erließ das Finanzamt am 04.02.2020 den Einkommensteuerbescheid 2017, wobei sich hinsichtlich der vom Bf. im Jahr 2017 aus Liechtenstein erzielten Kapitalerträge (nach Korrektur seitens des Finanzamtes; die Überschüsse aus Wertpapierveräußerungen betrugen richtig € 106.255,33) eine Einkommensteuernachforderung 2017 von € 33.365,00 ergab, die sich noch aufgrund einer nachträglichen Meldung von abzugsfähigen Spenden auf € 33.356,00 reduzierte. Diese unstrittige Abgabennachforderung wurde vom Bf. am 12.03.2020 (ein Tag verspätet) entrichtet.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage und ist völlig unstrittig.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen 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 des Freibetrags nach § 105. Der Einkommensteuer unterliegen u.a. die in § 2 Abs. 3 Z 5 EStG 1988 angeführten Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27).

Gemäß § 33 Abs. 1 macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides oder Erkenntnisses, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden. Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

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

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung u.a. insbesondere die Abgabenerklärungen.

Ausgangspunkt für das gegenständliche Verfahren ist das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern samt Schlussakte einschließlich der dieser beigefügten Erklärungen, BGBl. III Nr. 301/2013 (Steuerabkommen), das am 01.01.2014 in Kraft getreten ist. Im 2. Teil dieses Steuerabkommens ist die Nachversteuerung bzw. Legalisierung (vgl. ErlRV 2151 BlgNR 24. GP 8) von - bis zum Inkrafttreten des Steuerabkommens - unversteuerten Vermögenswerten u.a. auf Konten und Depots liechtensteinischer Banken geregelt. Die Nachversteuerung kann entweder durch Vornahme einer Einmalzahlung gemäß Art. 8 des Steuerabkommens oder durch eine freiwillige Meldung - personen- und vermögensbezogener Informationen an die

zuständige österreichische Behörde - gemäß Art. 10 des Steuerabkommens erfolgen. In Teil 3 des Steuerabkommens finden sich für Zeiträume nach dem Inkrafttreten des Steuerabkommens Bestimmungen über die laufende Erhebung einer Quellensteuer (Art. 18 des Steuerabkommens) oder die alternativ (wahlweise) abzugebende freiwillige Meldung (Art. 21 des Steuerabkommens).

Das Steuerabkommen mit Liechtenstein (BGBl III 2013/301) wurde in Hinblick auf die Implementierung des automatischen Informationsaustausches aufgrund des Abkommens EU – Liechtenstein ab 2017 einer Revision unterzogen. Das Protokoll samt Schlussakte wurde am 17.10.2016 unterzeichnet. Das Steuerabkommen gilt zukünftig nicht mehr für liechtensteinische Konten und Depots natürlicher Personen (Änderung des Art 52 bzw. Entfall von Teil 3 des Abkommens für natürliche Personen mit BGBl III 2017/9, ab 1. Jänner 2017). Stattdessen werden die relevanten Finanzinformationen dazu im Wege des automatischen Informationsaustauschs an Österreich übermittelt, womit zukünftig die Besteuerung der erzielten Kapitaleinkünfte nicht mehr durch Einbehaltung und Abfuhr der Abgeltungsteuer, sondern nur mehr im Wege der Veranlagung in Österreich möglich ist.

In objektiver Hinsicht steht außer Zweifel, dass der Bf. in der eingereichten Einkommensteuererklärung 2017 die aus Liechtenstein erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht angeführt und damit eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 2017 von € 33.356,00 bewirkt hat.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091 sowie 19.03.2015, 2013/16/0104, je uHa Vorjudikatur).

Im vorliegenden Fall ist die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG unstrittig erfüllt. Der Bf. bekennt sich nicht schuldig und verantwortet sich damit, dass er einem Irrtum unterlegen sei und in subjektiver Hinsicht nicht schuldhaft bzw. nicht vorsätzlich gehandelt habe. Er habe sich im Rahmen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern hinsichtlich der Nachversteuerung bzw. Legalisierung für die Vergangenheit zur Vornahme einer Einmalzahlung gemäß Art. 8 des Steuerabkommens und für Zeiträume nach dem Inkrafttreten des

Steuerabkommens für die laufende Erhebung einer Quellensteuer (Art. 18 des Steuerabkommens) entschieden. Er sei von seiner Vermögensverwalterin nicht darauf hingewiesen worden und habe auch „sonstwie nichts davon mitbekommen“, dass das am 01.01.2014 in Kraft getretene Steuerabkommen mit BGBl III 2017/9, ab 1. Jänner 2017 geändert wurde und die (österreichische) Besteuerung der ab 1. Jänner 2017 aus Liechtenstein erzielten Kapitaleinkünfte nicht mehr durch Einbehaltung und Abfuhr der Abgeltungsteuer, sondern im Wege der Veranlagung in Österreich zu erfolgen hat. Hätte er dies gewusst, wäre er „selbstverständlich - ebenso wie im Jahr 2018 und zwischenzeitlich auch 2019 - umgehend und pflichtgemäß tätig geworden und hätte das Erforderliche veranlasst.“ Dazu legte der Bf. auch zwei Schreiben der Fa.V vom 02. Juni 2020 und vom 21. Oktober 2020 vor, in dem diese jeweils bestätigt, dass die Fa.V den Bf. nicht darauf hingewiesen habe, dass das Steuerabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein vom 29.1.2013 im Jahr 2016 abgeändert worden sei.

Nach § 9 FinStrG 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 grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

Anzumerken ist, dass der Spruchsenat in seinem Erkenntnis keine Feststellungen getroffen hat, ob der Bf. über die gesetzliche Erklärungspflicht der in Liechtenstein im Jahr 2017 erzielten Kapitaleinkünfte einem Irrtum (Tatbildirrtum) unterlegen ist oder nicht. Das Vorliegen eines Irrtums (unabhängig ob entschuldbar oder unentschuldbar) schließt aber Vorsatz aus (vgl. das o.a. VwGH-Erkenntnis 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

Gemäß § 98 Abs. 1 FinStrG kommt als Beweismittel im Finanzstrafverfahren unbeschadet des Abs. 4 alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Nach § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden. Der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichts vertritt im Zweifel dazu nun die Ansicht, dass der Bf. bei der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2017, wie von diesem angegeben, von der gesetzlichen Änderung des Steuerabkommens zwischen Liechtenstein und Österreich ab 2017 keine Kenntnis hatte und liegen auch keine konkreten anders gelagerten Anhaltspunkte vor.

Der Senat des Bundesfinanzgerichts gelangt daher anders als Spruchsenat in rechtlicher Hinsicht zum Ergebnis, dass es iSd § 98 Abs. 3 FinStrG nicht erweislich ist, der Bf. habe es zumindest für möglich gehalten und sich damit abgefunden, eine Verkürzung der von ihm

geschuldeten Einkommensteuer durch Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zu bewirken. In diesem Punkt war der Beschwerde somit teilweise Folge zu geben.

Allerdings ist der Senat des Bundesfinanzgerichts der Ansicht, dass sich der Bf. hinsichtlich der nicht erklärten Kapitaleinkünfte aus Liechtenstein gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig gemacht hat.

Nach § 8 Abs. 2 FinStrG 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 handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Bei der Beurteilung der Sorgfalt im Sinn des § 8 Abs. 2 FinStrG ist zunächst maßgebend, welches Maß an Sorgfalt den Umständen nach zur Vermeidung tatbildmäßigen Unrechts objektiv geboten, d.h. pflichtgemäß aufzuwenden ist. Hierbei handelt es sich um jene Sorgfalt, wie sie ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Mensch in der Lage des Täters aufwenden würde, um die Gefahr einer Rechtsgutbeeinträchtigung zu erkennen und hintanzuhalten (vgl. VwGH 09.11.2011, 2011/16/0039, mwN).

Dem Täter fällt bei schwerem Verschulden eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last; der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges muss ihm als wahrscheinlich und nicht bloß als entfernt möglich vorhersehbar sein, wobei immer die Lage des konkreten Falles, insbesondere der in der Tat verwirklichte Handlungs- und Gesinnungswert in Betracht zu ziehen ist. Die mit schwerem Verschulden gleichzusetzende grobe Fahrlässigkeit erfordert, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist. Selbst die Missachtung einer grundlegenden Norm muss noch kein schweres Verschulden begründen. Schweres Verschulden liegt demnach nicht vor, wenn bloß das durchschnittliche Maß an Fahrlässigkeit überschritten wird; das Verhalten des Täters muss vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045, uHa Vorjudikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt, dass bei eigener Unkenntnis der steuerrechtlichen Verpflichtungen es Aufgabe des Abgabepflichtigen ist, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (vgl. VwGH 22.9.2000, 96/15/0200, uHa Vorjudikatur).

Für den vorliegenden Fall ist ohne Zweifel davon auszugehen, dass sich ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger steuerliche Laie und ein Rechtsanwalt in der Lage des Bf., wobei nach allgemeiner Lebenserfahrung einem steuerlichen Laien ganz allgemein und insbesondere einem Rechtsanwalt schon auf Grund seines Berufes bekannt bzw. bewusst ist, dass Gesetze durchaus auch in kurzen Abständen geändert werden können, bei einer fachkundigen Stelle Erkundigungen über die aktuelle Rechtslage eingeholt hätte. Für die steuerrechtliche Behandlung der vom Bf. in Liechtenstein erzielten Kapitaleinkünfte bestand ab 01.01.2014 jedenfalls eine Gesetzeslage, die besonderer Aufmerksamkeit bedurfte.

Dies hat der Bf. völlig unterlassen. Der Bf. hat in der mündlichen Verhandlung wie bereits in der Beschwerde angegeben, dass er mangels jeglicher steuerrechtlicher Ausbildung, Kenntnisse oder Tätigkeiten in gutem Glauben sämtliche vermögens- und steuerrechtliche Agenden der Fa.V, immerhin einer staatlich konzessionierten Vermögensverwaltungsfirma, übergeben und diese vertraglich mit seiner Interessenvertretung beauftragt habe. In der Beschwerde wird dazu auch angegeben, dass die Fa.V aufgrund des mit dem Bf. im Jahre 2009 abgeschlossenen Vermögensverwaltungsauftrages verpflichtet gewesen sei, die Unterlagen, Belege und Mitteilungen der Bank-FL in seinem firmeneigenen Kundenakt zu sammeln, zu bearbeiten und abzulegen sowie ihn „erforderlichenfalls von Wichtigem“ zu informieren. Es bedarf keiner weiteren Erörterungen und ist sich ein Rechtsanwalt darüber im Klaren, dass damit eine verpflichtende Informationspflicht über aktuelle Entwicklungen im Bereich des österreichischen Steuerrechts nicht sichergestellt ist. Für die vom Bf. in der Beschwerde aufgezeigte Sichtweise, dass der bereits im Jahr 2009 erteilte Vermögensverwaltungsvertrag explizit auch den Auftrag zur rechtzeitigen und vollständigen Verständigung über allfällige abgaberechtliche Änderungen inkludierte, liegen keine Nachweise und Anhaltspunkte vor und wird dieser bloßen Behauptung nicht gefolgt. Daher konnte der Bf. solcherart nicht von einer zeitnahen Information seitens der in der Schweiz ansässigen Vermögensverwaltungsfirma über aktuelle Änderungen des Steuerabkommens bzw. im österreichischen Steuerrecht ausgehen bzw. auf eine solche zeitnahe Information vertrauen, was dem Bf. auch bewusst sein musste. Nach Ansicht des Senates des Bundesfinanzgerichts war die Vermögensverwaltungsfirma neben der Vertretung des Bf. bei den depotführenden Banken für eine möglichst ertragreiche Veranlagung des Kapitalvermögens des Bf. verantwortlich. Zudem ist darauf hinzuweisen, wie vom Bf. auch in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass seitens des Bf. keinerlei Bankunterlagen von der Vermögensverwaltungsfirma angefordert wurden bzw. solche dem Bf. übermittelt worden sind. Einzige Ausnahme davon sind die an den Bf. von der Vermögensverwaltungsfirma zugegangenen Informationen bzw. Unterlagen, die mit dem am 01.01.2014 in Kraft getretenen Steuerabkommen stehen (Informationen und Ausübung der o.a. Wahlrechte), wobei dazu angemerkt wird, dass diese an den Bf. ergangenen Informationen gesetzlich im Steuerabkommen vorgesehen sind (Art. 5 Steuerabkommen). Der Bf. hat angegeben, dass zwischen ihm und dem Kundenbetreuer der Vermögensverwaltungsfirma

jährlich einmal ein Gespräch über das abgelaufene Jahr stattgefunden habe. Besonders bemerkenswert ist, dass dabei ausschließlich über die Wertentwicklung des Depots gesprochen wurde, seitens des Bf. aber niemals die österreichische steuerrechtliche Situation angesprochen bzw. sich der Bf. bei diesen Gesprächen über die aktuelle Rechtslage erkundigt hätte. Im Übrigen hat der Bf. nach seinen Angaben auch nicht in die bei der Vermögensverwaltungsfirma aufliegenden Bankunterlagen Einsicht genommen. In dieser vom Bf. selbst aufgezeigten völligen Gleichgültigkeit ist eine auffallend grobe Sorgfaltswidrigkeit zu erblicken, hätte sich doch schon ein steuerlicher Laie und ein auf dem Fachgebiet des Steuerrechts nicht so versierter Rechtsanwalt schon in Anbetracht der beträchtlichen Höhe der in Liechtenstein befindlichen Kapitalanlagen (Kontostand 31.12.2017: CHF 1.262.134,50) über aktuelle Rechtsänderungen erkundigt oder zumindest jedenfalls in die Bankunterlagen Einsicht genommen. Der Bf. hätte damit leicht und ohne nennenswerten Aufwand die tatsächlich geänderte Rechtslage sofort erkannt (keine laufende Erhebung einer Quellensteuer nach Art. 18 des Steuerabkommens). Mit diesem an den Tag gelegten Verhalten des Bf. der völligen Gleichgültigkeit in Bezug auf österreichische steuerrechtliche Belange hat der Bf. eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit bzw. eine grobe Fahrlässigkeit aufgezeigt. Im Übrigen ist auch davon auszugehen, dass ein Rechtsanwalt, der ohnehin schon im Rahmen seiner Berufstätigkeit als Rechtsanwalt von einem Steuerberater vertreten wird, sich über die österreichische Einkommensteuerpflicht von aus Liechtenstein erzielten Kapitalerträgen fachkundig informiert. Diese Möglichkeit hat der Bf. laut seinen Angaben in der mündlichen Verhandlung aber nicht einmal in Erwägung gezogen und sich darüber tatsächlich auch nicht informiert.

Insgesamt bzw. im Rahmen einer Gesamtschau hat der Bf. damit ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig gehandelt und erachtet der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichtes eine grob fahrlässige Handlungsweise des Bf. im Sinne des § 34 Abs. 1 FinStrG gegeben. Bei einer derartig weitgehenden Vernachlässigung seiner abgabenrechtlichen Pflichten in Bezug auf die aus Liechtenstein erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen war die Verwirklichung einer Abgabenverkürzung für den Bf. insoweit geradezu als wahrscheinlich vorhersehbar und wäre ihm die Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten zumutbar gewesen.

Aus diesen Gründen sieht der erkennende Senat eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG an Einkommensteuer 2017 in Höhe von € 33.356,00 als erwiesen an.

Strafbemessung:

Aufgrund des modifizierten Schuldspruches des Spruchsenats in Richtung grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG war mit einer Neubemessung der Strafe vorzugehen.

Die grob fahrlässige Abgabenverkürzung wird nach § 34 Abs. 3 FinStrG mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages geahndet.

Gemäß der Bestimmung des § 23 Abs. 1 und 2 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Strafe die Schuld des Täters (Abs. 1), wobei bei der Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen sind. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß (Abs. 2). Nach § 23 Abs. 3 FinStrG sind bei Bemessung der Geldstrafe auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen. § 23 Abs. 4 FinStrG bestimmt, dass bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen hat. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Ausgehend von einer vorsätzlichen Handlungsweise des Bf. sah der Spruchsenat als mildernd die Unbescholtenheit, die Schadensgutmachung, den wesentlichen Beitrag zur Wahrheitsfindung und die tatkräftige Mitwirkung bei der Feststellung des tatsächlichen Ausmaßes der Steuerverkürzung, als erschwerend hingegen keinen Umstand an. Weitere Milderungsgründe wurden vom Bf. im nicht vorgebracht und sind für den erkennenden Senat nicht ersichtlich.

Bei der Strafzumessung durch den erkennenden Senat des Bundesfinanzgerichtes waren die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. (siehe Pkt. II. 1. Sachverhalt), sowie die bereits vom Spruchsenat angeführten Milderungsgründe zu berücksichtigen. Als erschwerend war nichts zu berücksichtigen. In Abwägung dieser Strafzumessungsgründe sowie unter Berücksichtigung des Schuld- und Unrechtsgehaltes der Tat und einem Strafraumen von € 33.356,00 erachtet der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichts eine Geldstrafe von € 5.000,00 als angemessen. Diese Geldstrafe beträgt damit 14,98 % des Strafraumens und liegt daher nicht erheblich über der Mindestgeldstrafe.

Unter den gleichen Strafbemessungsgründen war die Ersatzfreiheitsstrafe des Bf. neu zu bemessen, wobei den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

Kostenentscheidung:

Die Verfahrenskosten in unveränderter Höhe von € 500,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens werden gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das Straf-Konto der Finanzstrafbehörde (Bankverbindung: BAWAG P.S.K., IBAN: AT09 0100 0000 0550 4374, BIC BUNDATWW, Strafkontonummer: 37-013/ Details siehe angefochtenes Erkenntnis) zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung (z.B. Ratenzahlung oder Stundung) wäre bei der Finanzstrafbehörde (per Fax an die Nr. 050 233 595 2104 oder postalisch an das Amt für Betrugsbekämpfung, Postfach 252, 1000 Wien, Team Einhebung und Einbringung Finanzstrafen Bereich Finanzstrafsachen) einzubringen.

2.2. 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen; die Beurteilung des grob fahrlässigen Handelns des Bf. bei der Verkürzung der Einkommensteuer ist eine Tatfrage, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen war.

Feldkirch, am 15. September 2022