

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 07.11.2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sowie Verspätungszuschlag Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2011 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Nachdem die Verlassenschaft nach dem am xxxx verstorbenen MN mit Einantwortungsbeschluss vom yyyy seinen beiden Söhnen ON und PN eingeantwortet worden war, reichten die Erben durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 24.4.2013 eine Sachverhaltsdarstellung betreffend MN beim Finanzamt ein. MN habe ein Depot bei der X-Bank in der Schweiz besessen. Das Vermögen entstammte ursprünglich versteuerten Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit und liege schon seit den 1980er Jahren in der Schweiz. Im Jahr 2007 sei das Vermögen auf eine liechtensteinische Stiftung übertragen worden, im Jahr 2011 auf eine Gesellschaft mit Sitz auf Dominica. Da MN auf die Stiftung beträchtlichen Einfluss ausgeübt, z.B. die Vermögensverwaltung eigenverantwortlich durchgeführt habe, und auch die Gesellschaft keine aktive Tätigkeit ausgeübt habe, seien Vermögen und Erträge ihm direkt zuzurechnen. Da MN in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei, wären allfällige Kapitalerträge in Österreich zu versteuern gewesen. Es sei jedoch zu vermuten, dass diese Verpflichtung MN nicht bewusst gewesen sei und er daher keine Steuererklärungen eingereicht habe. Die Erbengemeinschaft, welcher der Verstorbene das Vermögen von ca. 1,7 Mio Euro hinterlassen habe, komme nun ihrer Verpflichtung nach § 19 iVm § 119 BAO nach. In einer Anlage fänden sich die steuerlichen Bemessungsgrundlagen für die ausländischen Kapitaleinkünfte für die Jahre 2003 bis 2011. Es sei allerdings anzumerken, dass die Jahre bis einschließlich 2006 abgabenrechtlich verjährt seien, weil die verlängerte

Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO im konkreten Fall nicht zur Anwendung komme. In Entscheidungen des UFS werde ausgeführt, dass sich im Falle des Ablebens des Abgabepflichtigen u.U. der Vorsatz nicht mehr mit Sicherheit feststellen lasse und sich demnach weitere einschlägige Ermittlungen erübrigten. Auch Stoll (BAO 2170) und weitere Literaturmeinungen sähen in solchen Konstellationen das Problem, dass der Verstorbene sich nicht mehr rechtfertigen und daher das Parteiengehör nicht mehr gewahrt werden könne, was unter dem Gesichtspunkt der Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 MRK verfahrensfehlerhaft, mitunter die Verfassungssphäre berührend, mangelhaft sein könne. Im konkreten Fall könne Vorsatz rein aus der Aktenlage, somit ohne Wahrung des Parteiengehörs, nicht mit Sicherheit abgeleitet werden. Gegen den Vorsatz des MN spräche insbesondere, dass dieser schon sehr alt gewesen und im 82igsten Lebensjahr verstorben sei, das gegenständliche Vermögen seit jeher in der Schweiz und seit vielen Jahren dort veranlagt gewesen sei, und zu vermuten sei, dass MN davon ausging, dass auf Grund des beträchtlichen Quellensteuerabzugs keine weitere Steuerpflicht bestanden habe.

Die Erben gaben mit den der Sachverhaltsdarstellung beigelegten Unterlagen und Aufstellungen folgende von MN in den Jahren 2003 bis 2011 erzielte, in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen und Quellensteuern bekannt:

	Zinsen	InvF-Erträge	Dividenden	Summe	EU-Quellensteuer	Anrechenbare ausl. Quellensteuern
2003	80.259,07	3.292,40		83.551,47		
2004	64.195,38	5.213,60		69.408,98		
2005	70.417,14	35.949,80		106.366,94	2.060,75	
2006	53.460,16	72.950,30		126.410,46	10.576,98	
2007	60.562,21	75.845,80		136.408,01	6.266,83	
2008	54.191,89	48.737,12		102.929,01		
2009	67.926,50	56.572,62	33,17	124.532,29		4,98
2010	50.882,09	35.434,09	1.531,56	87.847,74		536,05
2011	54.648,68	15.472,77	1.018,38	71.139,83		152,76

Das Finanzamt setzte auf dieser Grundlage mit an "NO MEn NM" adressierten Bescheiden vom 7.11.2013 die Einkommensteuer sowie wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärungen Verspätungszuschläge im Ausmaß von 10% für die Jahre 2003 bis 2011 fest.

Mit Schreiben vom 21.12.2013 erhob der steuerliche Vertreter "im Auftrag und im Namen der Erbengemeinschaft nach Herrn MN" Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 und gegen die Verspätungszuschlagsbescheide 2003 bis 2011. In Bezug auf die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 wendet sich die Berufung unter Wiederholung der gegen einen Abgabenverkürzungsvorsatz des Verstorbenen in der Sachverhaltsdarstellung vom 24.4.2013 vorgetragenen Argumenten gegen die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben. Auch sei das schon seit den 1980er Jahren in der Schweiz gelegene Vermögen im Jahr 2007 aus gesundheitlichen Gründen und zum Zweck der Versorgung der Familie, insbesondere der ebenfalls erkrankten Gattin, auf eine liechtensteinische Stiftung übertragen worden;

bereits daraus sei ersichtlich, dass Zweck der Kapitalveranlagung im Ausland nicht die Steuerhinterziehung, sondern der Versorgungsgedanke gegenüber der Familie gewesen sei; schon aus diesem Grund sei eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung zu verneinen. Gegen die Verspätungszuschlagsbescheide bringt die Berufung vor, dass die Zuschläge ohne Begründung im größtmöglichen Ausmaß verhängt worden seien. Gute Gründe würden dafür sprechen, dass der Verstorbene der Meinung gewesen sei, die Einkünfte seien lediglich im Ausland zu versteuern bzw. einem Rechtssubjekt im Ausland zuzurechnen. Ohne Einvernahme des Steuerpflichtigen bliebe die Annahme von Vorsatz reine Spekulation. Es werde daher ersucht, vom Ermessen derart Gebrauch zu machen, dass kein Verspätungszuschlag erhoben werde. Bei der Ermessensübung sei aber auch der finanzielle Vorteil des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, wozu zu bemerken sei, dass die Erbengemeinschaft die verkürzten Steuern bereits bezahlt habe. Auch ein Zinsvorteil sei durch die verspätete Einreichung nicht verblieben, weil dieser durch die gleichzeitige Verhängung von Anspruchsziens eliminiert worden sei. Schließlich sei auch zu beachten, dass das bisherige steuerliche Verhalten des Verstorbenen nicht zu beanstanden gewesen sei.

Das Finanzamt erließ abweisende Beschwerdevorentscheidungen. Von einer Abgabenhinterziehung sei bereits dann auszugehen, wenn Wissen um die Möglichkeit der Abgabenverkürzung vorliege (bedingter Vorsatz). Das Vermögen sei bereits in den 1980er Jahren in die Schweiz transferiert worden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei davon auszugehen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfüge, auch von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge wisse. Auch müsse in Österreich ansässigen natürlichen Personen bekannt sein, dass keine länderübergreifende Endbesteuerungswirkung vorliegen könne. Außerdem sei der Transfer von Kapitalvermögen in die Schweiz zwecks Steuervermeidung in Österreich seit Jahren immer wieder Thema in der Öffentlichkeit. Das Finanzamt gehe daher davon aus, dass die Steuerverkürzung zumindest billigend in Kauf genommen worden sei und somit der Tatbestand des § 207 Abs. 2 BAO erfüllt sei. Der Verspätungszuschlag habe auch die Funktion der Abgeltung des durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachten Verwaltungsaufwands. Durch die nicht entschuldbare Nichteinhaltung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung sei die Voraussetzung für die Verhängung eines Verspätungszuschlags im Höchstmaß gegeben.

Im Vorlageantrag wird in Bezug auf die Verspätungszuschlagsbescheide vorgebracht, dass sich das Finanzamt mit den in der Beschwerde angeführten Rechtfertigungsgründen nicht auseinandergesetzt habe. Betreffend Entschuldbarkeit sei darauf zu verweisen, dass das Vermögen des Verstorbenen aus versteuerten Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit stamme, schon seit den 1980er Jahren in der Schweiz gelegen und aus gesundheitlichen Gründen bzw. zur Versorgung der Familie auf eine liechtensteinische Stiftung übertragen worden sei. Weiters sei die besondere Situation bei ausländischen Einkünften zu berücksichtigen. Diese würde nämlich schon im Ausland an der Quelle besteuert. Es könne einem Steuerpflichtigen nicht vorgeworfen werden, wenn er

darauf vertraue, dass mit dem Steuerabzug im Ausland auch die inländische Steuer abgegolten sei. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Besteuerung in der Schweiz mit 35% (auf Dividenden und Zinsen) um einiges höher sei als in Österreich. Ab dem Jahr 2007 sei dem Verstorbenen überdies zu Gute zu halten, dass er davon ausgehen konnte, dass das Vermögen ausschließlich beim ausländischen Rechtsträger zu versteuern sei. Auch könne von der Höhe des Vermögens nicht auf die Kenntnis des Steuerrechts geschlossen werden. Das Vermögen habe sich sehr lange im Ausland befunden und sei dort von einem Vermögensverwalter verwaltet worden. Der Verstorbene habe daher überhaupt keine Veranlassung gehabt, sich mit der Vermögensverwaltung, geschweige denn mit der Besteuerung auseinanderzusetzen. Auch müsse es bei einem alten Herrn als entschuldbares Fehlverhalten gewertet werden, wenn er keine Kenntnis von den komplexen Regelungen des internationalen Steuerrechts gehabt habe. Zu beachten sei ferner, dass das Vermögen in den in Frage kommenden Jahren insgesamt gesunken sei, weshalb ein mit der Materie nicht vertrauter Bürger durchaus davon ausgehen könne, dass keine Steuerpflicht vorliege. Selbst wenn man von keinem entschuldbaren Fehlverhalten ausgehe, sei bei der Ermessensübung zu berücksichtigen, dass - ungeachtet des hohen Ausmaßes der Fristüberschreitung - der Verstorbene vom Nichtbestehen einer Steuerpflicht in Österreich ausgegangen sei und die Erbengemeinschaft unmittelbar nach Erkennen des Irrtums die entsprechenden Schritte eingeleitet habe. Ferner sei auf Grund der Nachzahlung der Steuern samt Anspruchszinsen aus der irrtümlichen verspäteten Einreichung der Steuererklärungen kein finanzieller Vorteil entstanden. Da der Vermögensstand seit dem Jahr 2003 gesunken sei, erscheine die Verhängung von Verspätungszuschlägen in voller Höhe vor dem Hintergrund der Einkommensteuer als "Reinvermögenszuwachssteuer" überhaupt bedenklich. Das steuerliche Verhalten des Verstorbenen sei in der Vergangenheit nicht zu beanstanden gewesen. Bei den persönlichen Verhältnissen sei zu berücksichtigen, dass der Verstorbene bereits in fortgeschrittenem Alter gewesen sei und sich immer auf seinen Vermögensverwalter verlassen habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Das Finanzamt hat die Bescheide über die in der Person des Erblassers MN entstandenen Abgabenschulden an ON als einen der beiden (Mit)Erben gerichtet. Adressat der angefochtenen Bescheide ist daher ON. Der steuerliche Vertreter hat gegen diese Bescheide "im Auftrag und im Namen der Erbengemeinschaft" Berufung erhoben. Eine Erbengemeinschaft kann nicht Träger von Rechten und Pflichten sein und ist auch sonst nicht teilrechtsfähig (z.B. VwGH 30.4.2003, 2001/03/0055). Im Hinblick darauf, dass im Betreff des Berufungsschriftsatzes nach den Worten "Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003-2006 sowie Verspätungszuschlagsbescheide 2003-2011" der Name des Bescheidadressaten "NO MEn NM" aufscheint und dieser Teil jener Erbengemeinschaft ist, in deren Auftrag und Namen der steuerliche Vertreter eingeschritten ist, kann aber davon ausgegangen werden, dass jedenfalls auch der

Bescheidadressat ON den Auftrag zur Einbringung der Berufung erteilt hat und ihm deshalb die (nunmehr als Beschwerde zu erledigende) Berufung zugerechnet werden kann.

2. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 wurden dem Beschwerdeführer (Bf) am 12.11.2013 zugestellt, zu diesem Zeitpunkt war die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren unstrittig bereits abgelaufen. Streit besteht darüber, ob nach Lage des Falles die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) zum Tragen kommt.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sacherverhalt 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 Abs. 1 FinStrG wid 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.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger 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 (z.B. VwGH 23.6.1992, 92/14/0036).

Die Abgabenbehörde ist im Abgabenverfahren nicht daran gehindert, ohne finanzstrafbehördliche Entscheidung festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO hinterzogen worden sind; liegt daher eine Entscheidung der zuständigen Behörde nicht vor, hat die Abgabenbehörde diese Frage als Vorfrage in eigener Verantwortung zu beurteilen (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0084).

Das gilt auch dann, wenn ein Finanzstrafverfahren nicht mehr durchzuführen ist, weil der Hinterzieher gestorben ist, zumal es nicht gerechtfertigt wäre, den Erben einen gegebenenfalls aus einer Hinterziehung widerrechtlich erlangten finanziellen Vorteil des Verstorbenen zu belassen (vgl. Ellinger/ Sutter/ Urtz, Bundesabgabenordnung, § 207 Anm 17).

Keine andere Meinung vertritt Stoll in der vom Bf zitierten Kommentarstelle, S. 2170. Vielmehr ist es nach Stoll ausreichend, dass die Abgabe "objektiv" hinterzogen ist, es genügt, wenn diese Feststellung getroffen werden kann, auch wenn der Täter nicht mehr zur Verantwortung gezogen werden kann. Den in der Literatur im Hinblick auf die fragliche Vereinbarkeit mit Art. 6 Abs. 2 MRK geäußerten Bedenken, auf die sich die Beschwerde bezieht, hält Stoll ausdrücklich entgegen, dass die Sanktion der im verwaltungsstrafrechtlichen Verfahren festgestellten Hinterziehung nicht in einer Strafe, sondern lediglich in der erweiterten Möglichkeit der Abgabenfestsetzung besteht.

Der Umstand, dass MN bereits verstorben ist, steht daher der Beurteilung der Frage, ob dieser die Einkommensteuern der Streitjahre vorsätzlich verkürzt hat, nicht entgegen, zumal vorsätzliches Handeln nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ohnedies aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Abgabepflichtigen zu erschließen ist.

Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht von Kapitalerträgen kann jedenfalls bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 25.3.1999, 97/15/0056). Dass sich auch der Verstorbene auf einem solchen intellektuellen Niveau befunden hat, zeigt sich schon darin, dass er in der Lage war, ein Vermögen von, wie sich aus der von den Erben für die Jahre 2003 bis 2011 vorgelegten Vermögensaufstellung ergibt, 1,7 Mio Euro bis 2,3 Mio Euro zu verwalten und zu veranlagen. Das in Bezug auf die Verspätungszuschläge erstattete Beschwerdevorbringen, das Vermögen sei im Ausland von einem Vermögensverwalter verwaltet worden, auf den sich der Verstorbene verlassen habe, ist zum einen unbelegt, zum anderen widerspricht dieses Vorbringen den Ausführungen der Erben in der Sachverhaltsdarstellung vom 24.4.2013, der Verstorbene habe auf die im Jahr 2007 gegründete Stiftung Einfluss ausgeübt und die Vermögensverwaltung eigenverantwortlich durchgeführt. Wer auf diese Weise mit einem Vermögen von solcher Größenordnung, das er tatsächlich nicht aus der Hand gegeben hat, zu verfahren weiß, dem kann auch ein Wissen über die in seinem Ansässigkeitsstaat bestehende Steuerpflicht der mit diesem Vermögen erwirtschafteten Erträge unterstellt werden. Weshalb bei dieser Sachlage eine vertretbare Rechtsansicht oder ein Irrtum hinsichtlich einer Steuerpflicht der aus diesem Vermögen generierten Einkünfte in Österreich vorgelegen sein sollte, macht die Beschwerde nicht einsichtig. Auch der Umstand, dass der Verstorbene mit liechtensteinischen Stiftungskonstruktionen und Firmengründungen in der Steueroase Dominica vertraut war, weist darauf hin, dass er über das Urteilsvermögen verfügte, die steuerliche Tragweite seiner Handlungen richtig einzuschätzen. Schließlich wird der Verstorbene wohl auch im Laufe seiner früher in Österreich ausgeübten gewerblichen Tätigkeit, aus welcher er das dann im Ausland veranlagte Vermögen erwirtschaftet hat, Wissen um abgabenrechtliche Pflichten in Österreich erworbenen haben. Das Finanzamt weist ferner zu Recht darauf hin, dass der Transfer von Kapitalvermögen in die Schweiz zwecks Steuervermeidung in Österreich seit Langem Thema in der Öffentlichkeit war, dass dies dem Verstorbenen entgangen wäre, ist nicht plausibel. Es entspricht vielmehr der Lebenserfahrung, dass auch der Verstorbene, der das in der Schweiz veranlagte Vermögen gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden vollständig verschwiegen hat, im Vertrauen auf die Abschirmwirkung des Schweizer Bankgeheimnisses in Steuervermeidungsabsicht gehandelt hat.

Warum das Alter des im 82igsten Lebensjahr verstorbenen MN gegen vorsätzliches Handeln sprechen sollte, ist nicht ersichtlich, zumal dieser ja bereits in den 1980er Jahren begonnen hat, sein Vermögen in der Schweiz (steuerschonend) zu veranlagen und, wie die Erben in Beilage 1 zur Sachverhaltsdarstellung vom 22.4.2013 erläutern,

davon auszugehen ist, dass bereits in den Jahren vor 2003 Einkünfte in vergleichbarem Ausmaß angefallen sind. Abgesehen davon war der Verstorbene trotz seines hohen Alters in der Lage, in Liechtenstein eine Stiftung zur errichten und sein dort platziertes Vermögen zu verwalten. Ebenso leuchtet nicht ein, warum es gegen einen Vorsatz des Verstorbenen sprechen sollte, dass er sein Vermögen seit jeher im Ausland veranlagt hat. Auch die Behauptung, der Verstorbene wäre bei der Übertragung des Vermögens auf die liechtensteinische Stiftung vom Versorgungsgedanken gegenüber seiner Familie geleitet gewesen, lässt keinen Zusammenhang mit der Frage der Hinterziehung der Abgaben für die aus diesem Vermögen erzielten Erträge erkennen.

Ferner ist der Einwand des Bf, der Verstorbene sei vermutlich davon ausgegangen, dass auf Grund des beträchtlichen Quellensteuerabzugs keine weitere Steuerpflicht bestanden habe, bzw. es könne dem Verstorbenen nicht vorgeworfen werden, wenn er darauf vertraute, dass - vor dem Hintergrund der Besteuerung von Zinsen und Dividenden in der Schweiz mit 35% - mit dem Steuerabzug im Ausland auch die inländische Steuer abgegolten sei, nicht zielführend. Wie den von den Erben vorgelegten Belegen und Aufstellungen (z.B. Tax Declarations der X-Bank für die Jahre 2003 bis 2006) zu entnehmen ist, wurde nämlich von den vom Verstorbenen bezogenen Zinsen (Kapitalerträge in Form von Dividenden hat der Verstorbene in diesem Zeitraum gar nicht erzielt) in den Jahren 2003 und 2004 keine Schweizer Verrechnungssteuer sowie in den Folgejahren (nur) die EU-Quellensteuer einbehalten. Aber auch die in den Jahren 2005 und 2006 in der Schweiz angefallenen EU-Quellensteuern von 2.060,75 € und 10.576,98 € waren im Verhältnis zu den Zinsen von 106.366,94 € (2005) und 126.410,46 € (2006) derart gering, dass der Einwand des Bf, der Verstorbene habe darauf vertraut, dass mit dem Steuerabzug im Ausland die inländische Steuer abgegolten sei, lebensfremd ist. Davon abgesehen dürfen die in den Medien berichtete EU-Zinsenrichtlinie und das in diesem Zusammenhang abgeschlossene Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der EU und der Schweiz, sowie die Berichte darüber, dass mit diesen Maßnahmen eine effektive Besteuerung im Mitgliedsstaat der Ansässigkeit erreicht werden sollte, als allgemein bekannt vorausgesetzt werden, weshalb dem Verstorbenen auch aus diesem Grund ein Wissen darüber unterstellt werden kann, dass selbst mit dem ab Juli 2005 in der Schweiz erfolgten Einbehalt der EU-Quellensteuer dem österreichischen Besteuerungsanspruch nicht Genüge getan sein konnte.

Im Übrigen erscheint es wahrscheinlicher, dass der seit Juli 2005 erfolgte EU-Quellensteuerabzug sowie die Befürchtung, die Schweiz werde das Bankgeheimnis lockern und künftig Informationen an die EU-Mitgliedsstaaten weitergeben, für den Verstorbenen Anlass zu einer Verlagerung seines Vermögens auf eine liechtensteinische Stiftung und in der Folge auf eine Gesellschaft in Dominica gegeben haben, nicht aber der vom Bf behauptete Versorgungsgedanke, zumal eine Versorgung der Familie auch durch Übertragung an eine inländische Stiftung zu erreichen gewesen wäre.

Ferner spricht der Umstand, dass den vorgelegten Tax Declarations zufolge eine Schweizer Verrechnungssteuer nicht einbehalten wurde, dafür, dass der Verstorbene

eine abkommensgemäße Entlastung an der Quelle herbeigeführt hat (gemäß Art. 11 DBA-Schweiz dürfen Zinsen, die aus der Schweiz stammen und an eine in Österreich ansässige Person gezahlt werden, nur in Österreich besteuert werden). Dem Verstorbenen müssen daher, entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde, dieser habe keine Kenntnis von den komplexen Regelungen des internationalen Steuerrechts gehabt, auch Fragen der Zuteilung der Besteuerungsrechte nach DBA geläufig gewesen sein. Der Verstorbene wusste damit offenkundig um das Österreich zustehende Besteuerungsrecht an den in Rede stehenden Einkünften.

Der Verstorbene hat Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 nicht eingereicht bzw. die in Rede stehenden Einkünfte unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht nicht offengelegt. Da es dem Verstorbenen aus den dargelegten Gründen unterstellt werden kann, dass er sich der mit dieser Vorgehensweise bewirkten Verkürzung von Einkommensteuer bewusst gewesen ist und er eine solche Verkürzung zumindest in Kauf genommen hat, ist von vorsätzlichem Handeln auszugehen. Die zehnjährige Verjährungsfrist war bei Bescheiderlassung im Jahr 2013 noch nicht abgelaufen, weshalb sich die Beschwerde als unbegründet erweist.

3. Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft, wobei bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließt (z.B. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Da dem Verstorbenen vorsätzliche Abgabenverkürzung vorzuwerfen ist, liegt es auf der Hand, dass die Nichteinhaltung der Fristen zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen nicht entschuldbar ist. Die in der Beschwerde vorgetragenen Rechtfertigungsgründe sind nicht stichhaltig. Wie zuvor dargelegt, gilt das sowohl in Bezug auf die Behauptung, der Verstorbene habe auf eine Abgeltung der inländischen Steuer mit einem Steuerabzug im Ausland vertraut, als auch in Bezug auf die behauptete Unkenntnis komplexer Regelungen des internationalen Steuerrechts, als auch in Bezug auf die vermeintliche Verwaltung des Vermögens durch einen Vermögensverwalter; im Übrigen macht die Beschwerde nicht einsichtig, inwiefern eine solche Verwaltung den Verstorbenen davon abgehalten hätte, seinen steuerlichen Pflichten in Österreich nachzukommen. Der weitere Einwand des Bf, dem Verstorbenen sei ab dem Jahr 2007 zu Gute zu halten, dass er von einer Versteuerung des Vermögens beim ausländischen Rechtsträger habe ausgehen können, vermag angesichts des Vorbringens in der Sachverhaltsdarstellung vom 24.4.2013, der Verstorbene habe beträchtlichen Einfluss auf die Stiftung ausgeübt und die Vermögensverwaltung eigenverantwortlich durchgeführt bzw. die Gesellschaft auf

Dominica habe keine aktive Tätigkeit ausgeübt und weder über Büroräumlichkeiten noch über Personal verfügt, ebenfalls nicht zu überzeugen. Warum aus dem Sinken des im Ausland veranlagten Vermögens auf das Nichtbestehen einer Steuerpflicht in Österreich geschlossen werden könnte, kann nicht nachvollzogen werden; davon abgesehen hat der Vermögensstand zu Beginn des Beschwerdezeitraums rd. 1,7 Mio Euro betragen, ist bis zum Jahr 2006 auf 2,3 Mio Euro gestiegen und lag am Ende des Beschwerdezeitraums wiederum bei rd. 1,7 Mio Euro.

Da der Verstorbene die Fristen zu Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2003 bis 2011 sohin unentschuldbar nicht gewahrt hat, ist die Voraussetzung zur Verhängung von Verspätungszuschlägen gegeben.

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 Prozent der festgesetzten Abgabe sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁵, § 135 Tz 13).

Der Verstorbene ist seiner Erklärungspflicht überhaupt nicht nachgekommen. Geht man davon aus, dass die Verpflichtung zur Erklärungsabgabe mit der Sachverhaltsdarstellung der Erben vom 24.4.2013 erfüllt worden ist, so ist bereits die hinsichtlich Einkommensteuer 2011 vorliegende Fristüberschreitung um rd. ein Jahr als beträchtlich zu bezeichnen. Da der Verstorbene vorsätzlich gehandelt hat, liegt auch ein besonders hoher Grad des Verschuldens vor. Davon, dass das steuerliche Verhalten des Verstorbenen in der Vergangenheit nicht zu beanstanden gewesen wäre, kann angesichts der Tatsache, dass er bereits seit den 1980er Jahren sein Vermögen in der Schweiz veranlagt hat, ohne die daraus erzielten Erträge einer Besteuerung in Österreich zuzuführen, keine Rede sein. Dem Einwand des Bf, ein Zinsvorteil sei durch die verspätete Einreichung nicht verblieben, weil dieser durch die Anspruchszinsen eliminiert worden sei, ist entgegenzuhalten, dass die verspätete Einreichung von Abgabenerklärungen regelmäßig nicht nur Zinsvorteile zur Folge hat, sondern auch wirtschaftliche Vorteile anderer Art, wie zum Beispiel Liquidität (vgl. Stoll, BAO Kommentar, 1534), und es selbst dann zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages kommen kann, wenn die mit der Erklärung verbundene Abgabenschuld bereits rechtzeitig bezahlt wurde, ein Zinsverlust des Staates also nicht eingetreten sein kann (vgl. VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035); davon abgesehen wurden Anspruchszinsen jeweils nur für maximal 42 Monate bzw. 48 Monate festgesetzt, während die Säumnis teilweise fünf bis neun Jahre betragen hat, sodass der Zinsvorteil bei weitem nicht eliminiert wurde. Aus diesem Grund sowie im Hinblick darauf, dass die Höhe des durch eine verspätete Erklärungsabgabe erzielten Zinsvorteils nur eines von mehreren Ermessenskriterien darstellt bzw. der Verstorbene jedenfalls einen Liquiditätsvorteil erlangt hat, und die übrigen Ermessenskriterien, nämlich das in jedem Fall erhebliche Ausmaß der Fristüberschreitung, das Unterlassen der Abgabe von Einkommensteuererklärungen über einen Zeitraum von neun Jahren, der

Verschuldensgrad sowie das schon seit den 1980er Jahren praktizierte steuerunehrliche Verhalten des Verstorbenen, besonders stark ausgeprägt sind, erscheint die Verhängung von Verspätungszuschlägen im Höchstmaß von 10 % gerechtfertigt.

Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 17. 9.2014, Ra 2014/04/0023).

Die gegenständliche Entscheidung betrifft zum einen die Frage, ob von einer Hinterziehung von Einkommensteuer durch den verstorbenen MN auszugehen ist, zum anderen die Frage, ob die verspätete Abgabe bzw. die Nichtabgabe von Einkommensteuererklärungen durch den Verstorbenen entschuldbar und in welcher Höhe im Rahmen des Ermessens ein Verspätungszuschlag festzulegen ist. Die Beantwortung beider Fragen hing in erster Linie von der im Rahmen der Beweiswürdigung vorgenommenen Beurteilung von Tatfragen ab, denen keine über den vorliegenden Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 28. Februar 2017