



GZ. RV/1539-W/05,

GZ. RV/0126-W/06

GZ. RV/3192-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch ALLAUDIT Buchprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003, Verspätungszuschlag hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2005 entschieden:

1) Die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der Berufung betreffend die Verspätungszuschlagsbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden insofern abgeändert, als der Verspätungszuschlag mit jeweils 4% festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlage und die betragsmäßige Höhe des jeweiligen Verspätungszuschlages sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3) Der angefochtene Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2005 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

*a) Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003, Verspätungszuschlag hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002:*

Der Bw. ist Pensionist. In den Jahren 2000 bis 2003 bezog er folgende Kapitalerträge (*Einnahmen* aus Kapitalvermögen (S 3f./2000 , S 3f./2001, S 3f./2002, S 6f./2003 Einkommensteuerakt (im Folgenden kurz: E-Akt)):

- 2000:  
Ausländische Kapitalerträge (Dividenden aus tschechischen Aktien): 108.841,00 €  
(3,814.550,50 CZK).  
Inländische Kapitalerträge: 99,48 €.
- 2001:  
Ausländische Kapitalerträge (Dividenden aus tschechischen Aktien): 52.940,95 €  
(1,678.598,81 CZK).  
Inländische Kapitalerträge: 73,65 €.
- 2002:  
Ausländische Kapitalerträge (Dividenden aus tschechischen Aktien): 152.184,43 €  
(4,805.527,83 CZK).  
Inländische Kapitalerträge: 988,29 €.

- 2003:

Ausländische Kapitalerträge (Dividenden aus tschechischen Aktien): 96.669,04 €  
(3,133.043,70 CZK).

Inländische Kapitalerträge: 1.134,24 €.

Bei den ausländischen Kapitalerträgen wurden jeweils erhebliche Werbungskosten geltend gemacht (S 3/2000, S 3/2001, S 3/2002, S 7/2003 E-Akt).

In den am 15. September 2004 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2003 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. für die ausländischen *Einkünfte* aus Kapitalvermögen die Hälftesatzbesteuerung gemäß § 37 Abs. 8 iVm § 97 Abs. 4 EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz (BBG) 2003, maW, die Berücksichtigung der im Zusammenhang mit den ausländischen Kapitalerträgen geltend gemachten Werbungskosten (siehe oben) bei der Hälftesatzbesteuerung.

Ebenfalls am 15. September 2004 langte beim Finanzamt ein mit 13. September 2004 datiertes Schreiben des steuerlichen Vertreters ("Selbstanzeige, Stundungs- und Ratenansuchen" (S 15/2003 E-Akt)) ein, wonach "mit heutigem Tage die Steuererklärungen 2000 bis 2003 abgegeben wurden, weil irrtümlich Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen [i. e. die oben angeführten ausländischen Kapitalerträge] nicht erklärt wurden. Aus diesen Erklärungen ergibt sich eine Nachforderung von ca. 37.000,00 €. [...]"

Mit den am 29. Juni 2005 bzw. 1. Juli 2005 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2002 nahm das Finanzamt die Hälftesatzbesteuerung unter Einbeziehung sämtlicher (in- und ausländischer) Kapitalerträge vor, wobei es die inländische Kapitalertragsteuer und die 15%-ige ausländische (tschechische) Quellensteuer (Letztere im Ausmaß von zwei Dritteln gemäß Art. 10 DBA Österreich-CSSR, BGBl. Nr. 34/1979) anrechnete; die im Zusammenhang mit den Kapitalerträgen geltend gemachten Werbungskosten wurden gemäß § 97 Abs. 4 Z 1 1. Satz EStG 1988 jedoch nicht zum Abzug zugelassen. Begründend führte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 dazu aus (die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 verweisen auf diese Begründung):

*"Dividenden aus inländischen Aktien sind endbesteuerungsfähig, Dividenden aus ausländischen Aktien sind der 25%-Besteuerung zugänglich. Ein Werbungskostenabzug ist daher nicht möglich (§ 20 Abs. 2 EStG 1988).*

*Gemäß Art. 10 DBA darf die Quellensteuer 10% des Bruttobetrages der tschechischen Dividenden nicht übersteigen. Die Quellensteuer ist daher nur im Höchstausmaß von 10% der Dividenden anrechenbar."*

Mit dem am 1. Juli 2005 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wich das Finanzamt von der Bezug habenden Abgabenerklärung insofern ab, als es die ausländischen Kapitalerträge nicht mit dem Halftesatz, sondern mit dem in § 37 Abs. 8 1. Satz EStG 1988 normierten besonderen Steuersatz von 25% versteuerte; die ausländische (tschechische) Quellensteuer wurde wiederum zu zwei Dritteln angerechnet, die im Zusammenhang mit den ausländischen Kapitalerträgen geltend gemachten Werbungskosten wurden erneut nicht zum Abzug zugelassen. Begründend führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus:

*"Auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2000 wird verwiesen."*

Weiters erließ das Finanzamt am 29. Juni 2005 bzw. am 1. Juli 2005 Verspätungszuschlagsbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, wobei es den Verspätungszuschlag mit jeweils 10% festsetzte. Diese Bescheide enthalten jeweils folgende Begründung:

*"Die Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte auf Grund der Bestimmungen des § 135 BAO."*

Am 22. Juli 2005 erhob der steuerliche Vertreter Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 und gegen die Verspätungszuschlagsbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002:

Die Finanzbehörde verweise darauf, dass Dividenden aus ausländischen Aktien der 25%-Besteuerung zugänglich seien; ein Werbungskostenabzug sei in diesen Fällen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht möglich.

Die Behörde verkenne, dass der Bw. gerade nicht von der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht habe, sondern alle seine Einkünfte, die der "Sonder-ESt" von 25% unterliegen könnten, in die Veranlagung aufgenommen habe. In diesem Fall müsse es zum Abzug von Werbungskosten kommen, denn das gebiete schon das dem österreichischen Steuerrecht immanente Nettoprinzip (vgl. VfGH 7.3.1997, B 2370/94; VwGH 27.5.1999, 98/15/0100). Das Nettoprinzip gewährleiste, dass grundsätzlich Aufwendungen zur Einkünfteerzielung abzugsfähig seien. Die Einkommensteuer sei keine Bruttosteuer auf Umsatz, cash-flow oder andere Bruttogrößen.

Die Abzugsverbote des § 20 EStG 1988 klärten in diesem Sinn, welche Aufwendungen der nicht einkunftserzielenden Privatsphäre zuzurechnen seien. § 20 Abs. 2 EStG 1988, auf den sich die Finanzbehörde berufe, beziehe sich in dem hier relevanten Sachverhalt nach dem klaren Gesetzeswortlaut nur auf Kapitalerträge, die der Endbesteuerung oder dem besonderen Steuersatz unterlägen. Ein Abzugsverbot im Zusammenhang mit der Veranlagung von Ein-

künften aus Kapitalvermögen, im Besonderen von Ausschüttungen aus ausländischen Kapitalgesellschaften, sei davon nicht erfasst.

Dies ergebe sich auch schon aus dem, dem Abzugsverbot zu Grunde liegenden, Endbesteuerungsgesetz. Dieses im Verfassungsrang stehende Gesetz bestimme in seinem § 2 Abs. 1, dass "Kapitalerträge,... für die eine Abgeltung der Steuern eintritt,... Werbungskosten nicht zu berücksichtigen sind."

Die Anwendung des Abzugsverbotes auch bei einer freiwilligen Veranlagung, wie es im gegenständlichen Fall erfolgt sei, widerspreche daher dem verfassungsmäßigen Auftrag. Eine Differenzierung zwischen diesen und anderen steuerpflichtigen Einkünften bilde schon in seinem Grundsatz einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (Art. 7 Abs. 1 B-VG) und sei deshalb auch nicht ins Endbesteuerungsgesetz aufgenommen worden (vgl. Doralt, EStG, § 20 Tz 159; Achatz, GesRZ 1993, S 223).

Der Bw. habe im speziellen Fall besondere Aufwendungen durch die restriktive Handhabung der Kleinaktionäre in Tschechien (leichtes "squeeze out-Verfahren" ohne Überprüfung des Kaufpreises) bzw. durch unredliche Vermögensverwalter. Diese nicht von den erklärten Erträgen abzuziehen, bedeute eine Überbesteuerung, die durch nichts zu rechtfertigen sei.

Es komme im gegenständlichen Fall zu einer Besteuerung der Ausschüttung von 15% in Tschechien und mit dem Hälftesteuersatz in Österreich, wobei aber nur 10% angerechnet würden. Auch diese Regelung des DBA widerspreche einem wesentlichen Prinzip, nämlich dem der Freiheit des Kapitalverkehrs in der EU (Art. 56 EGV). Es komme nämlich dadurch zu einer Ungleichbehandlung von Auslands- und Inlandsausschüttungen, weil es bei Auslandsausschüttungen zu einer um 5% höheren Steuerbelastung für den österreichischen Steuerpflichtigen kommen könne.

Aus allen dargelegten Gründen werde die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten beantragt.

Zu den Verspätungszuschlagsbescheiden hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 führte der steuerliche Vertreter aus, er bekämpfe diese der Höhe nach und beantrage, von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages abzusehen:

Die Behörde habe nach § 135 BAO im Sinne einer Ermessensentscheidung nur die Möglichkeit (keine Verpflichtung), einen Verspätungszuschlag vorzuschreiben, allerdings nur, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Der Bw. habe sich sofort, nachdem er erfahren habe, dass

ausländische Kapitalerträge in Österreich steuerbar seien, an den steuerlichen Vertreter gewandt und diesen mit der Erstellung der Steuererklärungen beauftragt. Der Bw. habe somit alles unternommen, was ein "durchschnittlicher Staatsbürger" machen würde. Da somit die Anzeige der Einkünfte ab Kenntnis der Sachlage unverzüglich erfolgte, sei die Verspätung entschuldbar. Die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages – noch dazu in einer Höhe von 10% - widerspreche daher den Intentionen dieser Gesetzesstelle. Der Bw. sei sich seiner Schuld bewusst, und der steuerliche Vertreter habe Selbstanzeige erstattet. Auf Grund dieser Umstände werde daher ersucht, keinen Verspätungszuschlag festzusetzen.

Am 31. August 2005 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

*b) Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2005:*

Mit Bescheid vom 1. Juli 2005 wurde die Einkommensteuervorauszahlung (im Folgenden kurz: E-Vz) für das Jahr 2005 mit 15.825,78 € festgesetzt.

Am 2. August 2005 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. beim Finanzamt einen Antrag auf Herabsetzung der E-Vz für das Jahr 2005 auf 0,00 € ein. Begründend führte er aus, der Bw. habe bereits in den Vorjahren umfangreiche Zeiten in Tschechien verbracht. Seine wirtschaftlichen Betätigungen seien allein in Tschechien, zu Österreich habe er keinerlei wirtschaftlichen Kontakt; er beziehe lediglich eine Pension aus Österreich. Der Bw. habe daher ab Beginn 2005 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Tschechien, weil er - insbesondere auch durch die erschwerte Durchsetzung der Aktionärsrechte (neues Übernahmegesetz) – fast die gesamte Zeit in Tschechien verbringe. Gemäß DBA (Art. 10 iVm Art. 4) habe Österreich daher auf mögliche Dividenden oder Zinsen, die aus Tschechien stammten, keinen Anspruch.

Das Finanzamt gab dem Antrag des steuerlichen Vertreters zunächst statt und setzte mit Bescheid vom 5. August 2005 die E-Vz für das Jahr 2005 mit 0,00 € fest.

Am 5. September 2005 erließ die Abgabenbehörde I. Instanz jedoch einen neuen Bescheid, mit dem es die streitgegenständliche E-Vz (erneut) mit 15.825,78 € vorschrieb. Begründend führte das Finanzamt aus:

*"Laut Aktenlage ist in Österreich die unbeschränkte Steuerpflicht aufrecht, sodass auf Grund der Einkünfte E-Vz zu entrichten sind. Der Hauptwohnsitz in Österreich ist aufrecht, dies wurde auch durch die vom Finanzamt erteilten Ansässigkeitsbescheinigungen dokumentiert. Zudem liegt die österreichische Staatsbürgerschaft vor, welche auch ein Indiz für den steuerlichen Wohnsitz in Österreich ist."*

Zu den in der Bescheidbegründung angeführten Ansässigkeitsbescheinigungen ist Folgendes festzuhalten:

Auf S 2/2005 E-Akt befindet sich ein Aktenvermerk eines Organwalters des Finanzamtes vom 5. September 2005, wonach dem Bw. "wunschgemäß im November 2004 und im März 2005 Ansässigkeitsbescheinigungen erteilt [wurden]"; auf Grund der Aktenlage sei daher in Österreich die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben.

Kopien dieser Ansässigkeitsbescheinigungen vom 8. November 2004 und vom 1. März 2005 befinden sich auf S 35 f./2005 E-Akt: In diesen bestätigt das zuständige Finanzamt, dass der Bw. seinen Wohnort in X im Sinne des Art. 23 DBA Österreich-CSSR habe und die Steuer-Nummer C aufweise. Auf der Ansässigkeitsbescheinigung vom 1. März 2005 befindet sich der handschriftliche Vermerk: "10 x ausges[tellt]".

In seiner Berufung gegen den oa. Bescheid vom 5. September 2005 beantragte der steuerliche Vertreter erneut die Festsetzung der E-Vz für das Jahr 2005 mit 0,00 €:

Wie bereits ausgeführt, habe der Bw. ab 2005 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Tschechien. Die Dividenden seien daher in Österreich nicht steuerpflichtig. Gemäß internationalem Steuerrecht (Musterabkommen der OECD) werde zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf die ansässige Person abgestellt; dies sei eine Person dann, wenn sie einen Wohnsitz oder einen ständigen Aufenthalt in einem Staat habe. Da der Bw. bis 30. September 2005 seinen Wohnsitz sowohl in Österreich als auch in Tschechien gehabt habe, habe jener Staat das Besteuerungsrecht, zu dem man die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe.

Wie dem beiliegenden Meldezettel zu entnehmen sei, habe der Bw. am 30. September 2005 seinen Wohnsitz in Österreich aufgegeben. Auf Grund der Vielzahl an Beteiligungen verbringe der Bw. die meiste Zeit in Tschechien. Wie der beiliegenden Aufstellung zu entnehmen sei, ließen ihm diverse Termine der Hauptversammlungen, Rechtsanwaltstermine etc. keine Zeit in Österreich. Im Jahr 2005 sei auch eine Kapitalgesellschaft in Tschechien gegründet worden; der Bw. sei Geschäftsführer und 90%-iger Gesellschafter dieser tschechischen Kapitalgesellschaft.

Der für die Steuerpflicht entscheidende "Mittelpunkt der Lebensinteressen" sei daher – zumindest seit 2005 – in Tschechien; eine Steuerpflicht in Österreich sei daher nicht gegeben.

Die österreichische Staatsbürgerschaft stelle kein Indiz für den steuerlichen Wohnsitz dar. Der Bw. habe eine befristete Aufenthaltsgenehmigung in Tschechien, die in eine Daueraufenthaltsgenehmigung geändert werde. Auch die ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung könne kein ausreichendes Beweismittel sein – es könnten nur die tatsächlichen Gegebenheiten entscheidend sein.

Der Berufung beigelegt waren:

- Die Kopie eines behördlich abgestempelten Meldezettels (S 6/2005 E-Akt), wonach der Bw. seine Unterkunft in X abmeldet und angibt, ins Ausland (nach Tschechien) zu verziehen (Vermerk: "Abmeldung 30.09.2005").
- Eine mittels EDV erstellte Liste (S 7 f./2005 E-Akt), (offenbar) betreffend die vom Bw. zwischen 10. Jänner 2005 und 14. September 2005 besuchten Hauptversammlungen in Tschechien.
- Eine mittels EDV erstellte Liste (S 9 ff/2005 E-Akt), überschrieben mit "Die Aktivitäten im Zeitraum vom 1.1.2005 bis zum 30.9.2005 (außer HV's, ohne Kanzleiarbeit)". Diese Liste enthält verschiedene Termine des Bw. in Tschechien, betreffend zB "Kaufauftrag", "Immobilienkauf", "Investitionsberatung".

In seinem Ersuchen um Ergänzung vom 17. November 2005 führte das Finanzamt aus, eine Person sei in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfüge. Verfüge sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gelte sie als in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (den Mittelpunkt der Lebensinteressen) habe. Das im Eigentum des Bw. stehende Einfamilienhaus in X werde von der Gattin und der Mutter des Bw. bewohnt, sodass jedenfalls in Österreich ein Wohnsitz vorliege. Die polizeiliche Abmeldung reiche für die Aufgabe des steuerlichen Wohnsitzes nicht aus.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei dort gegeben, wo sich der Wohnsitz der Familie befinde, also in Österreich. Reisen nach Tschechien wegen geschäftlicher Angelegenheiten begründeten dort nicht den gewöhnlichen Aufenthalt. Der Wohnsitz in Österreich sei weiterhin aufrecht, durch Errichtung eines weiteren Wohnsitzes in Tschechien werde dort nicht die Ansässigkeit begründet.

Im März 2005 seien über persönliches Ersuchen des Bw. zehn Wohnsitzbescheinigungen ausgestellt worden. Steuerpflichtige, die zur Erlangung einer abkommensgemäßen Steuerent-



lastung den Nachweis erbringen müssten, dass sie in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig seien, könnten sich an die für ihre Einkommensbesteuerung zuständige Behörde wenden und um Ausstellung einer Wohnsitzbescheinigung ansuchen. Vom zuständigen Wohnsitzfinanzamt seien über Ersuchen Ansässigkeitsbescheinigungen für Zwecke der Steuerentlastung in Tschechien erteilt worden. Eine "Doppelnichtbesteuerung" der Einkünfte sei nicht zulässig.

Das Finanzamt gelange daher zur Ansicht, dass trotz polizeilicher Abmeldung am 30. September 2005 auf Grund des Familienwohnsitzes (Gattin und Mutter des Bw. wohnten in dessen Einfamilienhaus in X) der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gelegen und daher die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich weiterhin aufrecht sei.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens führte der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 20. Dezember 2005 aus, der Bw. verbringe die meiste Zeit des Jahres in Tschechien und komme dort seinen wirtschaftlichen Betätigungen nach. Der Bw. habe daher - auch im Falle des Vorliegens eines Doppelwohnsitzes – im Sinne der Lehre und Rechtsprechung bereits in den letzten Jahren seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Tschechien. Denn durch die Trennung über einen längeren Zeitraum werde auch bei Beibehaltung des gemeinsamen Haushaltes den wirtschaftlichen Beziehungen der Vorrang vor den persönlichen Beziehungen eingeräumt. Der Bw. habe sich als Folge seines intensiven wirtschaftlichen Engagements in Tschechien nicht nur polizeilich abgemeldet, sondern habe auch auf Drängen seiner Frau eine Vereinbarung unterfertigt, in der die dauernde räumliche Trennung der Ehegatten festgehalten werde (siehe Beilage).

Der Bw. habe daher in Österreich gar keinen Wohnsitz mehr. Zum Beweis dafür werde in der Beilage der Reisepass der Tschechischen Republik für den Bw. sowie der derzeit bestehende Mietvertrag in Y übermittelt.

Betreffend das Einfamilienhaus in X sei zu bemerken, dass der Bw. dort nicht Eigentümer sei, sondern nur 3/8-Miteigentümer gewesen sei. Mit Schenkungsvertrag vom 15. Dezember 2005 (siehe Beilage) seien diese Anteile an seine Gattin übertragen worden.

In der derzeitigen Mietwohnung in Tschechien befinde sich auch die Mutter des Bw., die auf Grund akuter Erkrankung dort ihren dauernden Aufenthalt haben werde. Zum Beweis dafür würden (in der Beilage) zwei Krankenhausbestätigungen vom 24. Oktober und vom 7. November 2005 vorgelegt.

Hinsichtlich der Wohnsitzbescheinigungen sei festzuhalten, dass eine Ausstellung nicht die Grundsätze des internationalen Steuerrechts hinfällig machen könne. Dies bedeutete ja, dass in diesen Fällen gar keine Kontrollen durch die jeweiligen Abgabenbehörden erfolgen könnten, wenn diese "endgültige" Wirkung entfalteten. Österreich könne im Übrigen gar nicht in den Hoheitsbereich eines anderen Landes eingreifen; es dürfe nicht zu einer echten Doppelbesteuerung kommen.

Dem angeführten Schreiben des steuerlichen Vertreters waren beigelegt:

- Die Kopie eines amtlichen Dokumentes der Tschechischen Republik, Nr. L0764254, ausgestellt auf den Namen des Bw., in tschechischer Sprache (S 18 ff/2005 E-Akt) mit der Überschrift: "Prukaz o povoleni k pobytu pro statniho prislusnika clenkeho statu evropskych spolecenstvi".

- Die Kopie eines Notariatsaktes vom 15. Dezember 2005, abgeschlossen zwischen dem Bw. und seiner Gattin, Z (S 21/2005 E-Akt), worin Folgendes festgehalten wird:

Erstens, "dass der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeiten des Bw. seit Jahren in Tschechien liegt".

Zweitens, "dass der Bw. in Folge der umfassenden beruflichen Inanspruchnahme genötigt war, die weitaus überwiegende Zeit des Jahres in Tschechien zu verbringen. Somit war er genötigt, auch seinen privaten Mittelpunkt nach Tschechien zu verlegen".

Drittens, "dass Frau Z ihren privaten Mittelpunkt weiter in X behält".

Viertens: "Die Ehegatten (Z und der Bw.) vereinbaren, dass diese Trennung der Wohnsitze einvernehmlich erfolgt und somit keine Eheverfehlung im Sinne der §§ 47 ff EheG darstellt".

- Die Kopie eines (weiteren) Notariatsaktes vom 15. Dezember 2005, abgeschlossen zwischen dem Bw. und seiner Gattin, Z (S 22 f./2005 E-Akt), wonach der Bw. sein Eigentum von 3/8-ten Anteilen an der Liegenschaft in X seiner Gattin schenkt und übergibt (Punkt "Zweitens").

Z verpflichtet sich zur Einverleibung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Mutter des Bw., A, die ein Viertel Anteil an der Liegenschaft in X hält (Punkt "Fünftens", "Siebentens"). Unter Punkt "Neuntens" erklären der Bw. und seine Gattin an Eides statt, österreichische Staatsbürger zu sein.

- Die Kopien zweier Schriftstücke in tschechischer Sprache ("Ambulantni nalez", S 24 f./2005 E-Akt), lautend auf die Mutter des Bw., A, vom 24. Oktober 2005 und vom 7. November 2005

(offensichtlich handelt es sich um die im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20. Dezember 2005 angeführten zwei Krankenhausbestätigungen).

- Die Kopie eines in tschechischer Sprache abgefassten Vertrages (S 26 ff/2005 E-Akt), abgeschlossen zwischen B und dem Bw. (offensichtlich handelt es sich um den im Schreiben vom 20. Dezember 2005 angeführten Mietvertrag in Y).

Am 16. Jänner 2006 wurde das gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2005 erhobene Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 20. April 2007 langte ein weiteres Schreiben des steuerlichen Vertreters beim Finanzamt ein, in dem die bisher vom steuerlichen Vertreter hinsichtlich der Herabsetzung der E-Vz für das Jahr 2005 vorgebrachten Argumente nochmals zusammengefasst wurden. Ab 2005 lägen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen mehr vor, und es sei daher keine Einkommensteuererklärung für dieses Jahr mehr abzugeben.

In einem an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten Telefax vom 6. November 2007 (S 87 Akt des Unabhängigen Finanzsenates) führte der steuerliche Vertreter hinsichtlich der streitgegenständlichen E-Vz aus, dass auf Grund des nach der Berufung erfolgten weiteren Schriftverkehrs das Finanzamt für 2005 den Status mit "keine Erklärungen sind abzugeben" festgesetzt habe. Der nunmehr vorliegende Sachverhalt sei vom Finanzamt "bereits akzeptiert".

Letztere Aussage wurde von einem Organwalter der Abgabenbehörde I. Instanz anlässlich eines mit dem gefertigten Sachbearbeiter geführten Telefonates vom 12. November 2007

dementiert: Der Status, dass für 2005 keine Erklärungen abzugeben seien, sei lediglich deshalb – vorläufig – verfügt worden, weil das Finanzamt den Ausgang des Berufungsverfahrens abwarte.

Anzuführen ist noch, dass sich im Finanzamtsakt zwei von der Abgabenbehörde I. Instanz getätigte Abfragen im Zentralen Melderegister vom 11. Oktober 2005 und vom 2. September 2005 (§ 1 f./Dauerbelege E-Akt) befinden, wonach der Bw. die österreichische Staatsangehörigkeit besitzt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### *1. Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003:*

##### *1.1 Rechtsgrundlagen:*

§ 2 Abs. 1 Endbesteuerungsgesetz, BGBl. Nr. 11/1993 idF BGBl. Nr. 818/1993, lautet:

"Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, dass für Kapitalerträge und Vermögen, für die eine Abgeltung der Steuern (§ 1 Abs. 2 Z 1) eintritt, bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, § 7 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), des Einkommens für Zwecke der Erstattung (§ 1 Abs. 5), des Gesamtvermögens (§ 76 des Bewertungsgesetzes 1955) und des Erwerbes von Todes wegen (§ 20 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955) Werbungskosten, Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden."

§ 20 Abs. 2 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003, normiert:

"Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden."

§ 37 Abs. 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 80/2003 lautet:

"Folgende Einkünfte oder Kapitalerträge sind bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern:

1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.
2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.
3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.
4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.
5. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilienfonds gemäß § 42 Abs. 1 2. Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Im Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 ist sinngemäß anzuwenden. Die Einkommensteuer gilt durch diese besondere Besteuerung als abgegolten. [...]"

§ 97 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 lautet:

"Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 sowie im Sinne des § 37 Abs. 8 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer, der freiwillig geleistete Betrag und die gemäß § 37 Abs. 8 gesondert zu berechnende Steuer, so ist der allgemeine Steuertarif anzuwenden. Dabei ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Eine solche Anrechnung und Erstattung ist weiters bei Erhebung der Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen vorzunehmen, hinsichtlich derer in Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuer beantragt wird. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden. Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt Folgendes:

1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Dies gilt ungeachtet des § 20 Abs. 2 nicht hinsichtlich jener Kapitalerträge, für die eine über das entrichtete Ausmaß hinausgehende Anrechnung ausländischer Steuern beantragt wird."

## 1.2 Rechtliche Würdigung:

Zwischen den Parteien des gegenständlichen Verfahrens ist die Rechtsfrage strittig, ob bei der Option zur Hälftesatzbesteuerung von (ausländischen) Kapitalerträgen gemäß § 37 Abs. 8 iVm § 97 Abs. 4 EStG 1988 idF BBG 2003 ein Werbungskostenabzug zulässig ist.

Dazu ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates zunächst Folgendes festzuhalten:

Ursprünglich unterlagen ausländische Kapitalerträge, auf die die Endbesteuerung nicht anzuwenden ist, dem Normalsteuersatz. Die generelle Nicht-Endbesteuerung von Erträgen aus ausländischen Investmentfonds hat der VfGH als verfassungsrechtlich relevante Verletzung des Endbesteuerungsgesetzes qualifiziert (VfGH 7.2.2002, G 278/01). Überdies war die Benachteiligung von ausländischen Kapitalerträgen gegenüber inländischen Kapitalerträgen auch europarechtlich nicht zu halten (*Doralt*, EStG<sup>10</sup>, § 37 Tz 137/1, unter Verweis auf § 37 Tz 102).

Daher wurde für ausländische Kapitalerträge eine der Endbesteuerung vergleichbare Besteuerung mit einem "besonderen Steuersatz von 25%" eingeführt ("Veranlagungsendbesteuerung"; BBG 2003: *Doralt*, § 37 Tz 137/1, unter Verweis auf *Doralt/Kirchmayr*, EStG<sup>8</sup>, § 97 Tz 3/2). Von diesem "besonderen Steuersatz" sind ua. Gewinnanteile aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften erfasst, die nicht von einem inländischen Kreditinstitut ausgezahlt werden (vgl. *Doralt*, § 37 Tz 137/2).

Bei der Versteuerung mit dem "besonderen Steuersatz" sind die Kapitalerträge – wie bei der Endbesteuerung – *ohne jeden Abzug anzusetzen* (kein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten; § 37 Abs. 8 2. Satz EStG 1988: *Doralt*, § 37 Tz 137/3; "generelle Bruttobesteuerung": *Doralt/Kirchmayr*, § 97 Tz 3/2 (vgl. dazu auch *Doralt/Kirchmayr*, § 97 Tz 4/2, mit Verweis auf § 2 Endbesteuerungsgesetzes iVm § 20 Abs. 2 EStG 1988)).

*Beträgt die nach dem allgemeinen Tarif zu erhebende Steuer weniger als 25%, kann im Zuge der Veranlagung eine Versteuerung mit dem geringeren Steuersatz vorgenommen werden (sinngemäße Anwendung des § 97 Abs. 4 EStG 1988: Doralt, § 37 Tz 137/5, unter Verweis auf Doralt/Kirchmayr, § 97 Tz 35 ff). Bei der Ermittlung dieses Steuersatzes sind auch die übrigen endbesteuerten Einkünfte mit einzubeziehen (Doralt, aaO).*

*Auch im Rahmen des Erstattungsverfahrens nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 (bei Steuerpflichtigen, bei denen die tarifmäßige Steuer niedriger als die einbehaltene KESt ist, ist die KESt in Höhe der Differenz zu erstatten (vgl. § 1 Abs. 5 Endbesteuerungsgesetzes)) kann es zu keinem*

*Abzug von Aufwendungen kommen (Doralt/Kirchmayr, § 97 Tz 4/3; eine Ausnahme davon bilden lediglich sog. "matching credit"-Fälle (Doralt/Kirchmayr, § 97 Tz 4/3, Tz 42, Tz 54), die im streitgegenständlichen Fall aber nicht vorliegen). Im Hinblick auf die Berechnung des zu erstattenden Betrages normiert § 97 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, dass die Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen sind; die Erstattung der KESt nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 soll damit nicht die Möglichkeit zum Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten eröffnen (Doralt/Kirchmayr, § 97 Tz 47, unter Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum BG BGBl. Nr. 12/1993, ÖStZ 1992, S 326, und auf die Kritik von Achatz, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Steuerreform, S 131, und Gassner, ÖstZ 1993, S 7. Zu verfassungsrechtlichen Bedenken in Zusammenhang mit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 siehe Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 159).*

Wendet man nun die angeführte Rechtslage auf den gegenständlichen Fall an, so ergibt sich aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates folgendes Bild:

Zunächst übersieht der steuerliche Vertreter bei seiner Argumentation, die Behörde verkenne, dass der Bw. gerade nicht von der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht habe, sondern alle seine Einkünfte, die der "Sonder-Est" von 25% unterliegen könnten, in die Veranlagung aufgenommen habe, dass das Finanzamt für die Jahre 2000 bis 2002 sehr wohl die Hälftesatzbesteuerung gemäß § 37 Abs. 8 iVm § 97 Abs. 4 EStG idF BBG 2003 unter Einbeziehung sämtlicher (in- und ausländischer Kapitalerträge) vorgenommen hat (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung); die daraus resultierenden Hälftesteuersätze betrugen 21,64% (2000), 19,39% (2001) und 22,62% (2002).

Dass das Finanzamt freilich bei Durchführung der Hälftesatzbesteuerung den Abzug der vom steuerlichen Vertreter geltend gemachten (in- und ausländischen) Werbungskosten versagt hat, entspricht der oben ausführlich dargestellten, einfachgesetzlichen Rechtslage ("Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen": § 37 Abs. 8 2. Satz iVm § 97 Abs. 4 Z 1 EStG 1988).

Hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2003 ist festzuhalten, dass das Finanzamt von der Bezug habenden Abgabenerklärung insofern abgewichen ist, als es die ausländischen Kapitalerträge nicht mit dem Hälftesatz, sondern mit dem in § 37 Abs. 8 1. Satz EStG 1988 normierten "besonderen Steuersatz" von 25% versteuerte (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung).

Dies jedoch nicht, weil die Abgabenbehörde I. Instanz die beantragte Hälftesatzbesteuerung für 2003 "verkannt" hat, wie der steuerliche Vertreter behauptet, sondern weil die vom Finanzamt vorgenommene Besteuerungsvariante ein *für den Bw. günstigeres Ergebnis* erbracht hat als die beantragte Hälftesatzbesteuerung:

Der Unabhängige Finanzsenat hat beide Besteuerungsvarianten nachgerechnet (§ 88 f./Akt des Unabhängigen Finanzsenates) und ist zum Ergebnis gekommen, dass die Besteuerung mit dem "besonderen Steuersatz" eine Einkommensteuerschuld von 14.519,07 € ergibt (dies entspricht exakt dem Betrag, den das Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 festgesetzt hat). Die vom steuerlichen Vertreter beantragte Hälftesatzbesteuerung hingegen hat eine – höhere – Einkommensteuerschuld von 15.886,50 € zur Folge, weil die Kapitaleinkünfte beim Gesamtbetrag der Einkünfte mitberücksichtigt werden (damit fallen auch der Pauschbetrag für Sonderausgaben und der allgemeine Absetzbetrag weg, der Pensionistenabsetzbetrag wird geringer).

Das Finanzamt ist somit vom Antrag des Bw. auf Hälftesatzbesteuerung *zu seinen Gunsten* abgewichen, weshalb der Bw. durch die Vorgangsweise der Abgabenbehörde I. Instanz nicht beschwert ist. Dass das Finanzamt freilich bei der Versteuerung mit dem "besonderen Steuersatz" den Abzug der vom steuerlichen Vertreter geltend gemachten ausländischen Werbungskosten versagt hat, entspricht der oben angeführten, geltenden Rechtslage.

Was die vom steuerlichen Vertreter vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung) betrifft, ist zunächst festzuhalten, dass das Abzugsverbot des § 37 Abs. 8 2. Satz iVm § 97 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 *sowohl für inländische als auch für ausländische Kapitalerträge* gilt. Warum das Abzugsverbot gerade bei ausländischen Kapitalerträgen nicht greifen soll ("...Ein Abzugsverbot im Zusammenhang mit der Veranlagung von Einkünften aus Kapitalvermögen, *im Besonderen von Ausschüttungen aus ausländischen Kapitalgesellschaften...*" (siehe die Berufung vom 22. Juli 2005)), erscheint schwer nachvollziehbar, auch wenn dem Bw. "im speziellen Fall" (siehe die Berufung vom 22. Juli 2005) besondere Aufwendungen entstanden sein mögen. Weiters ist anzuführen, dass die Hälftesatzbesteuerung (Besteuerung mit dem halben Durchschnittssteuersatz) ohnehin eine vergleichsweise niedrige Steuerrate zulässt (so betrugen im gegenständlichen Fall die Hälftesteuersätze 21,64% (2000), 19,39% (2001) und 22,62% (2002), siehe oben).



Vor allem aber ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass auf Grund des Art. 18 Abs. 1 B-VG – der als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips die Bindung der gesamten Vollziehung an das Gesetz anordnet (Legalitätsprinzip) – die Abgabenbehörden zur Anwendung der streitgegenständlichen Gesetzesbestimmungen verpflichtet sind. Eine Prüfung derselben auf ihre Verfassungskonformität steht ihnen – und damit auch dem Unabhängigen Finanzsenat – nicht zu, weshalb auf die vom steuerlichen Vertreter vorgebrachten (und auch in Teilen des Schrifttums – siehe oben – vertretenen) verfassungsrechtlichen Bedenken nicht weiter einzugehen war (gemeinschaftsrechtliche Bedenken in Bezug auf das Abzugsverbot sind nicht ersichtlich).

Was schließlich die vom steuerlichen Vertreter vorgetragenen europarechtlichen Bedenken (behaupteter Widerspruch zur Freiheit des Kapitalverkehrs, Art. 56 EGV) hinsichtlich der Regelung des Art. 10 DBA Österreich-CSSR, BGBl. Nr. 34/1979 (Anrechnung der 15%-igen tschechischen Quellensteuer lediglich im Ausmaß von zwei Dritteln, siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung) betrifft, ist festzuhalten, dass diese Argumentation durch die neueste Rechtsprechung des EuGH überholt ist. Im hier streitgegenständlichen Zeitraum (2000 bis 2003) war Tschechien Drittstaat (der Beitritt zur Europäischen Union erfolgte erst am 1. Mai 2004); in diesem Zusammenhang genügt es daher, auf das Urteil EuGH 24.5.2007, Rs. C-157/05, Holböck, zu verweisen, wonach Art. 56 EGV *nicht* die Anwendung einer am 31. Dezember 1993 bestehenden Regelung durch einen Mitgliedstaat berührt, wonach für einen Anteilseigner, der Dividenden von einer inländischen Gesellschaft bezieht, ein Steuersatz in Höhe der Hälfte des Durchschnittssteuersatzes, für einen Anteilseigner, der Dividenden von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, an der er zu zwei Dritteln beteiligt ist, dagegen der normale Einkommensteuersatz gilt.

## *2. Verspätungszuschlag hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002:*

§ 135 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 71/2003, lautet:

"Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde 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 (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz 4, mit Judikaturnachweisen; *Ritz*, § 20 Tz 4); Ermessensentscheidungen sind zu begründen (*Ritz*, § 20 Tz 13). Die Begründung des Verspätungszu-



schlagsbescheides hat alle für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zu enthalten; sie hat weiters das Vorliegen des Verschuldens nachvollziehbar zu begründen (*Ritz*, § 135 Tz 22).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist (*Ritz*, § 135 Tz 4). Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (*Ritz*, § 135 Tz 10, mit Judikaturnachweisen).

Wendet man nun diese von Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, so folgt daraus, dass die angefochtenen Verspätungszuschlagsbescheide den dargestellten Anforderungen nicht genügen, denn die "Begründung" des Finanzamtes, die Festsetzung des Verspätungszuschlages sei "auf Grund der Bestimmungen des § 135 BAO erfolgt", stellt weder eine taugliche Ermessensentscheidung dar noch spricht sie über das Vorliegen von Verschulden nachvollziehbar ab.

Zufolge der Berufung geht jedoch das Recht auf Ermessensübung auf die Berufungsbehörde über; das Ermessen der Berufungsbehörde tritt an die Stelle des Ermessens der Abgabenbehörde I. Instanz (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, Handbuch, S 46, S 684). Unter Zugrundelegung der von Lehre und Judikatur herausgearbeiteten Kriterien für die Ermessensübung (siehe *Ritz*, § 135 Tz 13 f.) ist daher seitens des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Die Einkommensteuererklärungen des Bw. für die Jahre 2000 bis 2002 wurden mit recht erheblicher Verspätung (am 15. September 2004, siehe oben im Sachverhaltsteil) beim Finanzamt eingereicht; das Ausmaß der Fristüberschreitung beträgt bis zu drei Jahre. Zwar führt der steuerliche Vertreter in seiner Berufung aus, der Bw. habe sich sofort, nachdem er erfahren habe, dass ausländische Kapitalerträge in Österreich steuerbar seien, an den steuerlichen Vertreter gewandt und diesen mit der Erstellung der Steuererklärungen beauftragt, sodass die Anzeige der Einkünfte ab Kenntnis der Sachlage unverzüglich erfolgt sei (tatsächlich langte am 15. September 2004 eine diesbezügliche Selbstanzeige des steuerlichen Vertreters beim Finanzamt ein, in der sich der Bw. zur Zahlung der aus seiner Sicht rund 37.000,00 € betragenden Nachforderung, verbunden mit einem Stundungs- und Ratenansuchen, bereit erklärte); entgegen zu halten ist dem steuerlichen Vertreter freilich, dass sich selbst ein steuerlich nicht versierter Abgabepflichtiger wie der Bw. *zeitnäher* Gedanken darüber hätte

machen und demzufolge *früher* entsprechende fachliche Auskünfte darüber einholen hätte müssen, ob nicht bei Zufluss – derart beträchtlicher – ausländischer Kapitalerträge (diese betrugen allein im Jahr 2000 108.841,00 €) Steuerpflicht bezüglich dieser Kapitalerträge in Österreich besteht.

Hinsichtlich des Grades des Verschuldens ist daher von *leichter Fahrlässigkeit* auszugehen (zumal auch der steuerliche Vertreter in seiner Berufung ausführt, der Bw. sei sich seiner Schuld bewusst, siehe oben im Sachverhaltsteil); bereits leichte Fahrlässigkeit schließt aber die Entschuldbarkeit aus (*Ritz*, § 135 Tz 10, mit Judikaturnachweisen, siehe oben).

In Zusammenhang mit dem bereits angeführten, *recht beträchtlichen Ausmaß der Fristüberschreitung* betreffend die Abgabe der Einkommensteuererklärungen 2000 bis 2002 ergab sich freilich für den Bw. angesichts der Höhe der Nachforderung (siehe oben) ein *nicht unbeträchtlicher finanzieller Vorteil*; für den Bw. spricht wiederum, soweit aus den vorgelegten Finanzakten ersichtlich, sein *bisheriges untadeliges steuerliches Verhalten*.

Zusammenfassend ist daher aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass gemäß dem von § 135 BAO den Abgabenbehörden eingeräumten Ermessen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen betreffend die Einkommensteuer 2000 bis 2002 *dem Grunde nach rechters ist*. Auf Grund der Ergebnisse der oben erfolgten Kriterienprüfung für die Ermessensübung ist jedoch die vom Finanzamt festgesetzte Höhe des Verspätungszuschlages mit dem Maximalbetrag von 10% als (weit) überhöht zu qualifizieren; wiederum in Anwendung des gesetzlich eingeräumten Ermessens ist vielmehr ein Verspätungszuschlag *in Höhe von jeweils 4%* als angemessen festzusetzen.

(Zur Bemessungsgrundlage und betragsmäßigen Höhe des jeweiligen Verspätungszuschlages laut Berufungsentscheidung siehe unten unter Punkt ad 2).

### *3. Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2005:*

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.

Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA Österreich-CSSR, BGBl. Nr. 34/1979, lautet:

"Steuerlicher Wohnsitz

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Abs. 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen)."

b) Kann nicht bestimmt werden, zu welchem Vertragsstaat die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

d) Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten oder keines Vertragsstaates, so werden sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

Zu diesem Berufungspunkt (E-Vz für das Jahr 2005) ist festzuhalten, dass dem Unabhängigen Finanzsenat dessen abschließende inhaltliche Erledigung nicht möglich ist:

Während der steuerliche Vertreter zunächst (in seiner Berufung) ausführt, der Bw. habe bis zum 30. September 2005 seinen Wohnsitz sowohl in Österreich als auch in Tschechien gehabt, bringt er in seinem Schreiben vom 20. Dezember 2005 vor, der Bw. habe in Österreich "gar keinen Wohnsitz mehr" und legt "zum Beweis dafür" in der Beilage die Kopie eines amtlichen Dokumentes der Tschechischen Republik vor, hinsichtlich dessen er behauptet, es handle sich um den tschechischen Reisepass des Bw. (obwohl er andererseits in seiner Berufung ausführt, die (österreichische) Staatsbürgerschaft stelle kein Indiz für den steuerlichen Wohnsitz dar).

Tatsächlich jedoch scheint es sich bei diesem amtlichen Dokument der Tschechischen Republik nicht um einen Reisepass, sondern (lediglich) um eine Aufenthaltserlaubnis für Personen aus EU-Mitgliedstaaten zu handeln (zur in tschechischer Sprache gehaltenen Überschrift dieses Dokumentes siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung); eine genaue Beurteilung ist dem Unabhängigen Finanzsenat freilich nicht möglich, da es das Finanzamt verabsäumt hat, vom steuerlichen Vertreter eine beglaubigte Übersetzung dieses Dokumentes abzuverlangen.

Fraglich ist somit, ob der Bw. im Streitzeitraum tatsächlich die tschechische Staatsbürgerschaft oder die österreichische (zwei vom Finanzamt getätigte Abfragen im Zentralen Melderegister vom 11. Oktober 2005 und vom 2. September 2005 (S 1 f./Dauerbelege E-Akt) weisen für den Bw. die österreichische Staatsangehörigkeit aus) oder beide Staatsbürgerschaften besaß (zur Bedeutung dieser Sachverhaltsfrage siehe unten); anzumerken ist, dass im zweiten Notariatsakt vom 15. Dezember 2005 unter Punkt "Neuntens" der Bw. und seine Gattin an Eides statt erklärt haben, österreichische Staatsbürger zu sein (siehe oben im Sachverhaltsteil und S 23 Rückseite/2005 E-Akt).

Für die Argumentation des steuerlichen Vertreters, es bestünde im Streitzeitraum keine unbeschränkte Steuerpflicht des Bw. in Österreich mehr, könnten die beiden mittels EDV erstellten und dem Finanzamt vorgelegten Listen betreffend die vom Bw. zwischen 10. Jänner 2005 und 14. September 2005 besuchten Hauptversammlungen in Tschechien und betreffend "die Aktivitäten im Zeitraum vom 1.1.2005 bis zum 30.9.2005 (außer HV's, ohne Kanzleiarbeit)" sprechen (siehe oben im Sachverhaltsteil); das Finanzamt hat freilich eine Überprüfung derselben auf ihre Richtigkeit unterlassen.

Gegen die oa. Ausführungen des steuerlichen Vertreters spricht freilich – außer der ungeklärten Sachverhaltsfrage in Bezug auf den angeblichen tschechischen Reisepass des Bw. (siehe oben) – der gewichtige Umstand, dass das Finanzamt dem Bw. "*wunschgemäß*" (so der diesbezügliche Aktenvermerk der Abgabenbehörde I. Instanz vom 5. September 2005 (S 2/2005 E-Akt), an dessen inhaltlicher Richtigkeit der Unabhängige Finanzsenat keinen Anlass findet, zu zweifeln) im November 2004 und auch noch im März 2005 Ansässigkeitsbescheinigungen mit dem Inhalt ausgestellt hat, dass der Bw. seinen Wohnsitz in X habe; laut handschriftlichem Vermerk auf der Ansässigkeitsbescheinigung vom 1. März 2005 wurde diese sogar zehnfach(!) ausgefertigt (siehe oben im Sachverhaltsteil).

In diesem Zusammenhang drängt sich für den Unabhängigen Finanzsenat die wesentliche Frage auf, welchem Zweck der Wunsch des Bw. auf Ausstellung von insgesamt elf(!) An-

sässigkeitsbescheinigungen gedient hat, wenn er doch andererseits behauptet, in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig zu sein.

Weiters ist dem steuerlichen Vertreter zu entgegnen, dass nach dessen eigenen Angaben die Aufgabe des österreichischen Wohnsitzes erst am *30. September* 2005 erfolgt ist; die beiden dem Finanzamt in Kopie vorgelegten Notariaktsakte wurden sogar *erst am 15. Dezember* 2005 abgeschlossen (siehe oben im Sachverhaltsteil), was durchaus dahingehend interpretiert werden könnte, dass sich der Wohnsitz bzw. der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. für den (weitaus) überwiegenden Teil des Jahres 2005 in Österreich befunden hat. (Zum zweiten Notariatsakt vom 15. Dezember 2005 betreffend die Schenkung von 3/8-tel Anteilen des Bw. an der Liegenschaft in X an seine Gattin ist noch anzumerken, dass der Notar auf S 1 dieser Urkunde (S 22/2005 E-Akt) anführt, der Bw. habe seine Personidentität nachgewiesen durch den "tschechischen Reisepass Nummer L0764254" – diese Nummer ist ident mit der Nummer des oa. amtlichen Dokumentes der Tschechischen Republik, bei dem es sich jedoch nicht um einen Reisepass, sondern (lediglich) um eine Aufenthaltserlaubnis für Personen aus EU-Mitgliedstaaten handeln dürfte).

Zur Kopie des in tschechischer Sprache abgefassten Vertrages (S 26 ff/2005 E-Akt), bei dem es sich offensichtlich um den im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20. Dezember 2005 angeführten Mietvertrag in Y handelt (siehe oben im Sachverhaltsteil), ist festzuhalten, dass dieser – gemäß seinem Punkt XI. (S 31/2005 E-Akt) – offenbar erst mit 1. November 2005 ("od 1. listopadu 2005") Wirksamkeit entfaltet, was wiederum darauf hindeuten könnte, dass sich der Wohnsitz bzw. der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. für den (weitaus) überwiegenden Teil des Jahres 2005 in Österreich befunden hat; freilich hat es das Finanzamt auch hinsichtlich dieses Dokumentes verabsäumt, vom steuerlichen Vertreter eine beglaubigte Übersetzung abzuverlangen.

Aus diesen Ausführungen folgt aber, dass die Sache nicht entscheidungsreif ist, weil das Finanzamt wesentliche Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Eine abschließende inhaltliche Erledigung der Berufung ist der Abgabenbehörde II. Instanz sohin nicht möglich. Im weiteren Verfahren wird das Finanzamt daher va. Folgendes zu ermitteln haben:

Die Vorgangsweise hat gemäß Art. 4 Abs. 1 und 2 DBA Österreich-CSSR zu erfolgen; der Klärung der Frage nach der Ansässigkeit des Bw. im Streitzeitraum kommt entscheidende Bedeutung zu. Dabei werden die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Dokumente einer genauen Prüfung zu unterziehen sein, wobei die Vorlage von beglaubigten Übersetzungen

hinsichtlich der tschechischsprachigen Dokumente hilfreich sein wird. Auch die niederschriftliche Einvernahme der Gattin des Bw. hinsichtlich des Mittelpunktes der Lebensinteressen bzw. des gewöhnlichen Aufenthaltes des Bw. im Streitzeitraum wäre in Erwägung zu ziehen. Schließlich kommt der Klärung der Frage, welche Staatsbürgerschaften der Bw. besitzt bzw. im streitgegenständlichen Zeitpunkt besessen hat, große Bedeutung zu; für den Fall, dass er die Staatsangehörigkeit beider Vertragsstaaten aufweist, wäre vom Finanzamt ein Verständigungsverfahren mit den tschechischen Behörden einzuleiten (Art. 4 Abs. 2 lit. d DBA Österreich-CSSR).

Die Entscheidung, ob der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben wird oder aber die Ermittlungen im Rahmen des Berufungsverfahrens geführt werden, liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung wurde abgewogen:

- Für die Zweckmäßigkeit der Aufhebung spricht, dass durch die Aufhebung voraussichtlich schneller ein Bescheid erlassen werden kann, der die dargestellten wesentlichen Ermittlungen berücksichtigen kann, als wenn die Berufungsbehörde selbst ermittelte und die Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt (Amtspartei) zur Stellungnahme vorhielte (und eine allfällige Stellungnahme dem Bw. zur Kenntnis zu bringen wäre usw.) oder das Finanzamt im Auftrag der Berufungsbehörde gemäß § 279 Abs. 2 BAO die Ermittlungen vornähme, weil diesfalls das Finanzamt nach Abschluss der Ermittlungen die Ergebnisse erst an die Berufungsbehörde berichten müsste (anstatt sofort einen Bescheid erlassen zu können).
- Für die Aufhebung spricht, dass die Parteien vor Durchführung weiterer Ermittlungen die Rechtsfrage insbesondere an den Verwaltungsgerichtshof durch Erhebung einer Beschwerde durch den Bw. oder einer Amtsbeschwerde (§ 292 BAO) herantragen können.

Die Ermessensübung war somit zu Gunsten einer Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheides für das Jahr 2005 vorzunehmen.

*ad 2. Bemessungsgrundlage und betragsmäßige Höhe des jeweiligen Verspätungszuschlages laut Berufungsentscheidung:*

Einkommensteuer für das Jahr 2000: 17.696,93 €, davon 4% Verspätungszuschlag: 707,88 €.

Einkommensteuer für das Jahr 2001: 9.990,84 €, davon 4% Verspätungszuschlag: 399,63 €.



Einkommensteuer für das Jahr 2002: 28.929,81 €, davon 4% Verspätungszuschlag:  
1.157,19 €.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 26. November 2007