

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R1 als Vorsitzenden, die Richterin Mag. R2 als beisitzende Richterin sowie die beiden fachkundigen Laienrichter Mag. L1 und Mag. L2 über die Beschwerde des MH als Erbe nach DDr. HA, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, vom 27.04.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, jeweils vom 18.03.2015, betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005 bis 2008 und b) Einkommensteuer 2005 bis 2008 (Sachbescheide) in der Sitzung am 25.4.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angeführten Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 24.3.2014 (tit: "Erbenoffenlegung betreffend Einkommensteuer sowie vorsorgliche Offenlegung betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2012 gemäß § 29 FinStrG iVm § 15 Abs. 1 BAO") teilte der Beschwerdeführer (Bf) durch seinen steuerlichen Vertreter dem Finanzamt mit, dass sein am T1M1 verstorbener Vater DDr. HA (kurz HA) Einkünfte aus seinen ausländischen Konten und Depots bei der Bank AG in Liechtenstein vermutlich aus einem Irrtum heraus nicht erklärt habe. Der Zeitpunkt der Eröffnung der Konten in Liechtenstein sei nicht mehr feststellbar; dieser dürfte allerdings über zehn Jahre zurückliegen. Die finanziellen Mittel dürften aus der Tätigkeit des Erblassers bzw. den daraus resultierenden Ersparnissen stammen. Der Bf habe in den Jahren 2004 bis 2012 – in diesen Zeiträumen sei es zu keinen Einzahlungen gekommen – keinerlei Informationen vom Erblasser in Bezug auf etwaige Auszahlungen erhalten.

Der Bf stellte tabellarisch für die Zeiträume 2004 bis 2012 die aus dem Depot bzw. den Konten bei der Bank AG resultierenden Einkünfte an Zinsen und Dividenden sowie Einkünfte aus Investmentfonds und Spekulationsgeschäften dar. Ebenso ausgewiesen wurde die von Seiten der Bank einbehaltene anrechenbare Quellensteuer.

In seiner „Selbstanzeige“ führte der Bf aus, dass eine Veranlagung der ausländischen Kapitaleinkünfte nur mehr für die Jahre 2008 bis 2012 möglich sei. Eine Abgabenhinterziehung, welche die Erstreckung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre zur Folge hätte, liege gegenständlich nicht vor. Die Annahme einer auf Vorsatz beruhenden Abgabenhinterziehung sei bei einem Verstorbenen bereits aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken, insbesondere aufgrund des Umstandes, dass in einem derartigen Fall eine Verletzung des Parteiengleichs gegeben wäre, unzulässig. Der Bf führte mehrere zu finanzstrafrechtlichen Sachverhalten ergangene Entscheidungen des UFS zu dieser Thematik ins Treffen.

In der Folge führte das Finanzamt eine abgabenbehördliche Außenprüfung durch, welche im dazu ergangenen Bericht wie folgt ihren Niederschlag fand:

" Tz 1 Selbstanzeige

Offenlegung und Anzeige gemäß 15 BAO, Offenlegung gemäß 29 FinStrG

*Mit Schreiben v. 30.4.2014 brachte MH (kurz MH), geb. am TTMMJJ, vertreten durch die STB, Adr3, beim Finanzamt ** eine am 24.3.2014 verfasste 'Erbenoffenlegung betreffend der Einkommensteuer sowie vorsorgliche Offenlegung betreffend Einkommensteuer 2004 - 2012 gemäß § 29 FinStrG iVm § 15 Abs 1 BAO' ein.*

In diesem Schreiben erstattete MH als noch nicht eingetragener Alleinerbe nach seinem Vater DDr. HA für sich selbst eine 'Offenlegung und Anzeige gem. § 15 BAO' und 'Offenlegung gemäß § 29 FinStrG' in der er dem Finanzamt bekannt gab, dass Einkünfte aus den ausländischen Konten und Depots bei der Bank AG, Liechtenstein von seinem am T1M1 verstorbenen Vater DDr. HA vermutlich irrtümlich nicht in Österreich erklärt worden seien. Gleichzeitig legte MH die mit den Einlagen und mit den Erträgen der Konten und dem Depot verbundenen ertragssteuerlichen Umstände umfassend offen.

Über die Kontoeröffnung sowie Vermögenseinlage und Herkunft der Mittel gab MH an, dass der Zeitpunkt der Kontoeröffnung nicht mehr feststellbar sei, jedoch mehr als zehn Jahre zurückliegen dürfte. Die finanziellen Mittel dürften aus der beruflichen Tätigkeit seines Vaters und den daraus resultierenden Ersparnissen stammen. Über Auszahlungen und Einzahlungen in den Jahren 2004 - 2012 habe er, MH, keine Informationen von seinem Vater bekommen.

Zu den Einkünften der Jahre 2004 - 2012 aus den Konten und Depots bei der Bank AG, Liechtenstein, führte MH aus, dass die in der Offenlegung dargestellten Erträge aus der Veranlagung des angegebenen Vermögens seit dem Jahr 2004 wohl irrtümlicherweise von DDr. HA nicht der österreichischen Besteuerung unterworfen worden seien.

Obwohl DDr. HA hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigungspflicht in Österreich wohl einem Irrtum unterlegen sei, würden dennoch aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht auch die Jahre 2004 - 2007 (iSd § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO) betragsmäßig vollständig offen gelegt.

In dem Schreiben folgte eine detaillierte Darstellung der Einkünfte 2004 - 2012 aus den Konten und Depots bei der Bank AG, Liechtenstein.

Schlussfolgerungen des MH:

- Die in der Offenlegung angeführten Veranlagungseinkünfte aus den Konten und Depots der Bank AG, Liechtenstein, seien von seinem Vater, DDr. HA, wohl irrtümlicherweise nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen worden.*
- Nach dem Tod seines Vaters habe er, MH, die Einkünfte irrtümlicherweise nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen.*
- Eine Veranlagung der Kapitaleinkünfte sei nur mehr für die Jahre 2008 - 2012 möglich, da eine Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre aus folgenden Gründen nicht mehr in Betracht komme:*
- Ob Abgaben iSd § 207 Abs. 2 2. Satz BAO hinterzogen sind, sei von der Behörde als Vorfrage nach den Vorschriften des FinStrG zu prüfen. Bei Verstorbenen sei es nach Ansicht des UFS unter Umständen nicht mehr einwandfrei möglich, das Vorliegen des Vorsatzes nachzuweisen.*
- Eine Veranlagung der Einkünfte könne daher grundsätzlich nicht mehr für die Jahre 2004 - 2007 erfolgen, da rein aus den nunmehr vorliegenden Unterlagen und sohin ausschließlich aus der Aktenlage der Vorsatz des Verstorbenen ohne Wahrung dessen Parteiengheörs nicht mehr mit Sicherheit festgestellt werden könne.*
- Ein Grund für die Nichtabgabe dieser Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung liege darin, dass DDr. HA wohl der irrigen Meinung gewesen sein möge, dass die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine Endbesteuerungswirkung (vergleichbar der österreichischen KEST) gehabt hätten (Hinweis auf UFS Linz v. 30.5.2012, FSRV/0100-L/10. Lt. dieser Entscheidung sei es denkmöglich, dass selbst in Wirtschaftsdingen erfahrene Personen hinsichtlich der korrekten Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften im Internationalen Steuerrecht einen "Endbesteuerungsirrtum" haben können).*

Rechtliche Beurteilung

a) Kontoeröffnung und Herkunft der Mittel

*In den Jahren 1994 und 1995 erzielte DDr. HA neben seinen Einkünften aus NSA (Ärztchammer f. ** und SVA d. gew. W) erhebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit (keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit ab 1996). Ab 1995 erzielte der Abgabepfl. zusätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die jedoch nicht sehr hoch waren.*

Aufgrund der Entwicklung der Einkünfte des DDr. HA ab 1994 ist davon auszugehen, dass die Kontoeröffnung bei der Bank AG, Liechtenstein, vor dem Jahr 1994 erfolgte. Die Einzahlungen, die zur Bildung der auf dem Konto zur Verfügung stehenden Mittel führten, mussten zum Großteil schon vor dem Jahr 1994 erfolgt sein, da die nach dem Jahr 1994 erklärten Einkünfte nicht ausreichten, um den in der Mitteilung der Bank AG zum 31.12.2003 ausgewiesenen Kontostand von EUR 2,980.849,-- zu erreichen.

b) Einkünfte aus Kapitalvermögen

In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1997 und 1998 hat DDr. HA unter der KZ 366 geringe endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalerträgen erklärt (1997 EUR 71,--, 1998 EUR 125,--). In der KZ 364 wurde die auf die erklärten Kapitalerträge entfallende und einbehaltene KEST ausgewiesen (jeweils 25% der Kapitalerträge - 1997 EUR 18,--, 1998 EUR 31,--).

Die auf dem Konto und Depot bei der Bank AG, Liechtenstein, erzielten Kapitalerträge hat DDr. Herdlitzka, wie auch in den Jahren danach, in seinen Einkommensteuererklärungen 1997 und 1998 nicht erklärt.

*Festzuhalten ist auch, dass der Abgabepfl. gemeinsam mit seinem Sohn MH über mehrere Sparbücher und positive Girokonten bei der Bank2 AG und bei der Bank3 verfügte (Protokoll v. 28.7.2014 des Dr. J**, öffentlicher Notar, anlässlich der Errichtung des Inventars in der Verlasssache nach dem am T1M1 verstorbenen DDr. HA). In der mit MH am 8.10.2014 aufgenommenen Niederschrift gab dieser zu Protokoll, dass die im Inventar des Dr. J* aufgelisteten Sparbücher und Girokonten seit mehr als 10 Jahren als Gemeinschaftskonten geführt wurden, um die Zugriffsberechtigung im Krankheits- oder Todesfall durch Angehörige zu sichern (an einen genauen Zeitpunkt, wann die Gemeinschaftskonten eingeführt wurden, konnte sich MH nicht erinnern).*

Von den Zinserträgen aus den bei österreichischen Banken geführten Girokonten und Sparbüchern wurden dem Abgabepfl. 25 % KEST abgezogen. DDr. HA wusste daher, dass in Österreich eine Kapitalertragsteuer in der Höhe von 25 % der Kapitalerträge zu entrichten ist.

*Von den bei der Bank AG, Liechtenstein, erzielten Zinserträgen und Dividenden wurde eine **Quellensteuer** von durchschnittlich **2,94 % im Jahr 2004** (Zinsen EUR 62.491,48, Dividenden 13.325,20, darauf entfallende Quellensteuer EUR 2.225,54), **4,51 % im Jahr 2005** (Zinsen EUR 71.903,10, Dividenden EUR 13.726,05, darauf entfallende Quellensteuer EUR 3.861,50), **2,87 % im Jahr 2006** (Zinsen EUR 65.431,34, Dividenden EUR 9.037,61, darauf entfallende Quellensteuer EUR 2.136,01) und **9,99 % im Jahr 2007** (Zinsen EUR 95.054,03, Dividenden EUR 14.939,54, darauf entfallende Quellensteuer EUR 10.991,68) einbehalten.*

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Abgabepfl. in den Jahren 1997 und 1998 Abgabenerklärungen unter Anführung von Einkünften aus Kapitalvermögen und der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % der Einkünfte beim zuständigen Finanzamt abgegeben hat und diese Einkommensteuererklärungen auch mit seinem damaligen Steuerberater abgestimmt hat sowie der Tatsache, dass der Abgabepfl. über Girokonten und Sparbücher bei österreichischen Banken verfügte und von den Erträgen aus diesen Girokonten und Sparbüchern ebenfalls Kapitalertragsteuern Höhe von 25 % der Einkünfte abgezogen wurde ist davon auszugehen, dass DDr. HA jedenfalls bekannt war, dass in Österreich von Kapitalerträgen eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zu

entrichten ist. Von seinen in Liechtenstein erzielten Kapitalerträgen bei der Bank AG wurde hingegen nur eine Quellensteuer von 2,94 % bis 9,99 % (siehe oben) einbehalten.

Neben Zinsen und Dividenden hat DDr. HA aus Veranlagungen von in seinem Depot bei der Bank AG in Liechtenstein befindlichen Wertpapieren weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen (Investmentfonds) und Spekulationseinkünfte erzielt, die in seinen Steuererklärungen nicht angegeben wurden.

In der bereits angeführten Niederschrift v. 8.10.2014, die mit MH im Finanzamt Klagenfurt aufgenommen wurde, gibt dieser an, dass nur sein Vater über das bei der Bank AG geführte Konto Verfügungsberechtigt gewesen sei. Erst ab 2010/2011 habe MH mit den Verantwortlichen der Bank AG vereinbart, dass er (MH) nun als Ansprechpartner (Vermittler) für das Depot betreffende Entscheidungen herangezogen werde.

Transaktionen (gemeint sind An- und Verkäufe von Wertpapieren) wären aufgrund einer Grundsatzvereinbarung zwischen der Bank und seinem Vater durch den Depotmanager der Bank durchgeführt worden. Die Grundsatzvereinbarung betraf offensichtlich Vorschläge der Bank über Liquiditätsaufbau (mehr kurzfristige oder mehr langfristige Anlagen). Eigene Entscheidungen über Transaktionen bestimmter Wertpapiere wären jedoch nicht getroffen worden (weder durch DDr. HA noch durch MH). Diese Aussage betrifft den Zeitraum, ab dem MH von seinem Vater zu Entscheidungen über das Depot bei der Bank AG hinzugezogen wurde (ab 2010/2011). Ob sein Vater eigene Entscheidungen über das Portfolio bei der Bank AG getroffen hätte, konnte MH nicht sagen.

Aufgrund der angeführten Grundsatzvereinbarung, deren Vorlage MH am 8.10.2014 zugesagt hat, die bisher jedoch nicht vorgelegt wurde, ist davon auszugehen, dass DDr. HA Entscheidungen über die grundsätzliche Veranlagungsstrategie getroffen hat, die Veranlagung einzelner Wertpapiere jedoch dem zuständigen Depotmanager der Bank AG überlassen hat.

Da der Abgabepfl. zumindest im Zeitraum 1994 -2012 steuerlich vertreten war und in diesem Zeitraum keine Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen erklärt hat ist davon auszugehen, dass er seinem Steuerberater vorsätzlich nicht mitgeteilt hat, dass er, DDr. HA, über ausländisches Kapitalvermögen verfügt.

DDr. HA war bis zu seiner Pensionierung ein sehr erfolgreicher Unternehmer. Dass er gutgläubig der Auffassung gewesen sei, erhebliche Einkünfte aus ausländischen Depots seien in Österreich steuerfrei und müssten nicht einmal in den Steuererklärungen angegeben werden, ist realitätsfremd. Allein aus dem Umstand, dass diese Kapitalerträge von DDr. HA gar nicht deklariert wurden, ist bereits ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben anzunehmen. Vorsätzlich handelt nämlich derjenige, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten hat, dass er den Tatbestand verwirklicht und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig davon auszugehen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potenziellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß. Das Vorbringen, der

Steuerpflichtige sei rechtsirrig davon ausgegangen, mit dem in Liechtenstein erfolgten, verschwindend geringen Quellensteuerabzug seien sämtliche Steuerpflichten in Österreich erfüllt, ist nicht glaubwürdig (siehe UFS vom 11.10.2012, RV/1451-W/11).

c) Wiederaufnahme des Verfahrens, Verjährung

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

MH hat am 30.4.2014 als noch nicht eingetragener Alleinerbe nach seinem Vater DDr. HA für sich selbst eine "Offenlegung und Anzeige gem. § 15 BAO" und "Offenlegung gemäß § 29 FinStrG" erstattet in der er dem Finanzamt bekannt gab, dass Einkünfte aus den ausländischen Konten und Depots bei der Bank AG, Liechtenstein, von seinem am T1M1 verstorbenen Vater DDr. HA vermutlich irrtümlich nicht in Österreich erklärt worden seien.

Dem Finanzamt ist die unterlassene Versteuerung erst durch die Selbstanzeige bekannt geworden. Damit sind Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b neu hervorgekommen und dadurch die Voraussetzung für die Wiederaufnahme der Verfahren erfüllt. Die Verfügung der Wiederaufnahme ist nach Eintritt der Verjährung nicht mehr zulässig. Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Die Verjährung beginnt gem. § 208 Abs 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs 2 BAO ist nach § 33 Finanzstrafgesetz zu beurteilen.

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

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gem. § 8 Abs. 1 FinStrG 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.

Dem Täter wird gem. § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei seiner Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihm das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ. Ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen.

Wenn eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem zu beachten, 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 auch der Vorsatz feststeht.

Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen. Dabei genügt es - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit a FinStrG ist im vorliegenden Fall jedenfalls erfüllt. DDr. HA hat unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt. In der Selbstanzeige v. 30.4.2014 wurde die Nichterklärung von Einkünften dargelegt, das Finanzamt kann daher zweifellos vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen objektiven Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung ausgehen.

Betreffend der subjektiven strafrechtlichen Tatbestandsmerkmale wird auf die oben angeführten Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen. Aufgrund dieser Feststellungen ist zweifelsfrei vom Vorliegen hinterzogener Abgaben auszugehen. Der Abgabepfl. wusste, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen in den Abgabenerklärungen nicht angegeben waren und hat es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden. Er hätte in Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen legen müssen. Der eingewendete Rechtsirrtum liegt nicht vor, weil DDr. HA bei Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen hätte müssen.

Lt. Feststellungen der Bp hat DDr. HA Abgaben hinterzogen, indem er die aus seinen ausländischen Konten und Depots bei der Bank AG, Liechtenstein, erzielten Einkünfte

nicht in Österreich erklärt hat. Die Verjährungsfrist gem. § 207 Abs 2 BAO beträgt daher 10 Jahre.

Tz. 2 Einkünfte aus Kapitalvermögen

Die aus den ausländischen Konten und Depots bei der Bank AG erzielten Einkünfte sind der Beilage zum Bp-Bericht zu entnehmen.

Spekulationsverluste 2004, 2008 und 2009

Gem. § 30 Abs 4 EStG 1988 sind die in den Jahren 2004, 2008 und 2009 erzielten negativen Spekulationseinkünfte mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig und bleiben daher außer Ansatz.

[..]

Die vom Prüfer getroffenen Feststellungen führten zu folgenden "Änderungen der Besteuerungsgrundlagen" (Anm: Abgedruckt sind nur in die beschwerdebelasteten Jahre 2005 bis 2008):

[409] Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfonds

Zeitraum	2005 Euro	2006 Euro	2007 Euro	2008 Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00	0,00
Tz.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen	16.002,78	17.701,67	18.946,47	17.078,92
Nach Bp	16.002,78	17.701,67	18.946,47	17.078,92

[754] Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen (besonderer Steuersatz)

Zeitraum	2005 Euro	2006 Euro	2007 Euro	2008 Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00	0,00
Tz.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen	85.629,15	74.468,95	109.993,57	101.167,51
Nach Bp	85.629,15	74.468,95	109.993,57	101.167,51

[757] Quellensteuer zu KZ 754, 781, 783 und 785

Zeitraum	2005 Euro	2006 Euro	2007 Euro	2008 Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00	0,00
Tz.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen	2.699,38	1.178,47	9.476,15	14.456,81

Nach Bp	2.699,38	1.178,47	9.476,15	14.456,81
---------	----------	----------	----------	-----------

[801] Spekulationsgeschäfte § 30 EStG (ohne Kz 444, 409 und 448)

Zeitraum	2005 Euro	2006 Euro	2007 Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen	25.279,32	82.991,21	74.510,23
Nach Bp	25.279,32	82.991,21	74.510,23

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ ua. hinsichtlich der nunmehr angefochtenen Zeiträume im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Sachbescheide.

Im Begründungsteil der Wiederaufnahmebescheide verwies die belangte Behörde auf die Ausführungen im Prüfungsbericht.

Mit der sowohl gegen die verfahrensrechtlichen Bescheide als auch gegen die darauf basierenden Sachbescheide gerichteten **Beschwerde** beehrte der Bf deren ersatzlose Aufhebung. Begründend wandte dieser ein, dass die Frist für die Festsetzung der Einkommensteuer gemäß § 207 Abs. 2 BAO grundsätzlich nach fünf Jahren verjähre. Soweit eine Abgabe allerdings hinterzogen sei, würde die Verjährungsfrist zehn Jahre betragen. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängere sich die Verjährungsfrist, wenn innerhalb dieser nach außen hin erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen würden. Ferner verlängere sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr vorgenommen würden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei. Ob eine Abgabe als hinterzogen gelte, sei von der Behörde als Vorfrage nach den Vorschriften des FinStrG zu prüfen. Nach gefestigter verwaltungsgerichtlicher Judikatur sei die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrensstadium von Amts wegen zu berücksichtigen und bewirke im Falle ihrer Feststellung die Unzuständigkeit der Behörde, die den Bescheid erlassen hat.

Im gegenständlichen Fall erweise sich der Spruch der Wiederaufnahmebescheide ebenso wie jener der Sachbescheide aus folgenden Überlegungen heraus als inhaltlich unrichtig und daher rechtswidrig:

So habe er (Bf) bereits in der Offenlegung vom 30.4.2014 explizit darauf hingewiesen, dass die Nichtversteuerung durch den Verstorbenen „wohl irrtümlich erfolgt“ sei; daraus sei eindeutig zu ersehen, dass bei DDr. HA kein Vorsatz vorgelegen sei. Der diesbezügliche Hinweis wäre allerdings nicht einmal zwingend gewesen; ebenso wenig ein „näheres Eingehen“ auf die subjektive Tatseite. Ein Schuldbekenntnis in Form der Beleuchtung der subjektiven Tatseite sei nämlich bei einer Offenlegung nicht erforderlich.

Von der Abgabenbehörde wäre ex offa zu prüfen gewesen, ob der Abgabepflichtige (Erblasser) hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich einem Irrtum unterlegen sei. In diesem Zusammenhang sei auf die Bestimmung des § 9 FinStrG zu verweisen, wonach einem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zuzurechnen sei, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufe, der ihm das Vergehen oder das darin liegende Tatumrecht nicht erkennen lasse. Sollte der Irrtum unentschuldbar sein, so sei dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Aus dem reinen Gesetzeswortlaut ergäbe sich bereits, dass im Falle eines Irrtums ein Vorsatz jedenfalls auszuschließen sei.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Irrtum entschuldbar sei oder ob einem Steuerpflichtigen doch eine fahrlässige Abgabenverkürzung anzulasten sei, sei darauf abzustellen, inwieweit der Steuerpflichtige dazu gehalten gewesen wäre, Erkundigungen in Bezug auf die Versteuerung der Kapitaleinkünfte in Österreich einzuholen. Aus einem Urteil des Finanzgerichtes Münster vom 5.9.2007, 1K 1544/04, gehe hervor, dass bei einem bloßen Unterlassen von der Einholung von Erkundigungen jedenfalls kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden könne. Auch belege die jüngere Rechtsprechung des VwGH, wonach auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand, insbesondere bei der abgabenrechtlichen Beurteilung komplexer Sachverhalte nicht überschätzt werden dürfe und der Vorwurf des „Wissens müssens“ maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen könne, nicht jedoch Vorsatz (VwGH 9.7.2008, 2008/13/0050). Die vom VwGH getroffenen Aussagen würden auch mit der originär strafrechtlichen Rechtsprechung zum Irrtum über die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte im Bereich der DBA-Anwendungen korrespondieren. Nach der Spruchpraxis des UFS sei es bei Verstorbenen unter Umständen nicht einwandfrei möglich, das Vorliegen eines Vorsatzes nachzuweisen. Auch die einschlägige Fachliteratur (Stoll, BAO II 1994, § 207, 2170) hege Bedenken in Bezug auf die Annahme eines Vorsatzes bei einem Verstorbenen. Diese Bedenken stützten sich insbesondere auf verfassungsrechtliche Überlegungen sowie die Vereinbarkeit mit Art. 6 Abs. 2 EMRK; die Beurteilung der Schuldfrage könne nämlich grundsätzlich nicht ohne Einräumung des rechtlichen Gehörs erfolgen.

Daraus ergäbe sich, dass eine Veranlagung der Einkünfte für die Jahre 2005 bis 2008 prinzipiell nicht mehr vorgenommen werden könne, zumal der Vorsatz des Verstorbenen iZm einer Abgabenhinterziehung ohne Wahrung des Parteienghörs nicht mit Sicherheit festgestellt werden könne.

Der Grund für die Nichtklärung der ausländischen Kapitaleinkünfte liege darin, dass der Verstorbene DDr. HA wohl der irrigen Meinung gewesen sei, dass die einbehaltenen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine Endbesteuerungswirkung, vergleichbar mit der österreichischen KEST, zur Folge hätten.

Diese Meinung werde im Übrigen auch durch den UFS Linz (Entscheidung vom 30.5.2012, FSRV/0100-L/10) geteilt. Nach dieser Entscheidung sei es denkmöglich, dass selbst in Wirtschaftsdingen erfahrene Personen in Bezug auf die korrekte

Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften im internationalen Steuerrecht einem Endbesteuerungsirrtum unterliegen können.

Wenn die belangte Behörde einwende, DDr. HA sei bekannt gewesen, dass in Österreich auf Kapitalerträge eine Kapitalertragsteuer zu entrichten sei, so sei dies zutreffend. Für einen – von der Behörde zu beweisenden – Vorsatz in Bezug auf die Hinterziehung von Steuern sei daraus allerdings nichts gewonnen. Der österreichische Kapitalertragsteuerabzug und die damit verbundene Endbesteuerungswirkung seien geradezu der Grund weshalb Anleger in ausländischen Konten vielfach davon ausgegangen sein dürften, dass mit der auf die ausländischen Kapitalerträge entfallenden Quellensteuer ihre Steuerpflicht erfüllt wäre. Der Umstand, dass der ausländische Quellensteuerabzug niedriger sei als die in Österreich anfallende Kapitalertragsteuer, sei irrelevant. Unterschiedliche Steuersätze und unterschiedliche Steuerbasen in unterschiedlichen Ländern seien die Regel und es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass auf Grund der Tatsache, dass der ausländische Quellensteuerabzug niedriger gewesen sei als 25 % (österreichische KESt), DDr. HA vorsätzlich gehandelt habe.

Den Ausführungen des Finanzamtes, wonach davon auszugehen sei, dass DDr. HA seinen steuerlichen Vertreter vorsätzlich nicht mitgeteilt habe, dass er Erträge aus ausländischen Kapitalanlagen beziehe, sei nicht zu folgen. Dass dieser seinem steuerlichen Vertreter seine ausländischen Kapitalanlagen nicht mitgeteilt habe, spreche vielmehr für den zuvor dargelegten „Endbesteuerungsirrtum“. Mit hoher Wahrscheinlichkeit habe DDr. HA seinem Steuerberater auch keine Mitteilung über seine inländischen Konten gemacht. Dass er aufgrund seines wahrscheinlichen Irrtums auch über die ausländischen Konten keine Mitteilung gemacht habe, erscheine somit einleuchtend.

Aus den genannten Gründen ergebe sich, dass ein nachweisbarer Vorsatz des Erblassers DDr. HA in Bezug auf eine Abgabenhinterziehung nicht vorliege und daher die Verjährungsfrist nicht zehn, sondern lediglich fünf bzw. sechs Jahre betrage. Daher erweise sich der Spruch der Wiederaufnahmebescheide in Bezug auf die Einkommensteuer 2005 bis 2008 als inhaltlich rechtswidrig. Darüber hinaus seien auch die darauf basierenden Einkommensteuerbescheide der genannten Zeiträume wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und nicht zuletzt auch wegen Unzuständigkeit des Finanzamtes Klagenfurt zur Erlassung derselben ersatzlos aufzuheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 28.5.2015 wies die belangte Behörde die Beschwerde sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Sachbescheide als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung führt diese aus, für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung genüge das Vorliegen eines bedingten Vorsatzes. Dies bedeute, der Abgabepflichtige müsse die Verwirklichung der Abgabenverkürzung ernstlich für möglich halten und sich damit abfinden. Die Behörde gehe davon aus, DDr. HA habe es ernstlich für möglich gehalten, dass die auf den liechtensteinischen Konten und Depots

erzielten Einkünfte in Österreich der Steuerpflicht unterliegen und habe sich durch die Nichtoffenlegung dieser Einkünfte mit der Verwirklichung der Abgabenverkürzung abgefunden. Damit sei die subjektive Tatseite der Abgabenhinterziehung erfüllt.

Diese Ansicht finde Erhärtung insbesondere im Umstand, dass DDr. HA Vermögen aus in Österreich erwirtschafteten Einkünften ins Ausland transferiert habe und zwar in ein Land, das als sogenannte Steueroase allgemein bekannt sei. Zudem könne ein durchschnittlich gebildeter Abgabepflichtiger nicht ernstlich davon ausgehen, dass man der Steuerpflicht von Kapital- und Spekulationseinkünften in Österreich bereits dadurch entgehen könne, dass man sein Kapitalvermögen auf ausländische Konten und Depots transferiere. Dass auch ausländische Kapitaleinkünfte der österreichischen Steuerpflicht unterliegen würden, sei bereits aus den Einkommensteuererklärungen (amtliche Vordrucke E1) zu ersehen.

Gegenständlich liege auch kein Rechtsirrtum vor. So würden die einschlägigen Bestimmungen des EStG keinen Interpretationsspielraum für die Annahme, dass im Ausland erzielte Kapital- und Spekulationseinkünfte nicht der österreichischen Besteuerung unterlägen, bieten. Sollte sich DDr. HA mit den diesbezüglichen steuerlichen Bestimmungen nicht vertraut gemacht haben, so hätte er sich bei seinem steuerlichen Vertreter oder bei der Abgabenbehörde über die Rechtslage zu erkundigen gehabt. Wenn es jemand unterlässt, Erkundigungen dieser Art einzuholen, so könne sich dieser nicht auf einen Irrtum berufen.

Die Tatsache, dass DDr. HA bereits verstorben sei, schließe die Annahme des Vorliegens eines bedingten Vorsatzes im Zusammenhang mit einer Vorfrage im Abgabenverfahren nicht aus. Wie aus der verwaltungsgerichtlichen Judikatur (bspw. VwGH vom 25.2.2015, 2011/13/0003) zu entnehmen sei, sei es zulässig und stehe auch nicht diametral zur Lebenserfahrung bzw. den Denkgesetzen, wenn bei einem bereits verstorbenen Abgabepflichtigen von der verlängerten Verjährungsfrist ausgegangen werde. Im besagten Erkenntnis werde etwa ausgeführt, dass sich die belangte Behörde zur Annahme eines bedingten Vorsatzes zu Recht auf das vollständige Verschweigen der Vermögenswidmung an die liechtensteinische Familienstiftung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden und die notorische Attraktivität Liechtensteins als sogenannte Steueroase stützen habe dürfen.

In der Beschwerdevorentscheidung wurde nochmals auf die im Tz 1 des BP-Berichtes vom 9.12.2014 dargelegte Begründung verwiesen.

Mit Eingabe vom 10.6.2015 beantragte der Bf die **Vorlage** seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies dabei auf seine Ausführungen in der Bescheidbeschwerde.

In ihrem **Vorlagebericht** vom 22.7.2015 gab die belangte Behörde nachstehende Stellungnahme ab:

"Für die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung genügt das Vorliegen eines bedingten Vorsatzes, d.h. der Abgabepflichtige muss die Verwirklichung der Abgabenverkürzung ernstlich für möglich halten und sich damit abfinden. Die Abgabenbehörde geht

davon aus, dass DDr. HA es ernstlich für möglich gehalten hat, dass die auf den liechtensteinischen Konten und Depots erzielten Einkünfte in Österreich der Steuerpflicht unterliegen und sich durch die Nichtoffenlegung dieser Einkünfte mit der Verwirklichung der Abgabenverkürzung abgefunden hat. Womit auch die subjektive Tatseite der Abgabenhinterziehung erfüllt ist.

Dafür spricht, dass DDr. HA Vermögen aus in Österreich erwirtschafteten Einkünften ins Ausland transferiert hat und zwar in ein Land, das als sogenannte Steueroase allgemein bekannt war. Zudem kann ein durchschnittlich gebildeter Abgabepflichtiger nicht ernstlich davon ausgehen, dass man der Steuerpflicht von Kapital- und Spekulationseinkünften in Österreich bereits dadurch entgehen kann, dass man sein Kapitalvermögen auf Konten oder Depots ins Ausland transferiert. Dass auch ausländische Kapitaleinkünfte der österreichischen Steuerpflicht unterliegen ist bereits aus den Steuererklärungsformularen (amtliche Vordrucke E 1) ersichtlich.

Im vorliegenden Fall liegt auch kein Rechtsirrtum vor. Bieten die einschlägigen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes doch keinerlei Interpretationsspielraum für die Annahme, dass im Ausland erzielte Kapital- und Spekulationseinkünfte nicht der österreichischen Besteuerung unterliegen. Sollte sich DDr. HA mit diesen einschlägigen Bestimmungen im EStG nicht vertraut gemacht haben, so hätte er sich bei seinem steuerlichen Vertreter oder der Abgabenbehörde über die Rechtslage erkundigen müssen. Wurde dies unterlassen, kann sich ein Abgabepflichtiger nicht auf einen Irrtum berufen. Die Tatsache, dass der Abgabepflichtige bereits verstorben ist, schließt die Annahme des Vorliegens von bedingtem Vorsatz im Zusammenhang mit einer Vorfrage in einem Abgabenverfahren nicht aus. Nach der Rechtsprechung (VwGH-Erkenntnis vom 25.2.2015, Zl. 2011/13/0003) ist es zulässig und widerspricht nicht der Lebenserfahrung und den Denkgesetzen, wenn bei einem bereits verstorbenen Abgabepflichtigen von der verlängerten Verjährungsfrist ausgegangen wird. Im Erkenntnis wird ausgeführt, dass sich die belangte Behörde zur Annahme des bedingten Vorsatzes zu Recht als Indizien auf das (vollständige) Verschweigen der Vermögenswidmung an die FL-Familienstiftung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden und die notorische Attraktivität Liechtensteins als so genannte Steueroase stützen konnte.

Ergänzend wird auf die Begründung in Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 9.12.2014 verwiesen.

Die Abgabenbehörde konnte daher zu Recht vom Vorliegen hinterzogener Abgaben ausgehen und innerhalb der zehnjährigen Verjährungsfrist die Einkommensteuerverfahren 2005 bis 2008 wiederaufnehmen und neue Sachbescheide erlassen.

Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Im Zuge der am 25.4.2018 abgeführten **mündlichen Senatsverhandlung** ergänzte der Bf sein bisheriges Vorbringen und führte aus, die bezahlten Quellensteuern seien weitaus höher gewesen, als im Bericht der Betriebsprüfung dargestellt worden sei. So seien Dividendenerträge mit bis zu 35%, Zinserträge mit 15% bis 20% an Quellensteuern

belastet worden. Ferner sei die Unterscheidung zwischen weißen und schwarzen ausländischen Investmentfonds für einen durchschnittlich versierten Anleger nahezu unmöglich, lediglich eine Anfrage bei der Kontrollbank bringe Klarheit. Aus den Reporten der Bank ließen sich jedenfalls keine zu versteuernden Kapitaleinkünfte ermitteln. Bei der Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften handle es sich um eine äußerst komplexe Materie, die auch Fachleuten oftmals nicht geläufig sei. Die bekämpften Bescheide seien aber - sollte von einem Vorsatz ausgegangen werden - objektiv (inhaltlich) richtig.

Darüberhinaus würden sich auf den Erklärungsvordrucken der österreichischen Finanzverwaltung keine Hinweise auf ausländische Investmentfonds finden. Anzumerken sei zudem, dass DDr. HA zu Beginn des Beschwerdezeitraumes bereits 81 Jahre alt gewesen und auch nicht mehr aktiv im Berufsleben gestanden sei. DDr. HA habe in Liechtenstein auch ein operatives Unternehmen betrieben, welches er allerdings vor 2000 verkauft habe. Wie bereits die Außenprüfung festgestellt habe, wurde das Vermögen des DDr. HA von der Bank AG, einer renommierten auf die Vermögensverwaltung von ausländischen Kunden spezialisierten Privatbank, gemanagt. DDr. HA habe lediglich Grundsatzentscheidungen, wie etwa ob eine kurz- oder langfristige Veranlagung erfolgen sollte, getroffen. Welche Finanztitel im einzelnen an- bzw. verkauft würden, sei dem Depotmanager anheim gestellt geblieben.

Der Amtsvertreter replizierte, die Aussage, wonach die Investments durchschnittlich mit 15 bis 20% an Quellensteuern belastet worden wären, sei unzutreffend. Es seien auch Spekulationseinkünfte lukriert worden, wofür überhaupt keine Quellensteuer einbehalten worden sei. Der Prüfer habe die einbehaltenen Quellensteuern in Relation zu den steuerpflichtigen dem Rechtsvorgänger des Bf zugeflossenen Erträgen gesetzt. Der Erklärungsvordruck zur Einkommensteuererklärung 2005 weise sehr wohl auch auf die Erklärungspflicht ausländischer Kapitaleinkünfte hin; derartige Einkünfte würden naturgemäß auch Erträge von ausschüttenden und thesaurierenden Investmentfonds beinhalten. Dies werde in Pkt. 5.4. der besagten Erklärung ausdrücklich festgehalten.

Der steuerliche Vertreter gab über Befragen durch das Gericht weiters zu Protokoll, dass der Bf erstmals im Jahre 2010 Kenntnis von der Existenz der Auslandskonten seines Vaters erlangt habe. Er (stl. Vertreter) vertrete den Bf seit dem Jahre 2013, wobei sein Mandat nur auf die gegenständliche Causa beschränkt sei. Nach Ansicht der Bf-Partei habe die belangte Behörde den Nachweis über das Vorliegen der subjektiven Tatseite in Bezug auf eine Abgabenhinterziehung des DDr. HA nicht erbracht; die Beweislast hierfür läge jedenfalls bei der Behörde und nicht beim Bf. Weiters sei festzuhalten, dass lediglich in Bezug auf Spekulationseinkünfte, Erträge aus hochspekulativen Finanzprodukten und Investmentfonds keine Quellensteuer von Seiten der Bank einbehalten worden sei, wohl aber in Bezug auf die Erträge aller übrigen Finanzprodukte. Von einem über 80-jährigen könne nicht erwartet werden, dass sich dieser mit der äußerst komplexen Materie in Bezug auf die Versteuerung ausländischer Finanzanlagen auseinandersetze und die

sich daraus ergebenden Rechtsfolgen sach- und fachgerecht beurteile. Im Übrigen sei das von Seiten der Amtspartei aufgegriffene VwGH-Erkenntnis vom 25.2.2015 auf den gegenständlichen Fall nicht übertragbar, zumal dieses einen versierten Wirtschaftsanwalt betroffen habe. Nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur sei bei Beurteilung der subjektiven Tatseite auf die jeweilige Person abzustellen. Der VwGH habe zudem in seinem Erkenntnis vom 25.2.2015 festgehalten, dass die Annahme, Liechtenstein sei eine Steueroase, in dieser Form nicht zutreffend sei. Im Übrigen werde auf die Entscheidungen des UFS vom 17.3.2009, FSRV/0087-L/03 und vom 30.5.2012, FSRV/01000-L/10 verwiesen.

Der Amtsvertreter entgegnete, dass im Beschwerdezeitraum 2005 bis 2008 beim Bf aufgrund der hinzugerechneten ausländischen Kapitaleinkünfte insgesamt eine Steuerleistung von ca. 200.000 Euro angefallen sei. Das Vorliegen eines bedingten Vorsatzes bei DDr. HA ergäbe sich aus einer Vielzahl von Indizien. Tatsache sei, dass DDr. HA bereits im Zeitraum 1994 bis 2005 keinerlei Angaben hinsichtlich ausländischer Kapitalerträge dem Finanzamt gegenüber gemacht habe. Der Einwand des hohen Alters des Bf vermöge daher nicht zu verfangen.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass es sich gegenständlich um kein Finanzstrafverfahren handle; vielmehr habe die Behörde anhand von Indizien zu beurteilen, ob die Variante einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung oder einer fahrlässigen Abgabenverkürzung den tatsächlichen Gegebenheiten eher entspreche. Zu verweisen sei in diesem Zusammenhang auf das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 31.1.2018, Ro 2017/15/0015, welches die Annahme einer vorsätzlichen Hinterziehung bei einem bereits Verstorbenen zulasse.

Gegenständlich würden folgende Indizien für die Annahme der Schuldform eines bedingten Vorsatzes sprechen:

Wenn jemand ein Vermögen von ca. 3 Mio. Euro in Liechtenstein veranlasse, so entspreche es der Lebenserfahrung, dass sich der Inhaber eines derartigen Vermögens auch Gedanken über die steuerliche Behandlung der Erträge mache. Nach Ansicht der belangten Behörde sei es notorisch, dass Liechtenstein im Beschwerdezeitraum als Steueroase gegolten habe. Der Einwand, wonach die Quellensteuer mit der inländischen Endbesteuerungswirkung gleichzusetzen sei, vermöge nicht zu tragen. Aus den Erklärungsvordrucken (E1) gehe klar und eindeutig eine Erklärungspflicht ausländischer Kapitaleinkünfte hervor. DDr. HA bzw. sein steuerlicher Vertreter hätten Einkommensteuererklärungen regelmäßig abgegeben und seien in keinem Zeitraum ausländische Kapitaleinkünfte erklärt worden. Aus dem Report der Bank AG sei zu ersehen, dass die Bank keinen Abzug in Höhe der KEST vorgenommen habe. In Bezug auf die Spekulationseinkünfte sei auch keine Quellensteuer einbehalten worden. Die Höhe der von DDr. HA im Beschwerdezeitraum erzielten Einkünfte aus ausländischen Kapitalvermögen habe zwischen 70.000 Euro und 140.000 Euro p.a. betragen. Nicht glaubhaft sei aus Sicht der belangten Behörde, dass der Abgabepflichtige als Steuerausländer von Seiten der Bank keinerlei Informationen über eine Steuerpflicht

erhalten habe. Aus den Depotauszügen gehe zudem hervor, dass ab Sommer 2005 EU-Quellensteuer angefallen sei. Für die Annahme, dass DDr. HA einem Rechtsirrtum unterlegen sei, bleibe kein Raum, da hierfür die Auseinandersetzung des Steuerpflichtigen mit der steuerrechtlichen Situation unabdingbare Voraussetzung sei. Nach Auffassung des Finanzamtes habe DDr. HA durch die Nichterklärung der ausländischen Kapitaleinkünfte in Kauf genommen, Einkommensteuern zu hinterziehen und habe sich damit abgefunden. Ebenso wenig seien die von Seiten der steuerlichen Vertretung herangezogenen verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisse im Zusammenhang mit Vermögenswidmungen in Bezug auf Stiftungen für den vorliegenden Fall anwendbar.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass die Tatbildmerkmale für einen bedingten Vorsatz gegenständlich nicht vorliegen würden. DDr. HA habe es nicht ernstlich für möglich gehalten, durch die Nichterklärung der ausländischen Erträge Steuern zu hinterziehen. Faktum sei, dass sich sein Depotvermögen im Zeitraum 2005 bis 2008 um 25% verringert habe. Tatsache sei zudem, dass Quellensteuern angefallen und einbehalten worden seien. Die nicht erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen hätten im Wesentlichen aus Investmentfonds sowie strukturierten Zertifikaten resultiert. Eine Feststellung in Bezug auf die Steuerpflicht derartiger Finanzanlagen sei selbst für Fachleute äußerst schwierig.

Der Amtsvertreter entgegnete, die Einkünfte aus Investmentfonds würden nur einen Bruchteil der insgesamt erwirtschafteten Kapitaleinkünfte ausmachen. Der Hauptanteil der Kapitaleinkünfte resultiere aus Zinsen, Dividenden und Spekulationseinkünften. Dies gehe aus den vorliegenden Unterlagen eindeutig hervor.

In den von den Verfahrensparteien gestellten Schlussanträgen beantragte der Amtsvertreter die Abweisung der Beschwerde, der Bf indes deren vollinhaltliche Stattgabe.

Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht erwogen:

I. Wiederaufnahmen des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit b BAO

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen u.a. dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (Neuerungstatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO).

Entscheidend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Im gegenständlichen Fall war der Abgabenbehörde der Umstand, dass DDr. HA Konten sowie ein WP-Depot in Liechtenstein besessen und aus der Veranlagung von Vermögen ausländische Einkünfte erzielt hatte, bei Erlassung der Bescheide, welche

den Verfahren zugrunde liegen, die nunmehr wiederaufgenommen worden sind, nicht bekannt. Erst durch die am 24.3.2014 vom Bf an das Finanzamt gerichtete Eingabe über eine "Erbenoffenlegung betreffend Einkommensteuer sowie vorsorgliche Offenlegung betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2012 gemäß § 29 FinStrG iVm § 14 BAO" wurde die Abgabenbehörde hiervon in Kenntnis gesetzt.

Dass diese neue Tatsache geeignet ist, in Bezug auf den wiederaufgenommenen Zeitraum im Spruch anders lautende (Einkommensteuer-)Bescheide herbeizuführen, wird in Pkt II. dieses Erkenntnisses dargestellt.

II. Einkommensteuer 2005 bis 2008

In Streit steht, ob der Vater des Bf als dessen Rechtsvorgänger Kapitaleinkünfte in nicht unbeträchtlicher Höhe, welche er im Zuge der Vermögensveranlagung bei der in Liechtenstein ansässigen Bank AG erzielt hatte, vorsätzlich der belangten Behörde gegenüber verschwieg (Standpunkt der Amtspartei) oder aber, ob dies aufgrund eines auf Fahrlässigkeit beruhenden Verhaltens geschah bzw. überhaupt aufgrund eines entschuldbaren Irrtums (Standpunkt des Bf). Von der Beurteilung dieser Frage hängt es ab, ob in Bezug auf die Beschwerdezeiträume 2005 bis 2008 eine Verjährung der Abgabenfestsetzung eingetreten ist.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO u.a. bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO idF BGBl. I Nr. 105/2010 beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in seinem Erkenntnis vom 31.1.2018, Ro 2017/15/0015, mit der (bislang vom Gerichtshof noch nicht abschließend behandelten) Frage auseinanderzusetzen, ob bei einem bereits verstorbenen Abgabepflichtigen die finanzamtliche Feststellung in Bezug auf das Vorliegen einer vorsätzlich begangenen Abgabenverkürzung (Abgabenhinterziehung) im Blickwinkel von Art 6 Abs. 2 EMRK bzw. im Lichte eines einzuräumenden Parteiengehörs überhaupt zulässig sei.

Der Gerichtshof hielt in seiner Sentenz dazu Folgendes fest:

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

*Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt **konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung** voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern **Vorsatz als Schuldform** erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. 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 (VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027).

Der Zweck der Verjährungsbestimmungen liegt darin, dass infolge Zeitablaufes Rechtsfriede eintritt und dass Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die insbesondere durch ein der Behörde zuzurechnendes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehen, vermieden werden (vgl. Ritz, BAO⁵ § 207 Tz 5). Hatte aber der Abgabengläubiger infolge einer Abgabenhinterziehung keine Möglichkeit, das Bestehen seines Anspruches zu erkennen, so entspricht es dem Sinn des Instituts der Verjährung, dass die Durchsetzung der hinterzogenen Abgaben erst nach Ablauf einer längeren Frist unzulässig wird (vgl. Ritz, aaO Tz 14).

Entscheidend ist - nach dem Wortlaut des Gesetzes - dass eine Abgabe hinterzogen ist. Die (Verlängerung der) **Verjährungsfrist bezieht sich demnach nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung** (vgl. VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146, mwN). Es kommt somit nicht darauf an, wer eine Abgabe hinterzogen hat (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0275, VwSlg. 6979/F). **Damit ist es aber auch unerheblich, ob jene Person, die (allenfalls) eine Abgabe hinterzogen hat, bereits verstorben ist** (vgl. auch Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 207, 572).

Wenn die Revisionswerber - unter Hinweis auf Streck/Rainer, Feststellung der Steuerhinterziehung nach dem Tode des mutmaßlichen Hinterziehers, StuW 1979, 267 - ausführen, es sei das rechtliche Gehör verletzt, da nur der der Hinterziehung Verdächtige zum Hinterziehungsvorwurf gehört werden könne, so steht diesem Vorbringen schon entgegen, dass es - wie soeben dargelegt - nicht auf die Person des Hinterziehers ankommt. Auch der deutsche Bundesfinanzhof ist - in Auseinandersetzung mit der genannten Literaturmeinung - zum Ergebnis gelangt, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör nicht deshalb verletzt ist, weil der Steuerpflichtige wegen seines Todes nicht mehr gehört werden kann (vgl. BFH 27.8.1991, VIII R 84/89, BStBl. 1992 II 9; vgl. auch Kruse in Tipke/Lang, (deutsche) Abgabenordnung, § 169 Tz 25; vgl. im Übrigen - zur Verjährungsbestimmung des § 1489 ABGB - auch OGH 8.3.2007, 2 Ob 240/05s, und Vollmaier in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, Klang³ § 1489 Rz 47). [..]"

Der VwGH hat mit dem besagten Erkenntnis unmissverständlich klar gestellt, dass die Feststellung der Finanzbehörde in Bezug auf den Verschuldensgrad eines bereits verstorbenen Abgabepflichtigen im Zusammenhang mit einer unterbliebenen Erklärung von im Ausland erzielten Kapitaleinkünften zulässig ist. Die (durch eine Abgabenhinterziehung sich ergebende) Verlängerung der Verjährungsfrist beziehe sich nicht auf das Rechtssubjekt, sondern auf die Forderung der Abgabenbehörde.

Der erkennende Senat schließt sich den diesbezüglichen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes vollinhaltlich an.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass DDr. HA das objektive Tatbild einer Abgabenhinterziehung erfüllt hatte. Der Bf legte in seiner Anzeige die von seinem Vater gegenüber der inländischen Steuerbehörde verschwiegenen Kapitalerträge der Jahre 2005 bis 2008 betragsmäßig offen.

Streit besteht ausschließlich über die subjektive Tatseite des von DDr. HA gesetzten Verhaltens. Im vorliegenden Fall hatte der erkennende Senat auf Grundlage des äußeren Erscheinungsbildes dieses Verhaltens zu prüfen, ob die Annahme eines bedingten Vorsatzes einen weitaus höheren Grad an Wahrscheinlichkeit aufweist als die einer Fahrlässigkeit. Zutreffend ist, dass die Unterscheidung zwischen bedingtem Vorsatz und grober Fahrlässigkeit sich mitunter als schwierig erweist und oftmals (auch bei lebenden Abgabepflichtigen) nur anhand der vorliegenden Indizienlage beurteilt werden kann.

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz; § 9 Abs. 1 FinStrG). Der bedingte Vorsatz (d. eventualis), der die untere Grenze des Vorsatzes darstellt, ist also dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, dh als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (vgl. VwGH 29.11.2001, 2001/16/0276; 18.5.2006, 2005/16/0260, u.v.a.). Voraussetzung für die Annahme eines bedingten Vorsatzes ist somit nicht ein Wissen um die Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit iSe Überwiegens der dafür sprechenden Umstände, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit.

Fahrlässig handelt hingegen, 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 (§ 9 Abs. 2 leg.cit.). Auch der (bewusst) fahrlässig Handelnde kennt die Möglichkeit des Eintrittes des schädigenden Erfolges, er lehnt diesen Erfolg jedoch ab und hält seinen Eintritt für wenig wahrscheinlich.

Das äußere Erscheinungsbild des vorsätzlichen (auch bedingt vorsätzlichen) Verhaltens muss sich vom fahrlässigen Verhalten in irgendeiner Weise, also durch Hinzutreten oder Fehlen eines Sachverhaltsmomentes, abheben, da die das Verschulden steuernden Denkvorgänge einer unmittelbaren objektiven Beweisführung nicht zugänglich sind (VwGH 23.1.1970, 94/69).

Die vom Amtsvertreter im verwaltungsgerichtlichen Verfahren aufgezeigten Kriterien, welche das Vorliegen eines bedingten Vorsatzes bei DDr. HA indizieren, erwiesen sich für den erkennenden Senat im Rahmen der Beurteilung der Schuldfrage als weitaus schwerwiegender als die vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Aspekte.

Diese Indizienlage führte schließlich dazu, dass er Senat das Vorliegen eines bedingten Vorsatzes bei DDr. HA bejaht hat.

Dass Liechtenstein, zumindest was den beschwerdebelasteten Zeitraum anbelangt, ein stringentes Bank(kunden)geheimnis hatte, wodurch Kunden einer in Liechtenstein ansässigen Bank sich vor dem Zugriff ausländischer Steuerbehörden in Sicherheit wähnen konnten, ist notorisch. Zahlreiche Medienberichte, insbesondere nach Bekanntwerden der sogenannten "Datenklau-Affäre" im Jahre 2008, dokumentieren dies (vgl etwa *RA Jürgen Wagner*, Bankgeheimnis in Liechtenstein und der Schweiz in *PStR Praxis Steuerstrafrecht*). Eine Offenlegung der hinter einem Konto stehenden Person(en) erfolgte in Liechtenstein in der Regel nur bei einer strafgerichtlichen Verfolgung, nicht aber bei Vergehen gegen ausländische Steuervorschriften.

Wenn die Amtspartei aus diesem Grunde Liechtenstein als "Steuroase" qualifiziert, so ist dem Nichts entgegensetzen. Fakt ist, dass die österreichischen Steuerbehörden nicht durch eine Meldung der Bank AG oder der zuständigen Behörde(n) in Liechtenstein Kenntnis von der Existenz der verfahrensgegenständlichen Konten bzw. des Depots erlangt hatten, sondern aufgrund der "Selbstanzeige" des Bf.

Das Vorbringen des Amtsvertreters, wonach (selbst) ein durchschnittlich gebildeter Abgabepflichtiger nicht ernstlich davon ausgehen könne durch die Transferierung von Kapitalvermögen auf ausländische Konten bzw. Depots der inländischen Steuerpflicht zu entgehen, wird vom erkennenden Senat vollinhaltlich geteilt. Dass der Vater des Bf eine überdurchschnittliche Bildung aufwies, manifestiert sich schon am Umstand seiner beiden Doktorgrade.

Wie eine Prüfung der von der Finanzverwaltung aufgelegten Erklärungsvordrucke für die Einkommensteuer ("E 1") betreffend die Jahre 2005 und 2008 ergeben hat, werden darin in Pkt 5.3. ("Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen ohne Kapitalertragsteuerabzug") folgende Kapitalerträge bzw. Sachverhalte als erklärungs pflichtig ausgewiesen:

"lit a) Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen, die mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern sind

lit b) Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen zum vollen Steuersatz (Antragsveranlagung)

lit c) Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen zum halben Steuersatz (Antragsveranlagung)

lit d) Auf Einkünfte gemäß Kennzahl 754 sowie Kennzahlen 781, 783 und 785 entfallende anzurechnende ausländische (Quellen)Steuer

lit e) Auf Einkünfte gemäß Kennzahl 755 entfallende anzurechnende ausländische (Quellen)Steuer

lit f) Auf Einkünfte gemäß Kennzahl 756 entfallende anzurechnende ausländische (Quellen)Steuer

lit g) Auf private/oder betriebliche Kapitalerträge entfallende anzurechnende EU-Quellensteuern"

In Pkt 5.4. des Erklärungsvordruckes wird als erklärungsspflichtig dargestellt:

"Zur Gutschrift eines überhöhten Kapitalertragsteuerabzuges bei Ausschüttungen ausländischer Investmentfonds: Negative ausschüttungsgleiche Erträge, die durch Abzug tatsächlicher Ausschüttungen entstehen (nur in Verbindung mit Endbesteuerung)"

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

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

Im vorliegenden Fall bewegen sich die aus ausländischen Investmentfonds resultierenden erklärungs- und steuerpflichtigen Einkünfte nach den Aufstellungen des Bf zwischen 16.000 und 19.000 Euro p.a. (ger.) und erreichen somit ein Ausmaß, das weit unter den (steuerpflichtigen) Einkünften aus Zinsen, Dividenden und Spekulationsgeschäften liegt. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass im Beschwerdezeitraum allein die Zinseinkünfte zwischen rd. 65.000 Euro und 95.000 Euro p.a. betrugen. Hätte nun DDr. HA ausschließlich Einkünfte aus ausländischen Investmentfonds erzielt, so wäre das Vorbringen in Bezug auf die schwierige Ermittlung der sich daraus ergebenden steuerpflichtigen Einkünfte im Blickwinkel eines vorsätzlichen Tatgeschehens noch eher erklärbar bzw. nachvollziehbar gewesen als bei der hier vorliegenden Sachlage. Tatsache ist, dass der Rechtsvorgänger des Bf im Beschwerdezeitraum und nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Amtsvertreters auch in den vorausgegangenen Zeiträumen überhaupt keine ausländischen Kapitaleinkünfte der Finanzbehörde gegenüber erklärte hatte. Der Bf hatte somit auch jene ausländischen Kapitaleinkünfte (Zinsen, Dividenden, Spekulationsgewinne), die anhand von Bankreporten und Auszügen der (Verrechnungs-)Konten bzw. des Depots ohne größere Schwierigkeiten zu ermitteln gewesen wären, der Behörde gänzlich verschwiegen. Bereits aus diesem Grunde vermag das von Seiten der Rechtsvertretung angezogene Argument in Bezug auf die komplexe Ermittlung der steuerpflichtigen Kapitaleinkünfte und die sich daraus ergebende Exkulpierung des Depotinhabers nicht zu tragen. Gerade das gänzliche Verschweigen der ausländischen Kapitaleinkünfte indiziert das Vorliegen eines bedingten

Vorsatzes in Bezug auf eine Abgabenhinterziehung; DDr. HA hatte sich offenbar durch die Nichtoffenlegung jeglicher ausländischer Kapitaleinkünfte mit der Verwirklichung eines Hinterziehungstatbestandes abgefunden.

Auch vermag der Beschwerdeeinwand in Bezug auf das fortgeschrittene Alter von DDr. HA - dieser wurde im Oktober 1923 geboren und war somit im ersten Beschwerdejahr 81 Jahre alt - nicht zu verfangen. Es finden sich keine Hinweise darauf, dass die Diskretions- bzw. Dispositionsfähigkeit von DDr. HA in den Beschwerdejahren in irgendeiner Weise eingeschränkt bzw. beeinträchtigt gewesen wäre. Wie der Bf bei seiner Einvernahme durch den Prüfer am 8.10.2014 zu Protokoll gab, habe ihn sein Vater erstmals im Jahr 2010 um Unterstützung in Bankangelegenheiten ersucht, zumal dieser zu diesem Zeitpunkt schon sehr vergesslich gewesen sei.

Die Ausführungen der Amtspartei im Prüfbericht, DDr. HA habe auch in den vorausliegenden Veranlagungszeiträumen und damit in jüngeren Lebensjahren keine ausländischen Kapitaleinkünfte erklärt, obwohl die Vermögensverwaltung bei der Bank AG bereits Jahre vor dem ersten Beschwerdezeitraum bestanden haben dürfte (andernfalls ein Kontostand per 31.12.2003 von 2,980.849,- Euro mit den von DDr. HA nach dem Jahre 1994, sohin nach dessen Pensionierung, erzielten Einkünften wohl nicht zu erreichen gewesen wäre), wurde zudem vom Bf nicht entkräftet. Dieser gab im verwaltungsbehördlichen Verfahren lediglich bekannt, dass er den Zeitpunkt der Eröffnung des Depots bzw. der Verrechnungskonten in Liechtenstein nicht kenne, wiewohl durch eine Kontaktaufnahme bei der Bank AG diese Frage leicht zu beantworten gewesen wäre.

Auch das Beschwerdevorbringen, DDr. HA sei der irrigen Meinung gewesen, die von der Bank AG einbehaltene Quellensteuer habe quasi eine "Endbesteuerungswirkung" zur Folge gehabt, vermochte nicht zu überzeugen. Einerseits ergibt sich aus den bezug habenden Erklärungsvordrucken unmissverständlich die Anrechnung einer allfällig einbehaltenen Quellensteuer (was aber gleichzeitig impliziert, dass durch die Quellensteuer die inländische Ertragssteuer nicht abgegolten wird, sondern sich diese eben nur um die ausländische Quellensteuer vermindert), andererseits wurde eine Quellensteuer nicht bei allen Finanzanlagen bzw. deren Erträgen einbehalten. Der Bf selbst gab in der Verhandlung zu Protokoll, dass Spekulationseinkünfte (diese beliefen sich in den Beschwerdejahren auf rd. 25.300 Euro bis rd. 83.000 Euro p.a.) sowie Erträge aus Investmentfonds und hochspekulativen Produkten keiner Quellensteuer unterlegen seien.

Der Schuldausschlussgrund eines Rechtsirrtums liegt dann vor, wenn der Täter darüber irrt, dass ein bestimmtes Verhalten, das er in seiner objektiven Beschaffenheit richtig erkannt hat, rechtlich verboten ist. Entschuldigbar ist ein Irrtum dann, wenn der Täter bei der Beurteilung des Sachverhaltes und der Rechtslage jenes Maß an Sorgfalt aufwandte, das von ihm objektiv nach den Umständen des Falles gefordert werden muss und ihm subjektiv nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden kann. Verschuldeter (unentschuldigbarer) Irrtum liegt bei vorwerfbarer Unterlassung einer

Erkundigungspflicht vor und wird aus finanzstrafrechtlicher Sicht als (ab 2016: grobe) Fahrlässigkeit gewertet.

Wie der Amtsvertreter richtig ausführte, wird von einem Steuerpflichtigen, der ein größeres Kapitalvermögen im Ausland veranlagt, erwartet, dass sich dieser über die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen und Erklärungspflichten erkundigt. Dies kann entweder bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter (Steuerberater, Rechtsanwalt, etc.) oder aber bei der Abgabenbehörde selbst geschehen. Dass DDr. HA entsprechende qualifizierte Erkundigungen eingeholt hätte, wurde weder vorgebracht, noch wurde dies in irgendeiner Weise belegt. Ein entschuldbarer Irrtum ist daher jedenfalls auszuschließen.

Die Judikatur stellt an die Rechtskenntnis eines Steuerpflichtigen keine allzu hohen Anforderungen (vgl. *Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz Kommentar, 5. Aufl., § 9 Rz 12). Von einem Bewusstsein der Rechtswidrigkeit wird bereits ausgegangen, wenn der Steuerpflichtige es zumindest ernstlich für möglich hält, dass seine Handlungsweise gegen die Rechtsordnung im Allgemeinen verstoßen könnte. Das Unrechtsbewusstsein des Täters muss zwar tatbildbezogen sein, eine detaillierte Kenntnis der jeweils verletzten Norm wird jedoch nicht verlangt (*Seiler/Seiler*, aaO).

Zusammenfassend ist festzuhalten: Der erkennende Senat sieht aufgrund der vorliegenden Indizienlage es als äußerst wahrscheinlich an, dass DDr. HA durch die Nichterklärung jedweder ausländischer Kapitalerträge die Verwirklichung des Tatbildes einer Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG ernstlich für möglich gehalten hatte (Wissenskomponente) und sich mit der Tatbildverwirklichung letztlich abfand (Wollenskomponente). Die Wahrscheinlichkeit, dass DDr. HA indessen eine auf (bewusste) Fahrlässigkeit beruhende Abgabenverkürzung bewirkte - dieser es also lediglich für möglich hielt den Tatbestand einer Abgabenverkürzung zu verwirklichen, aber eine solche an sich nicht herbeiführen wollte - wird vom Senat in freier Beweiswürdigung aufgrund der vorliegenden Indizien als weitaus weniger wahrscheinlich eingestuft. Dass ein überdurchschnittlich gebildeter Abgabepflichtiger, welcher ein größeres Vermögen veranlagt und gegenüber der Finanzbehörde auch steuerlich vertreten war, vom Nichtbestehen einer inländischen Steuerpflicht ausging, widerspricht jeglicher Lebenserfahrung.

Gegen die Annahme des Vorliegens eines "Endbesteuerungsirrtums" (vorwerfbarer Rechtsirrtum) sprechen ua. die eindeutigen Angaben im amtlichen Erklärungsvordruck E 1 im Zusammenhang mit der Erklärungspflicht ausländischer Kapitalerträge. Dass jemand, der aus seinem Auslandsvermögen Erträge von jährlich zwischen 130.000 Euro und 213.000 Euro (ger.) lukriert, die steuerliche Seite vollkommen ausblendet und sich diesbezüglich überhaupt keine Gedanken macht bzw. Erkundigungen einholt, steht ebenso diametral zur allgemeinen Lebenserfahrung. Daraus ergibt sich für das Gericht die Schlussfolgerung, dass jemand, der eine derartige Vorgangsweise beschreitet, nicht nur die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung ernstlich für möglich hält, sondern sich damit letztlich auch abfindet. Für die Annahme einer bewussten Fahrlässigkeit bleibt in Ansehung der vorliegenden Faktenlage kein Raum.

Auch der Beschwerdeeinwand, wonach sich das Depotvermögen (der Kurswert der im Depot gehaltenen Vermögensanlagen) im Beschwerdezeitraum um insgesamt ein Viertel verringert habe, vermochte keine Zweifel an der Annahme einer bedingt vorsätzlichen Hinterziehung durch DDr. HA aufzubringen. Dass der Kurswert von Finanzanlagen (Aktien, Anleihen, Investmentfonds, strukturierte Produkte udgl.) einer gewissen (mehr oder weniger großen) Schwankungsbreite unterliegt (sog. Volatilität), ist notorisch und bedarf keiner weiteren Erläuterung. Ebenso als allgemein bekannt vorausgesetzt wird der Umstand, wonach ein Kurswert nur bei der Realisierung des Wertpapiers schlagend wird. Sollte das Produkt im Depot verbleiben, so hat ein Absinken seines Kurswertes ebenso wenig (steuerliche) Auswirkung wie etwa ein Kursanstieg. Der Einwand fallender Kurswerte ist nach Sicht des Senates nicht tauglich, das Verschweigen von DDr. AH in Bezug auf die lukrierten Kapitalerträge gegenüber der Abgabenbehörde zu rechtfertigen bzw. als ein auf Fahrlässigkeit beruhendes Verhalten zu qualifizieren.

In der von Seiten der belangten Behörde vorgenommenen rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes, insbesondere in der Annahme, dass die Handlungsweise des DDr. AH vom (zumindest bedingten) Vorsatzwillen (mit Wissen, dh "ernstlich für möglich halten ein gesetzliches Tatbild zu erfüllen, und Wollen, dh "sich mit der Tatbestandsverwirklichung abzufinden") getragen worden war, vermag das Gericht keine Rechtswidrigkeit zu erblicken. Die von der Behörde diesbezüglich vorgenommene Beweiswürdigung ist schlüssig und nachvollziehbar und entspricht allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen.

Die bekämpften Bescheide entsprechen der geltenden Rechts- bzw. Gesetzeslage.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

All die genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor. Das Gericht gründete seine Entscheidung auf die von ihm auf Grundlage der vorliegenden Urkunden und sonstigen Beweismittel vorgenommene Beweiswürdigung.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Mai 2018

