

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache Bf.in, Adresse Bf.in, vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 24.9.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 27.8.2019 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2011 sowie Einkommensteuer 2011

I.

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO im Hinblick auf den Einkommensteuerbescheid 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

II.

beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Am 25.9.2012 wurde die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011** eingebracht, wobei die gegenständlichen Einkünfte nicht erklärt worden sind.

Für die Jahre 2011 bis 2012 erfolgte betreffend Einkommensteuer eine **Betriebsprüfung**. Aus dem **Bericht vom 23.8.2019** ist unter anderem Folgendes zu entnehmen:

Tz 1 Selbständige Einkünfte 2011

Sachverhalt:

Dem Finanzamt sei bekannt geworden, dass die Ärztekammer/Wohlfahrtskasse aufgrund des Ablebens des Vaters der Beschwerdeführerin eine Todesfallbeihilfe in der Höhe von 27.901,00 € an diese ausbezahlt hätte.

Bei Prüfungsbeginn sei von der Beschwerdeführerin am 6.5.2019 eine mündliche Selbstanzeige iSd § 29 Abs. 6 FinStrG betreffend diese Einkünfte aus der Todesfallbeihilfe erstattet worden, wobei ausgeführt worden wäre, dass noch abgeklärt werden würde, ob diese Einkünfte unter Umständen in der Verlassenschaft des verstorbenen Vaters (in irgendeiner Form) berücksichtigt worden wären.

Unklar wäre zu diesem Zeitpunkt überdies gewesen, wann der Betrag zur Auszahlung gelangt sei. Dazu werde ausgeführt, dass jenes Schreiben der Ärztekammer/Wohlfahrtskasse, in welchem der Abgabepflichtige das Anfallen dieser Todesfallbeihilfe bekannt gegeben worden wäre, mit 12.12.2011 datiert sei, sodass unklar sei, ob der Betrag von 27.901,00 € noch im Jahr 2011 oder erst 2012 tatsächlich zugeflossen sei.

Im Verlauf des Prüfungsverfahrens sei festgestellt worden, dass die Todesfallbeihilfe nicht in den Aktiva der Verlassenschaft des verstorbenen Vaters enthalten sei. Das Bankinstitut, welches jenes Bankkonto der Beschwerdeführerin führe, auf das die prüfungsgegenständliche Beihilfe angewiesen werden hätte sollen, wäre letztendlich nicht mehr in der Lage, jene Unterlagen zur Verfügung zu stellen, aus denen der Zufluss ersichtlich sein würde.

Feststellungen durch die Außenprüfung:

Da über den Zuflusszeitpunkt keine entsprechenden Unterlagen vorliegen würden und auch nicht mehr vorgelegt werden könnten, sei davon auszugehen, dass der Betrag in Höhe von 27.901,00 € noch im Jahr 2011 zugeflossen sei.

Für die erzielten Einkünfte stehe ein Gewinnfreibetrag in der Höhe von 3.627,13 € (= 13% von 27.901,00 €) zu und werde entsprechend berücksichtigt. Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit würden daher 24.273,87 € betragen.

Im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung wäre in freier Beweiswürdigung davon auszugehen sein, dass es sich um vorsätzlich hinterzogene Abgaben handle.

Dazu werde festgestellt:

Der Schriftsatz der Ärztekammer/Wohlfahrtskasse beinhalte folgende Ausführungen:

„Der obige Betrag wird auf die im Antrag angeführte Konto-Nummer überwiesen und muss von Ihnen selbst versteuert werden. Die Finanzbehörde kann von der Wohlfahrtskasse die Bekanntgabe der Empfänger verlangen.“

Dazu werde festgestellt, dass der Passus *“muss von Ihnen selbst versteuert werden“* zusätzlich unterstrichen worden wäre. Dem Wortlaut *„...Betrag wird auf die im Antrag angeführte Konto-Nummer überwiesen.“* sei zu entnehmen, dass die Auszahlung auf Antrag erfolgt sei und vorliegenden Schriftsatz vom 12.12.2011 bzw. für die Auszahlung der Beihilfe eine

entsprechende Antragstellung erforderlich gewesen sein müsse, in der von der Beschwerdeführerin auch deren Bankverbindung angegeben werden hätten müssen. Außerdem finde sich im Schriftsatz vom 12.12.2011 eine zusätzliche Mitteilung an die Beschwerdeführerin, „*dass die angeführten Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden, jedoch nach § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen*“, wobei im Detail – auf diesen Umstand konkret hinweisend – sogar der entsprechende Erlass des BMF angeführt worden sei.

In freier Beweiswürdigung gehe die Außenprüfung daher davon aus, dass diese Einkünfte vorsätzlich nicht erklärt worden wären, zumal im Schriftsatz der Ärztekammer/Wohlfahrtsbeihilfe mehrfach auf die (Einkommen-)Steuerpflicht hingewiesen worden wäre.

Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen würden. Die Kenntnis der in den bezeichneten Feststellungen bzw. in der gesonderten Begründung angeführten Wiederaufnahmetatbestände (gemäß § 303 Abs. 1 lit a bis c BAO) würden allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbei geführt haben.

Einkommensteuer 2011; Tz 1

Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessenabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Die bislang nicht erklärten Einkünfte aus der Todesfallbeihilfe des verstorbenen Vaters würden zu entsprechenden Änderungen führen, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens jedenfalls zu erfolgen gehabt hätte.

Mit **Bescheid vom 27.8.2019** wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuerbescheid 2011 vom 26.9.2012 **gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder aufgenommen**:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei gemäß § 303 Abs. 1 BAO erfolgt aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 27.8.2019** wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 26.607,50 € festgesetzt.

Begründet wurde wie folgt:

Gemäß § 10 EStG 1988 könne bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da weder ein Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt worden wäre, noch auf die Geltendmachung verzichtet worden wäre, sei bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Höhe von 272,87 € berücksichtigt worden.

Die Veranlagung sei erfolgt unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Mit **Schreiben vom 24.9.2019** wurde gegen oben angeführte Bescheide **Beschwerde** eingereicht wie folgt:

Es werde der Beschwerdeantrag gestellt, die oben angeführten Bescheide aufzuheben.

Im Zuge der Außenprüfung gemäß § 147 BAO für den Prüfungszeitraum 2011 bis 2012 sei seitens der Außenprüfung behauptet worden, dass es sich um vorsätzlich hinterzogene Abgaben handeln würde.

Dazu werde mehrmals auf den Schriftsatz der Ärztekammer/Wohlfahrtshilfe vom 12.12.2011 hingewiesen, der auf die Steuerpflicht verweise.

Dieser Schriftsatz sei die einzige Informationsquelle, in der auf die steuerliche Behandlung (Einkommensteuerpflicht) verwiesen worden wäre. Bei der zuvor erforderlichen Antragstellung für die Auszahlung der Beihilfe sei nicht auf die steuerliche Behandlung hingewiesen worden.

Der Schriftsatz der Ärztekammer/Wohlfahrtsbeihilfe vom 12.12.2011 sei ihr nie postalisch zugestellt worden. Zudem wäre ihr die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe nicht bewusst gewesen, da sie kein steuerliches Spezialwissen gehabt hätte. Die Einholung einer steuerlichen Beratung hätte sie nicht für nötig erachtet, weil sie sich zum Zeitpunkt des Todes ihres Vaters in einem psychischen Ausnahmezustand befunden hätte und zudem bei der gesamten Abwicklung der Verlassenschaft von einem Notar unterstützt worden wäre. Dieser hätte sie allerdings nicht über die Steuerpflicht informiert, da die Todesfallbeihilfe nicht im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung berücksichtigt worden wäre. Aus den zuvor genannten Gründen sei eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung jedenfalls nicht zutreffend. Die verlängerte zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO sei demnach nicht gerechtfertigt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liege außerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO. Auch nach Berücksichtigung von § 209 Abs. 1 BAO (Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr) sei die Festsetzung für die Einkommensteuer 2011 mit Ablauf des Jahres 2017 verjährt. Die Verjährungsfrist von zehn Jahren für den Fall einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung komme nicht zur Anwendung, weil sie nicht vorsätzlich gehandelt hätte. Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG mache sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine

Abgabenverkürzung bewirke. Die Abgabenhinterziehung erfordere nicht nur das Vorliegen eines objektiven Tatbestandes, sondern auch der subjektiven Tatseite, nämlich von Vorsatz. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handle vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen wolle, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche; dazu genüge es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich halte und sich mit ihr abfinde.

Nachdem ihr die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe mangels steuerlicher Spezialkenntnisse nicht bekannt gewesen wäre und ihr der Schriftsatz der Ärztekammer vom 12.12.2011 (einzige Informationsquelle, in der auf die steuerliche Behandlung hingewiesen worden wäre) nie zugestellt worden wäre und sie somit nicht in der Wissentlichkeit der Einkommensteuerpflicht gewesen wäre, entspreche dies jedenfalls nicht einer vorsätzlichen Handlung gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG.

Auf Anfrage vom Finanzamt sei von der Ärztekammer mit Schreiben vom 24.6.2019 der Ablauf betreffend Auszahlung der Todesfallbeihilfe konkret dargestellt worden. Dieses Schreiben sei als Beilage zu dieser Beschwerde angehängt. In Punkt zwei werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Schreiben an den Empfänger, in dem auf die steuerliche Behandlung hingewiesen werde, nur informativen Charakter hätte und dadurch lediglich mit einer normalen Briefzustellung übermittelt werde (kein Einschreiben). Für Zustellungen ohne Zustellnachweis hätte gemäß § 26 Abs. 2 ZuStG im Zweifel die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen.

Im letzten Absatz dieses Schreibens werde angemerkt, dass neuerdings im Antrag auf Auszahlung der Todesfallbeihilfe der Hinweis auf Versteuerung als selbständige Tätigkeit aufgenommen worden wäre (die Kenntnisnahme werde vom Antragsteller mit seiner Unterschrift bestätigt). Dies impliziere, dass ein dementsprechender Handlungsbedarf seitens Ärztekammer und Finanzamt zur ausdrücklichen Kenntnisnahme und mehrfachen Information über die steuerliche Behandlung (Einkommensteuerpflicht) erkannt worden wäre. Es werde ausdrücklich angemerkt, dass dieser Hinweis bei ihrem Antrag auf Auszahlung im Jahr 2011 noch nicht vorhanden gewesen wäre.

Beigelegt wurde ein **Schreiben der Ärztekammer vom 24.6.2019** an die Amtspartei, in dem unter anderem Folgendes ausgeführt wurde:

Bezugnehmend auf das Schreiben vom 17.6.2019 würde wie folgt geantwortet werden:

1.

Nach dem Ableben eines versicherten Mitgliedes werde nach Einblick in den elektronischen Akt der Wohlfahrtskasse mit der Person Kontakt aufgenommen werden, an die die Todesfallsbeihilfe ausbezahlt werden solle. Diese erhalte einen Antrag auf Auszahlung der einmaligen Leistung, mit dem sie der Ärztekammer fehlende Unterlagen nachreiche und eine IBAN bekannt gebe, auf die die Zahlung überwiesen werden solle.

2.

Mit der Auszahlung im Weg der EDV der Wohlfahrtskasse werde ein Schreiben an den Empfänger der Todesfallbeihilfe erstellt. Nachdem dieses nur informativen Charakter habe, erfolge dieses Schreiben mit einer normalen Briefzustellung an die Adresse, an die auch der

Antrag auf Auszahlung gesandt worden wäre.

3.

Sowohl der Antrag, als auch das Informationsschreiben liege bei.

Nachdem bereits 2011 von der Finanzbehörde die Bekanntgabe der Empfänger der Todesfallbeihilfe angefordert worden wäre, werde seit dem 27.5.2011 am Ende des Informationsschreibens nach dem Hinweis auf die Steuerpflicht zusätzlich angeführt, dass die Finanzbehörde die Bekanntgabe der Empfänger von der Wohlfahrtskasse verlangen könne. Um in Zukunft verstärkt auf die Notwendigkeit der Versteuerung beim Empfänger zu verweisen, hätte man neuerdings im Antrag auf Auszahlung der Todesfallbeihilfe, der unterzeichnet werden müsse, einen Passus aufgenommen, dass dem Antragsteller bekannt sei, dass die Auszahlung als Einnahme aus selbständiger Tätigkeit versteuert werden müsse.

Mit Beschwerde vorentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid 2011 vom 13.11.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründet wurde unter anderem wie folgt:

Aus Kontrollmaterial sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 von der Ärztekammer eine Todesfallbeihilfe anlässlich des Ablebens des Vaters in Höhe von 27.901,00 € ausbezahlt worden wäre.

Dies sei in weiterer Folge im Zuge einer Betriebsprüfung im Sommer 2019 überprüft worden, da diese Einkünfte nicht in die Steuererklärung 2011 aufgenommen worden wären. Im Zuge dieser Betriebsprüfung sei aufgrund des Schreibens der Ärztekammer vom 12.12.2011 an die Beschwerdeführerin, worin diese darüber informiert worden wäre, dass die Todesfallbeihilfe zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zähle, Wissenslichkeit hinsichtlich der Nichtaufnahme in die Abgabenerklärung und somit eine Abgabenhinterziehung unterstelle, wodurch sich der Zeitraum der Verjährung des Rechtes der Abgabenfestsetzung iSd § 207 BAO auf zehn Jahre verlängere. Aus diesem Grund sei das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen worden (Bescheid vom 27.8.2019) und gleichzeitig ein neuer Einkommensteuerbescheid 2011 ausgefertigt worden. Die auf Grund der Todesfallbeihilfe resultierenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien mit 24.273,87 € - das seien die ausbezahlten Beträge abzüglich 13% Grundfreibetrag - festgesetzt worden. Die Abgabennachforderung betrage laut Bescheid 6.088,00 €.

Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handle vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen wolle, der einem gesetzlichen Tatbild entspreche; dazu genüge es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich halte und sich mit ihr abfinde.

Für die Abgabenhinterziehung und für die damit verbundene verlängerte Verjährungsfrist nach § 207 BAO genüge bereits der bedingte Vorsatz (dolus eventualis). Es genüge, dass der Täter die Verwirklichung des einem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätte. Davon spreche man, wenn der Täter intellektuell erkannt habe, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen könne und er dies billigend in Kauf nehme (OGH 15.3.1995, Os 8/95; 15.6.1871, 10 Os 83/71; VwGH 19.10.1987,

86/15/0120).

Da es dem steuerlichen Allgemeinwissen unterliege, dass Einkünfte zu versteuern seien, müsse auch bei Nichterhalt des Schreibens der Ärztekammer mit Hinweis darauf, dass die Todesfallbeihilfe Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit darstellen würden, durch die Nichterklärung derselben im Zuge der eingereichten Abgabenerklärung 2011 von zumindest bedingt vorsätzlicher Hinterziehung ausgegangen werden. Der Beschwerdeführerin wäre als Erbin bekannt, dass sie nach dem im Jahr 2011 verstorbenen Vater geerbt habe und sie sowohl vom Verlassenschaftsgericht, als auch von der Ärztekammer um Bekanntgabe der Bankverbindung gebeten worden wäre. Ferner wäre aus der Abwicklung der Verlassenschaft jedenfalls bekannt, dass die erhaltene Todesfallbeihilfe nicht unter den betroffenen Vermögenswerten aufgeschienen sei und somit auch nicht Teil des Erbes gewesen wäre, was wiederum als ein Indiz für die Steuerpflicht des Auszahlungsbetrages zu werten gewesen sein würde. Es würde an der Beschwerdeführerin gelegen sein, entsprechende Erkundigungen über die Steuerpflicht einzuholen. Durch diese Unterlassung hätte sie eine Einkommensteuerverkürzung billigend in Kauf genommen und damit jedenfalls einen bedingten Vorsatz zu verantworten.

Da die Abgabenfestsetzung selbst keine Strafe sei, erscheine der Verzicht auf das erhöhte Beweismaß des Finanzstrafverfahrens durchaus vertretbar (BFG 24.5.2017, RV/5100633/2016). Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedürfe. Es sei auch gleichgültig, ob ein Strafverfahren eingeleitet werde oder nicht (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142).

Mit **Schreiben vom 13.12.2019** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht sowie ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt und wie folgt begründet: Entgegen der Behauptung der Abgabenbehörde unterliege die einkommensteuerliche Behandlung der Todesfallbeihilfe keinesfalls dem steuerlichen Allgemeinwissen eines mit durchschnittlichen steuerlichen Kenntnissen ausgestatteten Abgabepflichtigen, sondern erfordere steuerliches Spezialwissen. Die Hinterbliebenenunterstützung (Teil des Todesfallbeihilfe) entspreche vom Charakter einer privaten Ablebensversicherung und diene dazu, beim Tod eines Kammerangehörigen die Hinterbliebenen finanziell in Form einer einmaligen Leistung zu unterstützen. Nachdem auch laut allgemeiner BMF-Information Erträge aus privaten Lebensversicherungen im Allgemeinen nicht der Einkommensteuer unterliegen würden (www.bmf.gv.at/steuern/Lebensversicherungen.html), sei jedenfalls steuerliches Spezialwissen erforderlich, um die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe (bei Nichtzustellung des Informationsschreibens) zu erkennen.

Im Zuge des Ablebens des Vaters seien mehrere Lebensversicherungen zur Auszahlung gekommen. Keine von diesen Lebensversicherungen sei in der Verlassenschaftsabhandlung berücksichtigt worden. Keine dieser Lebensversicherungen wäre einkommensteuerpflichtig

und sei somit auch nicht in ihre Einkommensteuererklärung aufgenommen worden. Demnach würde es steuerliches Spezialwissen bedurft haben, um die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe im Gegensatz zu den erhaltenen Zahlungen aus den übrigen Versicherungsleistungen erkennen zu können. Da die übrigen Lebensversicherungen ihres Vaters nicht in der Verlassenschaftsabhandlung berücksichtigt worden wären, hätte ihr die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe durch das Nichtaufscheinen der Todesfallbeihilfe unter den Vermögenswerten in der Verlassenschaftsabhandlung auch nicht bewusst werden können. Der Vorsatz sei aufgrund des Irrtums über die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe ausgeschlossen. Bei einem Irrtum handle es sich um eine falsche (oder fehlende) Vorstellung von der Wirklichkeit (Kahl/Kert in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 533; Lang/Seilern-Aspang, Grobe Fahrlässigkeit – eine neue Strafbarkeitsschwelle im FinStrG, JSt 2016, 257 (259)).

Der Tatbildirrtum stelle sich als die Kehrseite des Vorsatzes (§ 8 Abs. 1 FinStrG) dar (Kahl/Kert in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 533; Lässig in Höpfel/Ratz, WK² FinStrG § 9 Rz 1; Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG I⁵ § 9 Rz 5 mwN).

Wer also die abgabenrechtliche Verpflichtung nicht kenne, könne keinen Vorsatz auf deren Verletzung haben (Kahl/Kert in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 540 mwN). Zudem würde angemerkt sein, dass ein bloßes „Wissen müssen“ oder „Rechnen müssen“ für das Vorliegen bedingten Vorsatzes ebenso wenig ausreiche, wie bloßer Unbedacht oder Leichtsinn (Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG I⁵ § 8 Rz 10 unter Verweis auf VwGH 7.2.1989, 88/14/0222 sowie 18.9.1991, 91/13/0064 (mit Hinweis auf OGH 20.11.1975, 13 Os 103/75); Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz Kommentar⁵ (2018) § 8 Rz 13).

Aus den genannten Gründen liege keine vorsätzliche Abgabenverkürzung vor. Die Anwendung der verlängerten zehnjährigen Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO hätte demnach zu unterbleiben.

Mit **Vorlagebericht vom 15.1.2020** wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:
Sachverhalt:

Dem Finanzamt sei durch Kontrollmaterial erstmalig bekannt geworden, dass der Beschwerdeführerin im Jahr 2011 anlässlich des Ablebens des Vaters von der Ärztekammer eine Todesfallbeihilfe iHv 27.901,00 € ausbezahlt worden wäre.

Daraufhin sei vom Finanzamt eine Außenprüfung durchgeführt worden.

Beweismittel:

Vorgelegte Aktenteile, insbesondere:

- Niederschrift und Prüfbericht vom 23.8.2019
- BVE vom 14.11.2019
- AV über Rücksprache bei der Ärztekammer vom 15.1.2020

Stellungnahme:

Die sachverhaltsgegenständlichen Einkünfte würden Leistungen der Ärztekammer darstellen,

die im Falle des Todes eines Kammerangehörigen die Hinterbliebenen in Form einer Einmalzahlung unterstützen sollten.

Diese Leistungen würden laut Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 4.12.2007 (GZ BMF-010222/0174-VI/2007) auf Grund des § 22 Z 4 EStG 1988 zwingend zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen, die gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern seien.

Nach telefonischer Rückfrage bei der Ärztekammer sei mitgeteilt worden, dass die Hinterbliebenen, nicht nur im schlussendlichen Bescheid über die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung, sondern darüber hinaus bereits im Erstgespräch bzw. in Form einer schriftlichen Information im Zuge der Übermittlung der Antragsvordrucke auf die sich ergebende steuerliche Behandlung hingewiesen werden würden (siehe AV vom 15.1.2020). Es könne auch angesichts dieser Tatsache dem Argument der Beschwerdeführerin, dass nur Abgabepflichtige mit steuerlichem Spezialwissen zu einer richtigen einkommensteuerlichen Behandlung fähig sein würden, nicht beigelegt werden.

Da die Beschwerdeführerin die Leistungen trotz der mehrmaligen Hinweise durch die Ärztekammer nicht in der Einkommensteuererklärung angegeben hätte, sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin zwar durchaus erkennen hätte können, dass ihr Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen könnte, dies aber billigend in Kauf genommen habe. Für die verlängerte Verjährungsfrist nach § 207 BAO genüge der bedingte Vorsatz.

Zudem liegt vor ein **Aktenvermerk vom 15.1.2020** über eine telefonische Rückfrage bei der Ärztekammer betreffend Informationen an Begünstigte bei Todesfallbeihilfe wie folgt: Die Information der steuerlichen Berücksichtigung auf den Vordruck zur Antragstellung werde erst seit März/April 2019 extra aufgedruckt.

Die Begünstigten müssten sich aber zur Einleitung des Beihilfeverfahrens zwingend an die Mitarbeiter der Ärztekammer wenden, um entsprechende Schritte setzen zu können. Dabei werde grundsätzlich bereits im Erstgespräch über die steuerlichen Folgen der Beihilfe aufgeklärt, darüber hinaus werde beim Versand der Antragsformulare an die Begünstigten jedenfalls eine allgemeine Information über die Hinterbliebenenunterstützung beigelegt, in welcher hingewiesen werde, dass die Hinterbliebenenunterstützung auf Grund des § 22 Z 4 EStG 1988 zwingend zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zähle, die gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger zu versteuern sei.

Zu guter Letzt sei auf dem Bescheid über die Gewährung der Hinterbliebenenunterstützung nochmals explizit der Verweis, dass die Beihilfe zu versteuern sei und diese unter die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit fallen würden, angeführt.

Am **22.1.2021** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Amtspartei gerichtet:

„1.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (siehe dazu Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 7). Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu

beurteilen.

Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; VwGH 22.12.2005, 2001/15/0004; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).

Aus den vorgelegten Schriftstücken geht keine Beschwerdevorentscheidung im Hinblick auf den Wiederaufnahmebescheid hervor.

Sollte die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid noch nicht erledigt worden sein, werden Sie hiermit iSd § 281a BAO verständigt, dass eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen ist.

Eine Beschwerdevorentscheidung im Hinblick auf den Wiederaufnahmebescheid ist einzureichen.

Sollte der Beschwerdevorentscheidung ein Vorlageantrag folgen, wäre dieser einzureichen.

Nehmen Sie dazu Stellung!

2.

Laut BP-Bericht vom 23.8.2019 „wurde bekannt“, dass eine Auszahlung durch die Ärztekammer für Oberösterreich an die Beschwerdeführerin vorgenommen worden sei.

Wann und in welcher Form ist dieser Tatbestand der Amtspartei bekannt geworden?

3.

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.7.2019 wurde von der Beschwerdeführerin am 6.5.2019 eine mündliche Selbstanzeige erstattet. Diesbezügliche Schriftstücke sind einzureichen.

4.

Sämtliche Ermittlungsschritte in Bezug auf den Zeitpunkt der Auszahlung des gegenständlichen Betrages sind darzulegen bzw. einzureichen.

5.

Das zitierte Schreiben der Ärztekammer vom 12.12.2011 ist einzureichen. Wie, von wem und wann hat die Amtspartei dieses erhalten?

6.

Welche Ermittlungsschritte wurden wann gegenüber der Ärztekammer unternommen? Wurde der Antrag auf Auszahlung der Beschwerdeführerin, ein Auszahlungsnachweis und der Bescheid betreffend Zuerkennung der Hinterbliebenenunterstützung angefordert?

Sämtliche Beweismittel sind einzureichen.

Das Schreiben der Amtspartei vom 17.6.2019 an die Ärztekammer ist einzureichen.

7.

Welche Ermittlungsschritte wurden wann gegenüber der Beschwerdeführerin unternommen?

*Wurde der Antrag auf Auszahlung der Beschwerdeführerin und der Bescheid betreffend Zuerkennung der Hinterbliebenenunterstützung angefordert?
Sämtliche Beweismittel sind einzureichen.*

8.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 13.11.2019 betreffend Einkommensteuer 2011 wird auf Kontrollmaterial verwiesen. Dieses ist einzureichen. Wann und wie wurde es erlangt?

9.

Wurde im Jahr 2011 auch eine Bestattungsbeihilfe durch die Ärztekammer ausbezahlt?

10.

Welche Beweismittel und Ermittlungsergebnisse wurden der Beschwerdeführerin wann in welcher Form im Rahmen des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht?

11.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Aus der Begründung des Bescheides muss sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (siehe etwa BFG 24.3.2014, RV/1100256/2013).

Geben Sie an, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse und Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung eine hinterzogene Abgabe angenommen worden ist.“

Mit **Schreiben vom 10.2.2012** wurde eine Beschwerdevorentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 vom 28.1.2021 sowie eine Stellungnahme des Betriebsprüfers eingereicht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens vom 28.1.2021** im Hinblick auf den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 27.8.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Aus Kontrollmaterial sei dem Finanzamt erstmals bekannt geworden, dass im Jahr 2011 von der Ärztekammer eine Todesfallbeihilfe an die Beschwerdeführerin ausbezahlt worden wäre. Im Zuge der Betriebsprüfung im Sommer 2019 sei festgestellt worden, dass eine von der Ärztekammer anlässlich des Ablebens des Vaters ausbezahlte Todesfallbeihilfe nicht in die Steuererklärung 2011 mitaufgenommen worden wäre. Von der Betriebsprüfung sei aufgrund eines Schreibens der Ärztekammer vom 12.12.2011, worin die Beschwerdeführerin darüber informiert worden wäre, dass die Todesfallbeihilfe zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen würde, Wissentlichkeit hinsichtlich der Nicht-Aufnahme in die Abgabenerklärung und somit eine Abgabenhinterziehung unterstellt, wodurch sich der Zeitraum der Verjährung des Rechtes aus Abgabenfestsetzung auf zehn Jahre verlängere. Aus diesem Grund sei das

Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 mit Bescheid vom 27.8.2019 wieder aufgenommen worden.

Gegen diesen Bescheid sei am 24.9.2019 eine Beschwerde eingebracht worden. In der Beschwerdeschrift werde der unterstellte Vorsatz und damit das Recht zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2011 bestritten. Die Beschwerde werde damit begründet, dass das Schreiben der Ärztekammer vom 12.12.2011 die einzige Informationsquelle gewesen sein würde, in der auf die steuerliche Behandlung der ausbezahlten Beträge hingewiesen worden wäre. Der Beschwerdeführerin würde dieses Schreiben postalisch nie zugestellt worden sein. Zudem würde die Beschwerdeführerin die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe in Ermangelung steuerlichen Spezialwissens nicht bewusst gewesen sein. Die Einholung von steuerlichen Auskünften würde von der Beschwerdeführerin nicht für nötig erachtet worden sein. Sie würde sich nach dem Ableben ihres Vaters in einem psychischen Ausnahmezustand befunden haben. Bei der gesamten Abwicklung der Verlassenschaft würde sie vom Notar unterstützt worden sein. Auch der Notar hätte sie nicht über die Steuerpflicht der Beträge informiert. Die Todesfallbeihilfe würde auch nicht in die Verlassenschaft aufgenommen worden sein. Wegen der vorgebrachten Gründe würde die Annahme einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nicht gerechtfertigt sein und die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011 wegen Verjährung sei zulässig.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgeben, für die der Abgabensanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden sei, zehn Jahre.

Gemäß § 303 BAO könne ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren unter anderem wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt haben würde.

Durch Kontrollmaterial sei der bescheiderlassenden Behörde erstmals bekannt geworden, dass im Jahr 2011 Beträge aus dem Titel einer Todesfallbeihilfe vereinnahmt worden wären. Diese neuen Tatsachen/Beweismittel würden die Wiederaufnahme des Verfahrens begründen. Für die Abgabenhinterziehung im Abgabeverfahren und die damit verbundene verlängerte Verjährungsfrist nach § 207 BAO genüge bereits der bedingte Vorsatz. Es genüge, dass der Täter/die Täterin die Verwirklichung des einem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes für möglich gehalten und sich damit abgefunden habe. Davon spreche man, wenn der Täter intellektuell erkannt habe, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen könne und er dies billigend in Kauf nehme.

Da es dem steuerlichen Allgemeinwissen unterliege, dass Einkünfte zu versteuern seien, müsse auch bei Nichterhalt des Schreibens der Ärztekammer mit Hinweis darauf, dass die Todesfallbeihilfe Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellen würden, durch die Nichterklärung derselben im Zuge der eingereichten Abgabenerklärung 2011 von zumindest bedingt vorsätzlicher Hinterziehung ausgegangen werden. Der Beschwerdeführerin wäre als

Erbin bekannt gewesen, dass sie nach dem im Jahr 2011 verstorbenen Vater geerbt hätte, und sie sowohl vom Verlassenschaftsgericht, als auch von der Ärztekammer um Bekanntgabe der Bankverbindung gebeten worden wäre. Ferner wäre aus der Abwicklung der Verlassenschaft bekannt gewesen, dass die erhaltene Todesfallbeihilfe nicht unter den Vermögenswerten aufgeschienen sei und damit auch Teil des Erbes gewesen sein würde. Es würde an der Beschwerdeführerin gelegen sein, entsprechende Erkundigungen einzuholen. Durch diese Unterlassung hätte sie eine Einkommensteuerverkürzung billigend in Kauf genommen und damit jedenfalls einen bedingten Vorsatz zu verantworten.

Da die Abgabenfestsetzung selbst keine Strafe sei, erscheine der Verzicht auf das erhöhte Beweismaß des Finanzstrafverfahrens durchaus vertretbar (BFG 24.5.2017, RV/5100633/2016). Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedürfe. Es sei auch gleichgültig, ob ein Strafverfahren eingeleitet worden wäre oder nicht (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142).

Der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2011 wäre aufgrund obiger Ausführungen keine Verjährung entgegen gestanden.

Aus der **Stellungnahme des Betriebsprüfers** geht unter anderem Folgendes hervor:

1. Stellungnahme betreffend Beschwerde über die Wiederaufnahme

Beantwortung im Begleitschreiben bzw. Erledigung mit Beschwerdeverentscheidung

2. Bekanntwerden der Auszahlung der Ärztekammer

Zur Formulierung im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, wonach „bekannt wurde“, dass eine Auszahlung durch die Ärztekammer für Oberösterreich an die Beschwerdeführerin vorgenommen worden wäre, werde wie folgt Stellung genommen:

Den Finanzämtern seien in einer zumindest regionsweiten Maßnahme jene Schreiben der Ärztekammer, im konkreten Fall eben vom 12.12.2011 in 4/2019 übermittelt worden.

Begleitet worden sei die ämterübergreifenden Aktion „Wohlfahrtskasse – Ärztekammer“ in weiterer Folge vom regionalen Betrugsbekämpfungskoordinator. Erläuternd werde ausgeführt, dass diese Fälle vordringlich zu prüfen gewesen wären und mit der Fallzuteilung durch den Teamleiter sodann auch eine Kopie des Schriftsatzes der Ärztekammer vom 12.12.2011 zur Prüfungsvorbereitung gemeinsam mit aktuellen Fallinformationen am 25.4.2019 dem Prüfungsorgan übergeben worden wären.

Mit gleichem Datum sei telefonisch mit der Beschwerdeführerin Kontakt betreffend Ankündigung der Außenprüfung aufgenommen worden, wobei auf den handschriftlichen Aktenvermerk und die E-Mail vom 25.4.2019 an die Beschwerdeführerin verwiesen werde.

3. Mündliche Selbstanzeige

Am 2.5.2019 sei der Beschwerdeführerin der Prüfungsauftrag und der betreffende Schriftsatz übermittelt worden.

Angemerkt werde, dass in diesem Zusammenhang auch beim Bruder der Beschwerdeführerin eine entsprechende Außenprüfung durchgeführt worden wäre, weshalb dem Prüfungsorgan von der Beschwerdeführerin mitgeteilt worden wäre, dass hier ein entsprechender

Informationsaustausch stattfinden würde. Dennoch sei die Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 2.5.2019 auf die Möglichkeit einer Selbstanzeige und die Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG hingewiesen bzw. auf deren steuerliche Vertretung verwiesen worden.

In der Folge sei die Beschwerdeführerin am 6.5.2019 vom Prüfungsorgan auf Nachfrage betreffend Selbstanzeige erneut auf ihre steuerliche Vertretung verwiesen und klargestellt worden, dass es hinsichtlich der Erstattung einer Selbstanzeige keine Beeinflussung durch das Prüfungsorgan geben könne.

Nach einem Telefonat mit der Beschwerdeführerin vom 6.5.2019, in dem sie nunmehr mündlich Selbstanzeige erstattet haben würde, sei vom Prüfungsorgan ein entsprechender Aktenvermerk verfasst worden, welcher in weiterer Folge der Beschwerdeführerin und deren steuerlichen Vertretung zur geschätzten Kenntnissnahme übermittelt worden wäre. Zudem hätte auch die steuerliche Vertreterin per E-Mail am 13.5.2019 mitgeteilt, dass die Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG angewendet werden sollten.

4. Ermittlungsschritte Zeitpunkt Auszahlung

Zu entsprechenden Ermittlungsschritten werde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin dem Prüfungsorgan gegenüber mitgeteilt hätte, dass sie (gemeinsam mit ihrem Bruder) beim entsprechenden Bankinstitut eine Anfrage gestellt hätte, wann gegebenenfalls ein entsprechender Zahlungseingang (2011 oder 2012) auf dem betreffenden Bankkonto eingegangen sein könne, nachdem auf diesem Umstand vom Prüfungsorgan bereits im Schriftsatz vom 2.5.2019 hingewiesen worden wäre. Am 22.5.2019 sei sodann auch bei der Beschwerdeführerin das Ergebnis dieser Anfrage urgiert worden. Dazu sei dem Prüfungsorgan in der E-Mail vom 24.5.2019 mitgeteilt worden: *„Wie mein Bruder habe auch ich die Auskunft von der Bank erhalten, dass die Daten nicht mehr zur Verfügung stehen.“*

5. Schreiben der Ärztekammer

Das Kontrollmaterial hätte lediglich aus dem entsprechenden Schriftsatz der Ärztekammer vom 12.12.2011 bestanden.

6. Ermittlungsschritte betreffend Ärztekammer

Es werde auf die Ausführungen zu Punkt 2 und 5 verwiesen, wonach es sich um eine zumindest regionsweise Aktion der Steuer- und Zollkoordination gehandelt habe, bei welcher die Amtspartei lediglich die betreffenden Schriftsätze der Ärztekammer zur Durchführung einer entsprechender Außenprüfung erhalten habe.

Weil es keinerlei Unterlagen zu diesen Prüfungsfällen gegeben hätte, sei die Amtspartei mit der Ärztekammer schriftlich in Kontakt getreten, um abzuklären, wie sich seitens der Ärztekammer der Verfahrensablauf betreffend die Beantragung und Auszahlung der prüfungsgegenständlichen Todesfallbeihilfe grundsätzlich dargestellt habe.

Dazu sei mit Schriftsatz der Ärztekammer vom 24.6.2019 der grundsätzliche Ablauf dargelegt und zudem ein entsprechendes Antragsformular mit Stichtag 1.1.2012 übermittelt worden.

Angemerkt werde, dass es keinen direkten Bezugspunkt zur Beschwerdeführerin gebe, sondern das Grundsatzprozedere in einem anderen Fall angefragt worden wäre, weshalb die Beantwortung auch hinsichtlich personenbezogener Daten geschwärzt worden wäre.

7. Ermittlungsschritte gegenüber der Beschwerdeführerin

Angemerkt werde, dass dem Prüfungsorgan gegenüber NIEMALS behauptet worden wäre, dass die Beschwerdeführerin das Schriftstück der Ärztekammer vom 12.12.2011 nicht erhalten haben würde.

Vielmehr hätte sie versucht, den Zahlungseingang zu klären, indem sie (gemeinsam mit ihrem Bruder) den beauftragten Notar betreffend die Verlassenschaft des verstorbenen Vaters und das eigene Bankinstitut mit Recherchen beauftragt hätte. Es hätten letztlich von der Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren keinerlei Unterlagen zur Vorlage gebracht werden können, eine mündliche Selbstanzeige sei erstattet worden und sowohl von der Beschwerdeführerin selbst, aber auch von deren steuerlichen Vertretung sei die Inanspruchnahme der Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG beantragt worden.

Diesbezüglich werde auf Beilage 14 verwiesen, wonach „*die Anwendung der Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG weiterhin in Anspruch genommen werde*“ und auf den Aktenvermerk vom 6.5.2019 über die Erstattung einer Selbstanzeige durch die Beschwerdeführerin verfasst und dieser bzw. deren steuerlicher Vertretung nachweislich zur Kenntnis gebracht worden sei. Auch diesbezüglich hätte es keinen Einwand gegeben, wonach der Beschwerdeführerin das Schriftstück der Ärztekammer nie postalisch zugestellt worden sein würde.

Nach Ansicht der Amtspartei bestehe ein gravierender Unterschied

- im Umstand, dass die Zustellung des Poststückes nicht mehr erinnerlich sein würde (so sei es im Prüfungsverfahren von der Beschwerdeführerin dem Prüfungsorgan gegenüber mitgeteilt worden)

und

- der Behauptung, die Zustellung würde nicht erfolgt sein, zumal sich auf dem verfahrensgegenständlichen Schriftstück vom 12.12.2011 auch der Vermerk „Zur Post am: 14.12.2011“ finde.

8. Kontrollmaterial

Die Beilage 2 (Schreiben der Ärztekammer an die Beschwerdeführerin vom 12.12.2011) entspreche dem in der Beschwerdeverentscheidung vom 13.11.2019 betreffend Einkommensteuer 2011 angeführten Kontrollmaterial.

9. Bestattungsbeihilfe/Auszahlung 2011

Siehe Aufstellung Beilage 2.

Das hätte unter Hinweis auf den Ablauf der (Beleg-)Aufbewahrungsfristen vom betreffenden Bankinstitut nicht mehr nachvollzogen werden können. In freier Beweiswürdigung sei von der Amtspartei davon ausgegangen worden, dass der Gesamtbetrag von 27.901,00 € nach erfolgter Antragstellung 2011 und entsprechender Mitteilung durch die Ärztekammer mit Schriftsatz vom 12.12.2011, in weiterer Folge und damit noch 2011 auf das im Antrag angeführte Bankkonto überwiesen worden wäre.

Dazu werde angemerkt, dass die Beschwerdeführerin im Prüfungsverfahren auch niemals eingewendet hätte, dass es sich bei der betreffenden Bankverbindung nicht um ihr Bankkonto handeln würde. Auch dürfe in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden, dass dieses

Bankkonto auch als aktuell gültige Bankverbindung der Beschwerdeführerin hinterlegt sei.

10. Wahrung Parteiengehör bzw. Ermittlungsergebnisse

Es werde auf die Ausführungen unter Punkt 1 bis 9 verwiesen.

11. Annahme Hinterziehung

Der Bericht gemäß § 250 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung sei Bestandteil der Bescheidbegründung. Weil im Prüfungsverfahren von der Beschwerdeführerin niemals eingewendet worden wäre, dass ihr das Schriftstück der Ärztekammer nie postalisch zugestellt worden wäre, enthalte der Bericht gemäß § 150 BAO in den Textziffern 1 und 2 sodann auch entsprechende Feststellungen, weshalb in der Folge auch davon auszugehen gewesen wäre, *„dass die Einkünfte vorsätzlich nicht erklärt wurden, zumal im Schriftsatz der Ärztekammer mehrfach auf die (Einkommens-) Steuerpflicht hingewiesen wurde.“*

Daher ergebe sich nach Ansicht der Amtspartei aus dem Bericht gemäß § 150 BAO als Bestandteil der Begründung des Bescheides, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sein würde, zumal die Beschwerdeführerin selbst, aber auch durch ihre steuerliche Vertretung die Anwendung der Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG beantragt hätten, wie es in der Tz 2 des Berichtes ausgeführt worden wäre.

Die Beschwerdeführerin hätte den auf dem Abgabenkonto vorgeschriebenen Abgabenerhöhungsbetrag am 3.10.2019 überwiesen und dadurch in weiterer Folge - den Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG entsprechend – kein Finanzstrafverfahren eröffnet/geführt worden wäre.

Auch im Zusammenhang mit der Überweisung des Abgabenerhöhungsbetrages von 304,40 € sei keine Kontaktaufnahme mit der Amtspartei erfolgt bzw. sei auch zu diesem Zeitpunkt von der Beschwerdeführerin nicht eingewandt worden, dass ihr das den Feststellungen der Außenprüfung zu Grunde liegende Schriftstück der Ärztekammer postalisch nicht zugestellt worden sein würde.

Beigelegt wurde unter anderem ein **Schreiben der Ärztekammer an die Beschwerdeführerin vom 12.12.2011**, indem wie folgt ausgeführt wird:

„.....

Gleichzeitig gibt Ihnen die Wohlfahrtskasse nachstehend die aufgrund der Bestimmungen der Satzung und der schriftlichen Verfügung vom 8.8.2005 anfallende einmalige Leistung bekannt.

50% der Hinterbliebenenunterstützung nach § 35b der Satzung	18.950,00 €
19% der Hinterbliebenenunterstützung zusätzlich als unversorgte Waise	7.201,00 €
50% der Bestattungsbeihilfe nach § 36 der Satzung	<u>1.750,00 €</u>
Auszahlungsbetrag (brutto)	27.901,00 €

Zu Ihrer Information teilen wir Ihnen mit, dass die angeführten Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen, jedoch nach § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen.

Der obige Betrag wird auf die im Antrag angeführte Kontonummer überwiesen und muss von Ihnen selbst versteuert werden. Die Finanzbehörde kann von der Wohlfahrtskasse die Bekanntgabe der Empfänger verlangen.“

Des weiteren liegt vor ein **Aktenvermerk vom 25.4.2019**, wonach der Beschwerdeführerin durch den Prüfer in einem Telefonat mitgeteilt worden wäre, dass der Anlass der Außenprüfung sei, dass dem Finanzamt bekannt geworden wäre, dass ihr aufgrund des Ablebens Ihres Vaters aus der Todesfallbeihilfe der Wohlfahrtskasse/Ärztelkammer in den Jahren 2011 oder 2012 Einkünfte iHv 27.901,00 € ausbezahlt worden wären.

Zudem eine **E-Mail des Prüfers an die Beschwerdeführerin vom 2.5.2019**, in dem wie folgt ausgeführt wird:

Der Prüfungsauftrag zur Außenprüfung gemäß § 147 BAO werde zur Unterschrift übermittelt. Zudem auch das ursprüngliche Schreiben der Ärztekammer, das im Jahr 2011 an die Beschwerdeführerin ergangen sei. Angemerkt werde, dass noch unklar sei, wann der Betrag tatsächlich zur Auszahlung gelangt sei, dass der Prüfungsauftrag die Jahre 2011 und 2012 umfasse.

Der unterfertigte Prüfungsauftrag sei sodann wieder an ihn zu übermitteln.

Hinsichtlich einer möglichen Selbstanzeige bzw. der Bestimmung des § 29 Abs. 6 FinStrG dürfe auf die steuerliche Vertretung verwiesen werden.

Vorliegend ist auch eine **E-Mail des Prüfers an die Beschwerdeführerin vom 6.5.2019**, in dem unter anderem Folgendes im Hinblick auf den zu unterfertigenden Prüfungsauftrag mitgeteilt wird:

„Wenn Sie eine Selbstanzeige „ankreuzen“, dann müssen Sie diese Selbstanzeige aber auch formulieren bzw. entsprechendes Zahlenmaterial vorbringen. D.h. wenn Sie eine Selbstanzeige machen möchten, müssen Sie diese mir als Prüfungsorgan auch übermitteln – gemeinsam mit dem unterfertigten Prüfungsauftrag.

Ich darf Sie jedoch in diesem Zusammenhang nicht beeinflussen, sondern kann Sie nur auf die Möglichkeit einer Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn hinweisen. Daher habe ich Sie auch an Ihre steuerliche Vertretung verwiesen, wenn Sie das in Anspruch nehmen möchten.“

Zudem liegt vor ein **Aktenvermerk des Prüfers vom 6.5.2019** über ein mündliche Erstattung einer Selbstanzeige iSd § 29 Abs. 6 FinStrG betreffend die Einkünfte aus der Todesfallbeihilfe iHv 27.901,00 € wie folgt:

„Anlässlich der gegenständlichen Außenprüfung gemäß § 147 BAO erstattet die Abgabepflichtige eine Selbstanzeige iSd § 29 Abs. 6 FinStrG und führt aus, dass sie den Betrag in der Höhe von 27.901,00 € vermutlich erhalten habe.

Sie sei im Begriff abzuklären, ob dieser Betrag im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung des Vaters in irgendeiner Form steuerlich berücksichtigt wurde. Die Rückmeldung sei aber noch ausständig.

Zudem teilt die Abgabepflichtige mit, dass sie das Bankinstitut beauftragt habe, auszuheben, wann der Betrag auf ihrem Konto eingegangen ist, damit eine zeitliche Zuordnung überhaupt möglich ist. Da der Zufluss entweder im Jahr 2011 oder erst 2012 gewesen ist, bedarf es seitens der Bank einige Zeit, diese Daten beizubringen.

Die Beschwerdeführerin gibt an, dass sie diese Informationen und Daten bei Vorliegen umgehend übermitteln wird.“

Aktenkundig ist weiters eine **E-Mail vom 13.5.2019 der steuerlichen Vertretung an den Prüfer**, wonach mitgeteilt werde, dass die Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG angewendet werden sollten.

Mit **E-Mail des Prüfers an die Beschwerdeführerin vom 22.5.2019** wurde der Aktenvermerk betreffend Selbstanzeige zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit **E-Mail vom 24.5.2019** wurde von der Beschwerdeführerin geantwortet, dass sie wie ihr Bruder die Auskunft von der Bank erhalten hätte, dass die Daten nicht mehr zur Verfügung stehen würden.

Zudem liegt vor ein **Auskunftersuchen an die Ärztekammer vom 17.6.2019** betreffend eine Empfängerin einer Todesfallbeihilfe durch die Amtspartei wie folgt:

Die Empfängerin hätte nach dem Ableben ihrer Schwester im Jahr 2011 eine Todesfallbeihilfe (Hinterbliebenenunterstützung und eine Bestattungsbeihilfe) von der Ärztekammer erhalten.

Fragen:

1.

Wie gestalte sich generell der Ablauf bis es zu einer Auszahlung von Todesfallbeihilfe an eine begünstigte Person komme?

2.

Würden die Mitteilungen über die Auszahlung einer Todesfallbeihilfe an die begünstigten Personen mit Zustellnachweis versandt werden?

Vorliegend ist ein **Antwortschreiben der Ärztekammer an die Amtspartei vom 24.6.2019**, aus dem unter Anderem Folgendes hervorgeht:

1.

Nach dem Ableben eines versicherten Mitglieds werde nach Einblick in den elektronischen Akt der Wohlfahrtskasse mit der Person Kontakt aufgenommen, an die die Todesfallbeihilfe ausbezahlt werden solle. Diese erhalte einen Antrag auf Auszahlung der einmaligen Leistung, mit dem sie die fehlenden Unterlagen nachreiche und eine IBAN bekannt gebe, auf die die Zahlung überwiesen werden solle.

2.

Mit der Auszahlung im Wege der EDV der Wohlfahrtskasse werde ein Schreiben an den Empfänger der Todesfallbeihilfe erstellt. Nachdem dieses nur informativen Charakter habe, erfolge dieses Schreiben mit einer normalen Briefzustellung an die Adresse, an die auch der Antrag auf Auszahlung gesandt worden wäre.

3.

Sowohl der Antrag als auch das Informationsschreiben würden beiliegen.

Nachdem bereits 2011 von der Finanzbehörde die Bekanntgabe der Empfänger der Todesfallbeihilfe angefordert worden wäre, werde seit 27.5.2011 am Ende des Informationsschreibens nach dem Hinweis auf die Steuerpflicht zusätzlich angeführt, dass „die Finanzbehörde die Bekanntgabe der Empfänger der Wohlfahrtskasse verlangen kann“. Um in Zukunft verstärkt auf die Notwendigkeit der Versteuerung beim Empfänger zu verweisen, hätte man neuerdings im Antrag auf Auszahlung der Todesfallbeihilfe, der unterzeichnet werden müsse, einen Passus aufgenommen, dass dem Antragsteller bekannt sei, dass die Auszahlung als Einnahme aus selbständiger Tätigkeit versteuert werden müsse.

Aus einer **E-Mail der Beschwerdeführerin an die Amtspartei vom 5.8.2019** geht hervor, dass die Niederschrift unterzeichnet worden wäre und die Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG weiterhin in Anspruch genommen würden.

Vorgelegt wurde auch ein **Auszug aus dem Bericht gemäß § 150 BAO** über das Ergebnis zur Außenprüfung wie folgt:

„Im Rahmen der gegenständlichen Außenprüfung war in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass es sich um vorsätzlich hinterzogenen Abgaben handelt.

Dazu wird festgestellt:

Der Schriftsatz der Ärztekammer beinhaltet folgende Ausführungen: „Der obige Betrag wird auf die im Antrag angeführte Kontonummer....überwiesen und muss von ihnen selbst versteuert werden. Die Finanzbehörde kann von der Wohlfahrtskasse die Bekanntgabe der Empfänger verlangen.“

Dazu wird festgestellt, dass der Passus „muss von ihnen selbst versteuert werden“ zusätzlich unterstrichen wurde. Dem Wortlaut „....Betrag wird auf die im Antrag angeführte Kontonummer....überwiesen“ ist zu entnehmen, dass die Auszahlung auf Antrag erfolgte und dem vorliegenden Schriftsatz vom 12.12.2011 bzw. für die Auszahlung der Beihilfe eine entsprechende Antragstellung erforderlich gewesen sein muss, in der von der Abgabepflichtigen auch dessen Bankverbindung angegeben werden musste.

Außerdem findet sich im Schriftsatz vom 12.12.2011 eine zusätzliche Mitteilung an die Abgabepflichtige, „dass die angeführten Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen, jedoch nach § 22 Z 4 iVm § 32 Z 2 EStG 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zählen“, wobei im Detail – auf diesen Umstand konkret hinweisend - sogar der entsprechende Erlass des Bundesministeriums für Finanzen angeführt wurde.

In freier Beweiswürdigung geht die Außenprüfung daher davon aus, dass diese Einkünfte vorsätzlich nicht erklärt wurden, zumal im Schriftsatz der Ärztekammer mehrfach auf die (Einkommen-)Steuerpflicht hingewiesen wurde.

Darstellung durch die Außenprüfung:

<i>Einnahmen aus Todesfallbeihilfe 2011</i>	<i>27.901,00</i>
<i>Abzüglich 13% Gewinnfreibetrag</i>	<i>-3.627,13</i>

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	24.273,87
------------------------------------	-----------

Tz. 2

Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG

Sachverhalt:

Anlässlich der gegenständlichen Außenprüfung erstattete die Abgabepflichtige am 6.5.2019 eine Selbstanzeige iSd § 29 Abs. 6 FinStrG.

Bei Abschluss wird am 5.8.2019 schriftlich mitgeteilt, dass die Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG in Anspruch genommen werden.

Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau...oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung entrichtet wird. Es kommt daher im Zuge der Außenprüfung zu einer Vorschreibung einer Abgabenerhöhung im Ausmaß von 1%.“

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 9.3.2021** wurden die oben angeführten Ermittlungsergebnisse der Beschwerdeführerin zur Stellungnahme übersandt.

Mit **Schreiben vom 25.3.2021** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

Ad 1.

Beschwerde über die Wiederaufnahme

Die Beschwerde vorentscheidung vom 28.1.2021 betreffend Wiederaufnahmebescheid vom 27.8.2019 betreffend Einkommensteuer 2011 sei der Beschwerdeführerin am 24.2.2021 zugestellt worden. Sie hätte mit 26.2.2021 den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Ad 2.

Bekanntwerden der Auszahlung der Ärztekammer

Sie könne zu der Frage „Wann und in welcher Form der Amtspartei bekannt geworden ist, dass eine Auszahlung durch die Ärztekammer an sie erfolgt sei“ keine Stellung nehmen, da ihr dazu keine Informationen vorliegen würden.

Es werde bestätigt, dass am 25.4.2019 vom Prüfungsorgan mit ihr Kontakt aufgenommen worden wäre.

Ad 3.

Mündliche Selbstanzeige

Zum Ablauf der mündlichen Selbstanzeige gebe es zur Stellungnahme der Amtspartei vom 10.2.2021 keine Ergänzungen.

Ad 4.

Ermittlungsschritte Zeitpunkt Auszahlung

Gemeinsam mit ihrem Bruder hätte die Beschwerdeführerin bei der Bank um entsprechende Auskunft zur Auszahlung ersucht. Als Antwort sei ihr mitgeteilt worden, dass die Daten für eine Beauskunftung nicht mehr zur Verfügung stehen würden.

Ad 5.

Schreiben der Ärztekammer

Die Beschwerdeführerin könne zur Frage keine Stellung nehmen, da ihr keine Informationen dazu vorliegen würden.

Ad 6.

Ermittlungsschritte betreffend Ärztekammer

Sämtliche angeforderten Beweismittel (Antrag auf Auszahlung, Auszahlungsnachweis, Bescheid betreffend Zuerkennung der Hinterbliebenenunterstützung) seien von der Amtspartei nicht eingereicht worden.

Zu den angeforderten Beweismitteln würde folgendes angemerkt werden:

- Antrag aus Auszahlung

Sie hätte einen Auszahlungsantrag gestellt, indem sie der Ärztekammer ihre Bankverbindung mitgeteilt hätte, allerdings werde ausdrücklich angemerkt, dass in der Antragstellung für die Auszahlung der Beihilfe nicht über die steuerliche Behandlung hingewiesen worden wäre.

- Auszahlungsnachweis

Sei nicht vorhanden, sei bis dato nicht belegt worden, dass der Zahlungsfluss tatsächlich stattgefunden hätte. Diesbezüglich sei anzumerken, dass während des Verlassenschaftsverfahrens ihres Vaters sämtliche größeren Beträge (insbesondere Lebensversicherungen) ausbezahlt worden wären.

- Bescheid betreffend Zuerkennung der Hinterbliebenenunterstützung

Es gebe keinen Bescheid betreffend Zuerkennung der Hinterbliebenenunterstützung/Todesfallbeihilfe. Wie im Schriftsatz der Ärztekammer vom 24.6.2019 dargelegten grundsätzlichen Ablauf hätte das mit der Auszahlung erstellte Schreiben nur informativen Charakter und sei mit normaler Briefzustellung (kein Einschreiben) erfolgt. Das Schreiben der Amtspartei vom 17.6.2019 an die Ärztekammer liege ihr nicht vor.

Ad 7.

Ermittlungsschritte gegenüber Beschwerdeführerin

Sämtliche angeforderten Beweismittel seien von der Amtspartei nicht eingereicht worden.

Betreffend die Anmerkung der Amtspartei, dass im Prüfungsverfahren dem Prüfungsorgan gegenüber niemals behauptet worden wäre, dass die Beschwerdeführerin das Schriftstück der Ärztekammer vom 12.12.2011 nicht erhalten haben würde, weise sie ausdrücklich auf § 270 BAO hin. Nachdem es im verwaltungsgerichtlichen Verfahren kein Neuerungsverbot gebe, könne sie über den im angefochtenen Bescheid festgestellten Sachverhalt hinaus neue Details zu Sachverhalt (auch erstmals) vorbringen. Auf diese sei von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen.

Nachdem die erforderlichen Daten betreffend Auszahlung vom Bankinstitut nicht mehr hergestellt werden haben können, hätten ihrerseits keine Unterlagen zur Vorlage gebracht

werden können.

Die Inanspruchnahme der Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG beziehe sich sowohl auf vorsätzlich, als auch auf grob fahrlässig begangene Finanzvergehen. Aufgrund der genannten Gründe sei eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung jedenfalls nicht zutreffend und somit die verlängerte zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO nicht gerechtfertigt.

Betreffend Zustellung des Schreibens der Ärztekammer vom 12.12.2011 werde ausdrücklich auf die Bescheidbeschwerde vom 23.9.2019 hingewiesen.

Für Zustellungen ohne Zustellnachweis hätte gemäß § 26 Abs. 2 ZustG im Zweifel die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen.

Ad 8.

Kontrollmaterial

Keine Ergänzungen.

Ad 9.

Bestattungsbeihilfe/Auszahlung 2011

Nachdem die erforderlichen Daten betreffend Auszahlung vom Bankinstitut nicht mehr hergestellt werden haben können, könne sie dazu keine Stellung nehmen.

Ad 10.

Wahrung Parteiengehör

Keine Ergänzungen.

Ad 11.

Annahme Hinterziehung

Es werde ausdrücklich auf die Bescheidbeschwerde vom 23.9.2019 hingewiesen. Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis zur Außenprüfung werde insbesondere auf den Schriftsatz der Ärztekammer vom 12.12.2011 eingegangen, der mehrfach auf die Steuerpflicht hinweise. Dieser Schriftsatz weise mehrfach auf die (Einkommens-)Steuerpflicht hin, sei diesbezüglich allerdings die einzige Informationsquelle.

Es werde ausdrücklich angemerkt, dass ihr dieser Schriftsatz der Ärztekammer vom 12.12.2011 postalisch nie zugestellt worden wäre.

Die Inanspruchnahme der Bestimmungen des § 29 Abs. 6 FinStrG beziehe sich sowohl auf vorsätzlich, als auch auf grob fahrlässig begangene Finanzvergehen. Aufgrund der genannten Gründe in der Bescheidbeschwerde sei eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung jedenfalls nicht zutreffend und somit die verlängerte zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO nicht gerechtfertigt.

Mit **Ergänzungsvorhalt an die Amtspartei vom 9.3.2021** wurde wie folgt ausgeführt:

In Bezug auf die Beschwerdevorentscheidung vom 28.1.2021 wäre ein Zustellnachweis zu übermitteln. Sei ein Vorlageantrag oder ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages eingereicht worden? Wenn ja, seien die Schriftstücke einzureichen.

Mit **Schreiben vom 1.3.2021** wurde von der Beschwerdeführerin ein **Vorlageantrag** hinsichtlich der Bescheidbeschwerde vom 24.9.2019 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 27.8.2019

betreffend Einkommensteuerbescheid 2011 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 27.8.2019 eingereicht und unter anderem wie folgt begründet:

Entgegen der Behauptung der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung unterliege die einkommensteuerliche Behandlung der Todesfallbeihilfe keinesfalls dem steuerlichen Allgemeinwissen eines mit durchschnittlichen steuerlichen Kenntnissen ausgestatteten Abgabepflichtigen, sondern erfordere steuerliches Spezialwissen. Die Hinterbliebenenunterstützung (Teil der Todesfallbeihilfe) entspreche vom Charakter einer privaten Ablebensversicherung und diene dazu, beim Tod eines Kammerangehörigen die Hinterbliebenen finanziell in Form einer einmaligen Leistung zu unterstützen. Nachdem auch laut allgemeiner BMF-Information Erträge aus privaten Lebensversicherungen im Allgemeinen nicht der Einkommensteuer unterliegen (www.bmf.gv.at/steuern/Lebensversicherungen.html) sei jedenfalls steuerliches Spezialwissen erforderlich, um die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe (bei Nichtzustellung des Informationsschreibens) zu erkennen.

Im Zuge des Ablebens ihres Vaters seien mehrere Lebensversicherungen zur Auszahlung gekommen. Keine von diesen Lebensversicherungen sei in der Verlassenschaftsabhandlung berücksichtigt worden. Keine dieser Lebensversicherungen wäre einkommensteuerpflichtig gewesen und sei somit auch nicht in ihre Einkommensteuererklärung aufgenommen worden. Demnach würde es steuerliches Spezialwissen bedurft haben, um die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe im Gegensatz zu den erhaltenen Zahlungen aus den übrigen Versicherungsleistungen erkennen zu können. Da die übrigen Lebensversicherungen ihres Vaters nicht in der Verlassenschaftsabhandlung berücksichtigt worden wären, hätte ihr die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe durch das Nichtaufscheinen der Todesfallbeihilfe unter den Vermögenswerten in der Verlassenschaftsabhandlung auch nicht bewusst werden können. Der Vorsatz sei aufgrund des Irrtums über die Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe ausgeschlossen. Bei einem Irrtum handle es sich um eine falsche (oder fehlende) Vorstellung von der Wirklichkeit (Kahl/Kert in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 533; Lang/Seilern-Aspang, Grobe Fahrlässigkeit – eine neue Strafbarkeitsschwelle im FinStrG, JSt 2016, 257 (259)). Der Tatbildirrtum stelle sich als die Kehrseite des Vorsatzes (§ 8 Abs. 1 FinStrG) dar (Kahl/Kert in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 533; Lässig in Höpfel/Ratz, WK² FinStrG § 9 Rz 1; Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG I⁵ § 9 Rz 5 mwN). Wer also die abgabenrechtliche Verpflichtung nicht kenne, könne keinen Vorsatz auf deren Verletzung haben (Kahl/Kert in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴, Rz 540 mwN). Zudem sei angemerkt, dass ein bloßes „Wissen müssen“ oder „Rechnen müssen“ für das Vorliegen bedingten Vorsatzes ebenso wenig ausreiche, wie bloßer Unbedacht oder Leichtsinn (Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt, FinStrG I⁵ § 8 Rz 10 unter Verweis auf VwGH 7.2.1989, 88/14/0222, sowie 18.9.1991, 91/13/0064 (mit Hinweis auf OGH 20.11.1975, 13 Os 103/75; Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz Kommentar⁵ (2018) § 8 Rz 13).

Aus den zuvor genannten Gründen liege keine vorsätzliche Abgabenverkürzung vor. Die Anwendung der verlängerten zehnjährigen Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO hätte demnach zu unterbleiben.

Es werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Mit **Schreiben vom 3.5.2021** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Antwortschreiben vom 17.5.2021** wurde darauf verwiesen, dass entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht die Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes (§ 29 Abs. 6 FinStrG), sondern die Verjährungsbestimmungen der BAO von der Finanzverwaltung heranzuziehen seien.

Mit **Auskunftersuchen vom 20.4.2021** an die Ärztekammer für Oberösterreich wurde wie folgt ausgeführt:

Mit Schreiben vom 12.12.2011 an die Beschwerdeführerin sei vonseiten der Wohlfahrtskasse die Auszahlung von 27.901,00 € angekündigt worden.

Wann sei dieser Betrag bei der Bank der Wohlfahrtskasse zur Überweisung angewiesen worden?

Belege darüber, falls noch vorhanden, würden einzureichen sein.

Mit **Schreiben der Ärztekammer vom 15.6.2021** wurde eine Kopie des Buchungsjournals der Buchhaltung für die Todesfallbeihilfe an die Beschwerdeführerin übersendet.

Laut Auskunft der Buchhaltung sei der Betrag am 20.12.2011 von der Ärztekammer überwiesen worden.

Mit **Schreiben vom 15.9.2021** wurden die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Am 20.12.2011 wurde durch die Wohlfahrtskasse der Ärztekammer ein Betrag von 27.901,00 € an die Beschwerdeführerin überwiesen. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass der Betrag auch im Jahr 2011 auf dem Bankkonto der Beschwerdeführerin eingegangen ist.

Dabei handelt es sich um eine Todesfallbeihilfe nach dem Tod des Vaters der Beschwerdeführerin, die sich aus zwei Kategorien von Hinterbliebenenunterstützung und einer Bestattungsbeihilfe zusammensetzt.

Am 25.9.2012 wurde die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 eingebracht, wobei die gegenständlichen Einkünfte nicht erklärt worden sind.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 26.9.2012 wurden diese Einkünfte nicht festgesetzt.

Durch die Amtspartei wurde nach Erhalt des Schreibens der Ärztekammer vom 12.12.2011 eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Aus diesem Schreiben geht im Wesentlichen hervor, dass eine einmalige Leistung (siehe oben) gewährt werde und dass es sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit handeln würde, die von den Beziehern selbst zu versteuern seien.

Bei Prüfungsbeginn am 6.5.2019 wurde von der Beschwerdeführern eine mündliche Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 6 FinStrG abgegeben, in der sie auch ausführte, dass abgeklärt werden müsse, ob die gegenständlichen Einkünfte in der Verlassenschaft in irgendeiner Form Berücksichtigung gefunden hätten.

Mit Bescheiden vom 27.8.2019 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2011 wieder aufgenommen und die gegenständlichen Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit abzüglich eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 26.607,50 € festgesetzt.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich um eine hinterzogene Abgabe handelt und daher von einer verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren auszugehen ist.

Das Vorliegen einer Hinterziehung wurde von der Amtspartei im Wesentlichen damit begründet, dass im Schreiben der Ärztekammer vom 12.12.2011 ein Hinweis angeführt ist, dass die Einkünfte von den Beziehern selbst versteuert werden müssten und dass es sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit handeln würde.

Von der Beschwerdeführerin wurde der Zugang des Schreibens bestritten. Ein konkreter Nachweis, dass das Schreiben der Beschwerdeführerin tatsächlich zugegangen ist, fehlt. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin aufgrund von in diesem Schreiben mitgeteilten Informationen von einer Steuerpflicht der Todesfallbeihilfe gewusst hat (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142).

Eine Information betreffend Versteuerung wird erst seit dem Jahr 2019 auch auf dem Antragsformular angeführt.

In der Beschwerdeentscheidung wurde von der Amtspartei darauf hingewiesen, dass es dem steuerlichen Allgemeinwissen unterliegen würde, dass Einkünfte zu versteuern seien (auch bei Nichterhalt des Schreibens der Ärztekammer), dass die Todesfallbeihilfe nicht im Verlassenschaftsvermögen aufgeschienen wäre und dies als Indiz für die Steuerpflicht gewertet werden hätte müssen. Die Beschwerdeführerin hätte Erkundigungen einholen müssen. Durch deren Unterlassung hätte sie die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen.

Die Beschwerdeführerin verweist darauf, dass ihr das steuerliche Spezialwissen gefehlt hätte, um sich einer Steuerpflicht bewusst zu sein. Eine steuerrechtliche Expertise wurde von ihr nicht eingeholt. Die steuerliche Behandlung der Todesfallbeihilfe würde nicht zum steuerlichen Allgemeinwissen eines mit durchschnittlichen steuerlichen Kenntnissen ausgestatteten Abgabepflichtigen gehören. Die Hinterbliebenenunterstützung würde den Charakter einer privaten Ablebensversicherung haben, es seien im Zuge der Verlassenschaft mehrere

Lebensversicherungen zur Auszahlung gekommen, wobei keine einkommensteuerpflichtig gewesen sein würde. Vorsatz würde aufgrund eines Irrtums über die Steuerpflicht ausgeschlossen sein.

Eine vorsätzliche Abgabenverkürzung würde nicht vorliegen.

Dass die Beschwerdeführerin keine Fachmeinung die steuerliche Einstufung der gegenständlichen Zahlung betreffend eingeholt hat, lässt nach Ansicht des Senates nicht auf eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung schließen.

Glaubhaft erscheint, dass es im Rahmen der erbrechtlichen Abwicklung des Vermögens nach dem Tod des Vaters für eine nicht mit dem Steuerrecht befasste Person nicht erkennbar ist, dass die Todesfallbeihilfe der Ärztekammer als Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzusetzen ist. Ob und inwieweit sich diese von der Auszahlung einer Lebensversicherung unterscheidet, ist für einen steuerrechtlichen Laien ebenso nicht erkennbar (so wurde von der Beschwerdeführerin auch in einem Gespräch mit dem Betriebsprüfer am 6.5.2019 angegeben, dass sie sich erst erkundigen müsse, ob die Zahlung in der Verlassenschaft Berücksichtigung gefunden hätte).

Die Beschwerdeführerin hat glaubhaft dargelegt, dass neben den Vermögenswerten, die in die Verlassenschaft Eingang gefunden haben, auch mehrere Lebensversicherungen ausbezahlt worden sind, die einkommensteuerrechtlich nicht zu berücksichtigen waren.

Sie irrte infolge die steuerrechtliche Einordnung der Todesfallbeihilfe betreffend. Dieser Irrtum ist als entschuldbar einzustufen, es hat für sie keine Anhaltspunkte dafür gegeben, dass eine fachliche Expertise einzuholen gewesen wäre. Dass die Nichtberücksichtigung der Todesfallbeihilfe in der Einkommensteuererklärung zu Unrecht erfolgte, war für sie nicht erkennbar.

Der Senat geht daher davon aus, dass der Beschwerdeführerin kein Vorsatz anzulasten ist.

Auch bei Annahme einer - von der Amtspartei eingewendeten – objektiven Sorgfaltswidrigkeit aufgrund der fehlenden Einholung einer steuerrechtlichen Expertise würde eine für den gegenständlichen Fall unbeachtliche Fahrlässigkeit iSd § 8 Abs. 2 FinStrG vorliegen (BFG 22.5.2018, RV/3100310/2018; 25.7.2019, RV/4100716/2015; UFS 20.11.2003, FSRV/0023-I/02).

Rechtliche Begründung

Die Erlassung des Wiederaufnahmebescheides vom 27.8.2019 setzt eine Abgabenhinterziehung voraus.

Grundsätzlich unterliegt das Recht, die Einkommensteuer festzusetzen, innerhalb von fünf Jahren der Verjährung.

§ 207 Abs. 2 BAO sieht für hinterzogene Abgaben eine Verjährungsfrist von zehn Jahren vor. Die Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung um ein Jahr. Die Verjährungsfrist

verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach § 208 Abs. 1 BAO hat die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2011 begonnen. Durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides im Jahr 2012 wurde die Verjährungsfrist verlängert, das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2011 verjährt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2017.

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

Eine finanzstrafrechtliche Verurteilung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, weshalb über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden ist.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 17.12.2003, 99/13/0036; 26.2.2015, 2011/15/0121; Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³, § 207, Rz 8).

Unstrittig liegt eine Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vor. Die Beschwerdeführerin hat die gegenständlichen Einkünfte nicht in ihre Einkommensteuererklärung aufgenommen.

Strittig ist, ob die subjektive Tatseite, ob Vorsatz iSd § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt, wobei bedingter Vorsatz genügt. Eine fahrlässige Abgabenverkürzung bewirkt keine Verlängerung der Verjährungsfrist (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (OGH 26.3.1982, 10 Os 35/82; VwGH 23.1.1970, 94/69). Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese

Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen (VwGH 28.5.1971, 433/70; VwGH 28.6.1995, 94/16/0282). Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen (OGH 12.12.1995, 14 Os 164/94). Aus dem Gesamtbild muss sich ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen gegeben sein (VwGH 22.11.1963, 22/62).

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. sich damit abfindet (VwGH 8.2.1990, 89/16/0201; 31.1.2018, Ra 2017/15/0059). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216 und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

Auch bedingter Vorsatz setzt grundsätzlich eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 14.2.1984, 83/14/0105; VwGH 6.12.1990, 90/16/0064; BFG 24.3.2014, RV/110256/2013).

Es genügt für den Hinterziehungsvorsatz, wenn der Steuerpflichtige eine grundsätzliche Steuerpflicht der zugeflossenen Einkünfte für möglich hält. Der Vorsatz entfällt nicht deshalb, weil nicht klar ist, welche Rechtsnorm anzuwenden bzw. welche Einkunftsart davon betroffen ist. Die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen vorausgesetzt werden (Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 219).

Der Tatvorsatz muss bereits vor bzw. bei Ausführung der Tat vorliegen, sodass nachträglich eingetretene Umstände nicht von Bedeutung sind.

Fahrlässig hingegen handelt, 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 (§ 8 Abs. 2 FinStrG).

Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen (VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260). Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe. § 9 FinStrG unterscheidet nicht zwischen Tat- und Rechtsirrtum. Jeder Irrtum ist folglich geeignet, die Zurechnung der Schuld auszuschließen, falls er entschuldbar ist.

Unstrittig hat in objektiver Hinsicht eine Abgabenverkürzung stattgefunden, der Nachweis im Hinblick auf die subjektive Tatseite fehlt jedoch.

Da keine hinterzogene Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO vorliegt, ist die zehnjährige Verjährungsfrist nicht anzuwenden. Bei Bescheiderlassung war die Verjährung bereits eingetreten.

Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahmebescheid war daher statt zu geben, der Bescheid war ersatzlos aufzuheben.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid war somit als gegenstandslos zu erklären.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

1.

Ob die Beschwerdeführerin vorsätzlich gehandelt hat ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung als Sachverhaltsfrage zu klären weshalb keine Klärung einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zu erwarten ist.

2.

Die Verpflichtung zur beschlussmäßigen Gegenstandsloserklärung der gegen die Sachbescheide gerichteten Beschwerden ergibt sich unmittelbar aus § 261 Abs. 2 BAO, weshalb auch in diesem Punkt eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 28. September 2021

