

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Andreas Stanek, die Richterinnen Mag. Gabriele Friedbacher sowie die fachkundigen Laienrichter Thomas Albrecht und Dipl.Ing. Wolfgang Weichselbraun in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Jänner 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 5. Dezember 2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2003, Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 und Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2006, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 5. September 2023, in Anwesenheit der Schriftführerin Christina Seper, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erstattete mit Schreiben vom 26. Juni 2013, eingelangt beim Finanzamt am 13. November 2013, damals steuerlich vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand AG, eine Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1985 bis 2011 sowie die Schenkungssteuer für das Jahr 2000.

In dieser Selbstanzeige führte die Bf. aus, dass sie etwa im Jahr 2000 ein Konto bei der Julius Bär Bank in Zürich von ihrem Ehemann geschenkt bekommen habe. Der Grund für die Veranlagung in der Schweiz sei ein freundschaftliches Verhältnis zum Bankbetreuer, sowie die Besorgnis hinsichtlich Inflation und der politischen Lage in Österreich gewesen. Das Geld

stammte aus den in Österreich versteuerten Lebenseinkünften ihres Mannes, Einlagen oder Auszahlungen habe es nur im untergeordneten Ausmaß gegeben. Im Jahr 2008 habe sie ihr Depot bei der Bank Julius Bär, Zürich, auf das Depot bei der Bank Vontobel in Zürich, übertragen.

Die Einkünfte aus diesen Kapitalveranlagungen seien irrtümlich nicht erklärt worden und betragen wie folgt:

Veranlagungsjahr	Zinsen	Anrechenbare Quellensteuer
2003	14.296,86	
2004	15.370,05	
2005	10.930,60	418,82
2006	10.003,36	780,89

Zur Offenlegung des Sachverhaltes und der Bemessungsgrundlagen iSd § 29 FinStrG würden die zugrundeliegenden Bankunterlagen, samt den dort ersichtlichen Werten die für die Einkünftezurechnung relevanten Bemessungsgrundlagen ermittelt worden seien, an das Finanzamt übermittelt.

Mit Bescheid vom 5. Dezember 2013 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 wieder auf, setzte mit Bescheiden gleichen Datums einerseits die Einkommensteuer für das Jahr 2003 neuerlich, die Einkommensteuer 2004 bis 2006 – der Selbstanzeige entsprechend – mit den nunmehr bekannten Kapitaleinkünften sowie andererseits Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2006 erstmals fest.

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2003 begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass mit der Selbstanzeige der Bf. zugeflossene und nicht erklärte Kapitalerträge einer Schweizer Bank dem Finanzamt nunmehr bekannt geworden seien und dieser Umstand eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle, der die Wiederaufnahme des (Einkommensteuer-)Verfahrens 2003 gemäß 303 Abs. 4 BAO rechtfertige.

Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2006 begründend hielt das Finanzamt fest, dass die Nichterklärung von Kapitaleinkünften aus Depots in der Schweiz den Tatbestand der hinterzogenen Abgaben erfülle und zu der verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs. 2 BAO führe. Denn allein aus dem Umstand, dass erhebliche Kapitalerträge nicht erklärt worden seien, könne bereits bedingter Vorsatz iSd § 8 Abs. 1 FinStrG durch unvollständige Angaben abgeleitet werden.

Die Festsetzung der Einkommensteuer sowie der Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2006 führte zu nachstehenden Abgabennachforderungen:

Veranlagungsjahr	Einkommensteuer	Abgabennachforderung	Anspruchszinsen
2003	3.362,97	3.574,22	524,98
2004	3.739,67	3.739,67	597,30
2005	2.279,01	2.279,01	362,49
2006	1.719,95	1.719,95	231,43

Gegen sämtliche Bescheide vom 5. Dezember 2013 erhob der (damalige) steuerliche Vertreter der Bf. am 2. Jänner 2014 Beschwerde mit folgender Begründung:

Hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides werde vorgebracht, dass in der Begründung lediglich die Offenlegung vom 13. November 2013 als Grund für die Wiederaufnahme angeführt sei und daher eine mangelnde Begründung vorläge.

Die Abgabepflichtige habe am 13. November 2013 eine Offenlegung u.a. für die gegenständlichen Veranlagungsjahre erstattet. Die Bf. wende ein, die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO sei im gegenständlichen Fall anzuwenden und eine Festsetzung sei demnach bereits verfristet. Dies ergebe sich aus der fehlenden Beurteilung der Vorfrage durch die Behörde einerseits und aufgrund des Vorliegens eines Irrtums seitens der Bf. andererseits.

Es gehe letztlich nur bei der Frage der Entschuldbarkeit des Irrtums – und daher letztlich bei der Frage der Fahrlässigkeit – darum, ob die Bf. Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die österreichische Einkommensteuererklärung einzuholen gehabt hätte. Der steuerliche Vertreter verwies auf ein deutsches Judikat (FG Münster vom 5. September 2007, 1 K 1544/04 E) dem die Ansicht zugrunde liege, dass aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden könne.

Der steuerliche Vertreter stellte den Antrag die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 19. und 20. Jänner 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Die Abweisung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003 begründend führte das Finanzamt aus, erst mit der Selbstanzeige der Bf. sei bekannt

geworden, dass bei ihr nicht erklärte Kapitaleinkünfte vorliegen. Dieses Wissen stelle einen Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Hinsichtlich der Ermessensübung und der Verjährungsfrist sei von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auszugehen. Durch die Nichterklärung der Kapitaleinkünfte sei zumindest von bedingtem Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1 FinStG auszugehen, die zehnjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO komme daher zur Anwendung.

Die Abweisung der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006 werde im Wesentlichen damit begründet, dass gegenständlich hinterzogene Abgaben vorliegen und die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO zehn Jahre beträgt.

Am 19. Februar 2015 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, verwies dabei auf die Beschwerde vom 2. Jänner 2014 und beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Beschwerdesenat.

Mit Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte die belangte Behörde deren Abweisung.

Der steuerliche Vertreter beendete mit 10. Juli 2023 das Vertretungsverhältnis, somit erging die Ladung zur mündlichen Verhandlung an die Bf. persönlich.

Das Finanzamt übermittelte, nach Erhalt der Ladung zur mündlichen Verhandlung eine abschließende Stellungnahme in der wie folgt ausgeführt wurde:

„Fraglich ist, ob die Nichtversteuerung der Kapitaleinkünfte aus dem gegenständlichen Kapitalvermögen, das mit der Schenkung durch den Ehegatten im Jahr 2000 in Zusammenhang steht, auf Grundlage eines Schuldauusschließungs- und Rechtsfertigungsgrundes iSd § 9 FinStrG in Form eines entschuldbaren Irrtums zur Folge hätte, dass der Beschwerdeführerin weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet werden könnte. Dies hätte zur Folge, dass die Verjährungsfrist nicht zehn, sondern nur fünf Jahre betragen würde (§ 207 Abs. 2 zweiter Satz iVm § 323 Abs. 27 BAO).

Argumentiert wird mit dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin der irrigen Meinung gewesen sei, dass die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine Endbesteuerungswirkung, vergleichbar mit der österreichischen KEST, hätten, also ein Endbesteuerungsirrtum vorläge.

Diese Ansicht scheitert bereits an den offensichtlichen Umstand, dass selbst laut der Selbstanzeige überhaupt keine (anrechenbaren) Quellensteuern einbehalten und abgeführt worden waren, jedenfalls nicht für die Jahre 2003 und 2004. 2005 haben die effektiven Quellensteuern nur 3,83% betragen, 2006 nur 7,81%.

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investmentfonds	Spekulationseinkünfte	anrechenbare Quellensteuern
2003	JB	14.296,86	-	-	-	-
2004	JB	15.370,05	-	-	-	-
2005	JB	10.930,60	-	-	-	418,82
2006	JB	10.003,36	-	-	-	780,89

Offensichtlich sind diese Beträge nicht mit der österreichischen Kapitalertragssteuer iHv damals 25% vergleichbar, was auch für einen steuerlichen Laien unmittelbar evident ist. Selbst wenn man theoretisch die Ansicht vertreten wollte, dass die Höhe der Quellensteuer, die 2006 abgeführt worden ist, einen Endbesteuerungsirrtum zuließe, hätte dieser Umstand keine rückwirkenden Auswirkungen auf die bereits erfolgte Hinterziehung in den Vorjahren bzw. den damit in Zusammenhang stehenden subjektiven Tatbestand.

Der Umstand, dass offenbar nicht nur keine anrechenbare, sondern überhaupt keine Quellensteuer einbehalten und abgeführt worden ist, ist angesichts der Tatsache, dass in den strittigen Jahren nur Kapitaleinkünfte aus Zinsen (und nicht aus Dividenden, bei denen der jeweilige Quellenstaat laut DBA in der Regel Quellensteuern iHv 15% der Bruttodividende einheben darf) lukriert worden sind, nicht weiter überraschend. So sieht § 4 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (Stand 20.9.2005) vor, dass z.B. bei Obligationen (bzw. Anleihen) nur dann eine schweizerische Verrechnungssteuer einbehalten wird, wenn diese von einem Inländer ausgegeben worden ist. Auch bei Aktien sieht lit. b leg. cit. nur bei von Inländern ausgegeben Aktien vor, dass deren Erträge Gegenstand der Verrechnungssteuer wären. Dass höhere Quellensteuern einbehalten worden wären, als jene, die als anrechenbare Quellensteuern deklariert worden sind, wird von Seiten der steuerlichen Vertretung nicht behauptet, weder in der Selbstanzeige noch in der Beschwerde. Somit kann nach Überzeugung der Abgabenbehörde kein Endbesteuerungsirrtum vorliegen, es ist die zehnjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden.“

In der mündlichen Senatsverhandlung gab die Bf. an, ausgebildete Zahnarthelferin zu sein, sie habe nach der Eheschließung bei ihrem Mann im Betrieb als Verkäuferin und in der Warenannahme gearbeitet, sei zurzeit nicht beruflich tätig und beziehe eine Witwenpension. Ihr verstorbener Mann habe sich um die finanziellen und steuerlichen Angelegenheiten gekümmert. Sie habe nicht gewusst, dass sie die Kapitalerträge ihres Schweizer Depots in Österreich zu versteuern gehabt hätte. Zu dem Abgabenverfahren des verstorbenen Ehegatten (GZ RV/7101396/2015), dem eine fast gleichlautende Selbstanzeige zu Grunde lag und dass in Rechtskraft erwachsen ist, könne sie keine weiteren Angaben machen. Die Bf. gab zu Protokoll, sie wisse, dass von österreichischen Kapitaleinkünften Kapitalertragsteuer einbehalten werde.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies, ergänzend zu der bereits abgegebenen schriftlichen Stellungnahme darauf, dass im gegenständlichen Fall auch der Eventualvorsatz für die

Beurteilung der 10-jährigen Verjährungsfrist ausreiche. Nach Dafürhalten des FA habe sich die Bf. damit abgefunden, den Erfolg der Abgabenhinterziehung eintreten zu lassen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist strittig, ob der Tatbestand der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG erfüllt ist und demnach die längere Frist von 10 Jahren gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei der Einkommensteuerfestsetzung zum Tragen kommt.

Auf Grundlage des dargestellten Verwaltungsgeschehens, der von der belangten Behörde übermittelten Akten, der Einsichtnahme in das zu RV/7101396/2015 protokollierte bundesfinanzgerichtliche Beschwerdeverfahren, geht das Bundesfinanzgericht von folgenden entscheidungswesentlichen Feststellungen aus:

Der am ***Datum***2016 verstorbene Ehegatte der Bf. hatte in der Schweiz seit dem Jahr 1985 ein Bankkonto angelegt. Grund für die Veranlagung in der Schweiz war ein freundschaftliches Verhältnis zum Bankbetreuer, sowie die Besorgnis hinsichtlich Inflation und der politischen Lage in Österreich gewesen.

Die Bf. erhielt im Jahr 2000 ein Depot bei der Julius Bär Bank, Zürich sodann von ihrem Ehegatten geschenkt. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen aus diesem Depot flossen ab diesem Zeitpunkt der Bf. zu.

In der Einkommensteuererklärung 2003 wurden neben den nichtselbständigen Einkünften keine weiteren Einkünfte aus Kapitalvermögen angegeben.

Für die Jahre 2004 bis 2006 wurden nur geringe bis keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt und gab die Bf. auch keine Einkommensteuererklärungen ab. Eine Offenlegung der ausländischen Kapitaleinkünfte erfolgte nicht.

Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Unstrittig ist, wonach der Bf. in den Jahren 2000 bis 2011 Kapitalerträge aus ausländischen (Schweizer) Kapitalanlagen zugeflossen sind und mangels Aufnahme dieser Einkünfte in die

Steuererklärungen in Österreich **vor** deren Bekanntgabe mittels Selbstanzeige nicht versteuert wurden. Dieser Zufluss an die Bf. und die Höhe der erzielten Einkünfte wurden nicht in Abrede gestellt.

Da die Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, wären auch die auf dem Depot der Schweizer Bank erwirtschafteten Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich der Besteuerung zu unterwerfen gewesen.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG ist damit erfüllt, die Bf. hat unter Verletzung der ihr nach § 119 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Einreichung einer unrichtigen Jahreserklärung 2003 und Nichtabgabe von Steuerklärungen in den Jahren 2004-2006 eine Verkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe (Einkommensteuer 2003-2006) bewirkt.

Zur subjektiven Tatseite ist dem auf einen Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum abzielenden Einwand, die Bf. habe angenommen, dass das Vermögen und die Erträge daraus ausschließlich im Ausland steuerpflichtig seien, wie folgt zu entgegnen:

Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, von der potenziellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß (BFG 29.04.2016, RV/7101345/2014). Von diesem Kenntnisstand kann auch bei jemandem, der - wie die Bf. - "ein steuerlicher Laie" ist, ausgegangen werden. Nach Lehre und Rechtsprechung kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht vorausgesetzt werden (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG, § 33 Rz 219, sowie VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150 und VwGH 25.3.1999, 97/15/0056).

Wer Kapitalanlagekonten besitzt erhält Kontomitteilungen bzw. Depotaufstellungen aus denen die Entwicklung des Guthabens und somit auch die erhaltenen Kapitaleinkünfte ersichtlich sind.

In Anbetracht der bei der Schweizer Bank veranlagten Vermögenswerte kann es zudem als Erfahrungstatsache angesehen werden, dass die Bf. seitens der Bank entsprechend beraten wurde. Dass dabei die steuerliche Behandlung der Erträge kein Thema gewesen wäre, kann im Hinblick auf die Höhe der erzielten Erträge nur als abseits jeder Lebenserfahrung stehend angesehen werden, zumal eine wirtschaftlich denkende Anlegerin nicht nur die erzielbaren Erträge, sondern auch die steuerliche Belastung in ihre Überlegungen mit einbezieht.

Auch wenn die Bf. sich damit zu rechtfertigen versucht, dass sich ihr Gatte – ein steuerlich vertretener Unternehmer – um ihre finanziellen und steuerlichen Angelegenheiten gekümmert habe, ist das Konto auf das die streitgegenständlichen Einkünfte geflossen sind, ab dem

Zeitpunkt der Schenkung, der Bf. zuzurechnen. Es sei nicht glaubhaft, dass sich die Bf. jahrelang über ihren "Vermögensstand" nicht informiert und keine Kenntnis hatte, zumal das Gericht davon ausgeht, dass Konto-(Depot-)informationen von der Bank an den Kontoinhaber adressiert und übermittelt werden.

Des Weiteren ist es im Hinblick auf die seit vielen Jahren in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführten Diskussionen bezüglich der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in Liechtenstein, der Schweiz udgl. angelegtem Kapitalvermögen als allgemein bekannt vorauszusetzen, dass die Schweiz zu den Ländern gehört, in denen im Streitjahr aufgrund ihres strengen Bankgeheimnisses und die ua. dadurch bewirkte "Abschirmwirkung" gegenüber ausländischen Steuerbehörden Vermögen in großem Umfang angelegt wurde, um es dem Zugriff der inländischen Steuerbehörde zu entziehen bzw. die daraus resultierenden Erträge "steuerschonend" zu lukrieren.

Jedenfalls seit dem EuGH-Urteil vom 15.07.2004, Rs Lenz, war die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen immer wieder Thema in den Medien. Dass dies der Bf. entgangen wäre, obwohl sie selbst seit dem Jahr 2000 gemeinsam mit ihrem Ehegatten über ein Depot in der Schweiz verfügte, ist nicht plausibel.

Das Vorbringen der Bf., wonach sie gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, ihre Schweizer Einkünfte seien in Österreich nicht zu versteuern, ist daher realitätsfremd und unglaublich.

Es ist schließlich auch nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger über das für die Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte nötige Detailwissen verfügt, ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang vielmehr, dass die Bf. die ausländischen Kapitalveranlagungen und die daraus resultierenden Erträge dem Finanzamt gänzlich verschwiegen hat, unrichtige bzw. keine Erklärungen abgegeben und sohin in Kauf genommen hat, dass die Besteuerung in Österreich nicht gesetzeskonform erfolgen kann, zumal das Finanzamt davon anderweitig keine Kenntnis erlangen konnte.

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält.

Werden Vermögenswerte in einem solchen Umfang in ein als Steueroase bekanntes Land transferiert und die Vermögensveranlagung im Ausland bzw. die daraus erzielten Erträge der Abgabenbehörde gänzlich verschwiegen, liegt es nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf der Hand, dass die Vermögensveranlagung im Ausland, sofern nicht besondere Umstände vorliegen, zum Zwecke der Steuervermeidung erfolgt (vgl. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003).

Besondere Umstände wurden weder von der Bf. ins Treffen geführt noch sind sie der Aktenlage zu entnehmen.

Bei dem Tatgeschehen, dass die Bf. über viele Jahre lang namhafte Zinsbeträge in der Schweiz bezogen und dem Fiskus verschwiegen hat und der immer wieder stark im Fokus der Öffentlichkeit stehenden medialen Berichterstattung zu Abgabenverkürzungen im Zusammenhang mit Geldanlagen in der Schweiz und in Liechtenstein sowie der zunehmenden gesellschaftlichen Ächtung der Länder, die diesen Praktiken Vorschub geleistet haben, wird der Behauptung der Bf., sie sei davon ausgegangen, dass die in der Schweiz erzielten Zinsen in Österreich nicht der Einkommensbesteuerung unterliegen würden, kein Glaube geschenkt. Ein vorsätzliches Handeln ausschließender Irrtum konnte damit nicht aufgezeigt werden. Nach Ansicht des erkennenden Senates hat es die Bf. vielmehr ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass die in der Schweiz lukrierten Zinsen der österreichischen Einkommensbesteuerung entzogen wurden. Ihre Aussagen werden im Rahmen der freien Beweiswürdigung als Schutzbehauptung angesehen.

Das Bundesfinanzgericht ist daher in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die Vorfrage einer hinterzogenen Abgabe nach § 116 BAO infolge des Vorliegens eines zumindest bedingt vorsätzlich begangenen Finanzvergehens zu bejahen war.

Rechtliche Beurteilung

☐ Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO setzt die Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens u.a. voraus, dass die Kenntnis von (neu hervorgekommenen) Umständen allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Ausdruck "neu hervorkommen" bedeutet, dass der Wiederaufnahmegrund eine zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsache gewesen sein muss., welche dem Finanzamt im gegenständlichen Verfahren erstmals nach Bescheiderlassung zur Würdigung zur Verfügung steht.

Die Tatsache der von der Bf. bewirkte Abgabenverkürzung im Jahr 2003 wurde dem Finanzamt somit durch die Selbstanzeige erstmals bekannt.

Das Vorliegen eines (tauglichen) Wiederaufnahmegrundes steht im Beschwerdefall für das Bundesfinanzgericht somit außer Zweifel ebenso, wie dessen Eignung, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Auch die Ermessensübung des Finanzamtes wurde von der steuerlichen Vertretung nicht in Zweifel gezogen, sodass von einer Rechtswidrigkeit des

angefochten Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2003 nicht auszugehen ist.

☐ Einkommensteuer für die Jahre 2003-2006

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist u.a. bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO (BGBl. I Nr. 105/2010: § 323 Abs. 27 BAO) zehn Jahre.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO gilt: Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden, bewirkt.

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).

"Bedingter Vorsatz" (dolus eventualis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist 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, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. dessen Eintritt in Kauf nimmt (VwGH 17.12.1992, 91/16/0133 und 0136, VwGH 26.4.1994, 93/14/0052 oder VwGH 28.06.1995, 94/16/0282, mwN). 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).

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 (§ 8 Abs. 2 FinStrG).

Nach § 9 FinStrG in der Fassung BGBl. Nr. 571/1985 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 Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

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. Liegt daher – wie im gegenständlichen Fall – eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden (VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist daher entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*) setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (vgl. VwGH 18.9.1991, 91/13/0064).

Im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" genügt es, 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 26.5.2011, 2011/16/0011, sowie VwGH 9.9.2004, 99/15/0250, mwN).

In seinem Erkenntnis vom 9.12.2021, Ra 2021/13/0040, führt der VwGH aus, dass nach § 166 BAO als Beweismittel im Abgabungsverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Auch wenn die Selbstanzeige nicht (für sich) den Beweis für ihre Richtigkeit gibt, bewirkt die Einbeziehung dieser Erklärung (als Urkunde) in beweiswürdige Erwägungen keinen die Zulässigkeit der Revision begründenden Verfahrensmangel. Zutreffend ist, dass (bloß) aus der Erstattung einer Selbstanzeige nicht auf Vorsatz zu schließen ist (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Die Selbstanzeige legte aber - unbestritten - den Vorgang der objektiven Hinterziehung offen. Aus diesen unstrittigen äußeren Umständen der Tat können aber auch Schlüsse auf die subjektive Tatseite gezogen werden (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091; vgl. weiters - aus der strafgerichtlichen Judikatur - RIS-Justiz RS0098671; RS0116882).

Unter Würdigung aller Sachverhaltselemente kommt das Bundesfinanzgericht nach seiner Überzeugung zur Vorfragenprüfung nach § 116 BAO zum Ergebnis, dass die Bf. sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht als auch die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen hat, womit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO erfüllt war. Die Ausführungen der Bf. zum Vorliegen eines vorsätzlichen Handelns ausschließenden Irrtums hinsichtlich einer Steuerpflicht der Schweizer Kapitaleinkünfte in Österreich vermochten nicht zu überzeugen.

Damit hat die belangte Behörde zu Recht die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben herangezogen, zumal es dem Sinn der Verjährungsbestimmungen entspricht, dass für die Durchsetzung von Abgabenansprüchen ein längerer Zeitraum zur Verfügung steht, wenn der Abgabengläubiger keine Möglichkeit hatte, das Bestehen seines Abgabenanspruches zu erkennen (VwGH 14.7.1989, 86/17/0198).

Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2006

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist eine sich aus dem Gesetz ergebende objektive Rechtsfolge. Dabei ist der Abgabenbehörde weder ein Ermessen eingeräumt noch kommt es

auf ein Verschulden bzw. Nichtverschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an (vgl. VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175).

Nachdem aus den oben angeführten Gründen Verjährung der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 nicht entgegenstand, erweisen sich auch die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide als rechtmäßig, zumal ein Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides gebunden ist und aufgrund dieser Bindung nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar ist, der maßgebende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 205 Tz 34; ebenso VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150, mwN). Wird der Abgabenbescheid abgeändert, hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Der Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Das Vorliegen des im Beschwerdefall strittigen vorsätzlichen Verhaltens wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt; derartige nicht über den Einzelfall bedeutsame Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Geklärt ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Anspruchszinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar ist, dass der maßgebende Stammabgabenbescheid rechtswidrig ist. Hinsichtlich der Anspruchszinsenbescheide 2003 bis 2006 ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Wien, am 7. September 2023