

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Silvia Gebhart in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Klosterneuburger WTH-GmbH, Hölzlgasse 50, 3400 Klosterneuburg, diese vertreten durch Mag Ulrike Komposch, über die Beschwerde vom 5. Jänner 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 3. Dezember 2014, nunmehr Finanzamt Österreich, vertreten durch Dr Harald Landl, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008, Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2004 bis 2008, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung der Verhandlung auf Antrag am 28. Juni 2023, im Beisein der Schriftführerin ***19***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

I.1.verwaltungsbehördlicher Verfahrenshergang

Die am XX. Februar 2020 verstorbene Beschwerdeführerin (Bf) war österreichische Staatsbürgerin und verfügte über einen Wohnsitz in Österreich. Mit Einantwortungsbeschluss des BG ***1*** vom 7. Mai 2020, GZ ***2***, wurde die Verlassenschaft ihrer Tochter ***3*** als Alleinerbin eingewantwortet. Die Tochter setzt als Gesamtrechtsnachfolgerin die Person der verstorbenen Bf fort. Die Tochter war bereits in ihren eigenen Steuerangelegenheiten von der im Spruch bezeichneten Vertreterin steuerlich vertreten. Die Vertreterin ist in diesem Verfahren für die Erbin und Gesamtrechtsnachfolgerin eingeschritten.

In den Streitjahren war die Bf Pensionistin und bezog von der PVA Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den Einkommensteuererklärungen auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung machte sie ausschließlich Sonderausgaben geltend. Das für die Bf vormals zuständige Wohnsitzfinanzamt erließ erklärungskonform die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008, die unangefochten in Rechtskraft erwuchsen.

Mit Schriftsatz vom 24. September 2014 zeigte die Bf, vertreten durch die KPMG Alpentreuhand GmbH, bei der belangten Behörde als Finanzstrafbehörde I. Instanz ihre vorsorgliche Offenlegung betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2013 und Schenkungssteuer 1996 an. Ihr verstorbener Ehemann, KR ****4****, habe ihr kurz vor seinem Ableben zwei Wertpapierdepots bei einer liechtensteinischen Bank mit Schenkung übertragen. Sie habe irrtümlich die Zinsen der Wertpapierdepots nicht in ihre Einkommensteuererklärungen ab 1996 aufgenommen. Sie sei der irrigen Meinung gewesen, dass die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine Endbesteuerungswirkung (vergleichbar der österreichischen Kapitalertragsteuer (KESt)) hätten. Es liege Vorsatz befreiender Rechtsirrtum iSd § 9 FinStrG vor, weshalb nicht die zehnjährige Frist der Bemessungsverjährung gemäß § 207 Abs 2 BAO anzuwenden sei. Mit dem Beschwerdeschriftsatz werden die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung und die ersatzlose Aufhebung sämtlicher angefochtenen Bescheide beantragt.

Mit den Bescheiden vom 3. Dezember 2014 verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2008, erließ mit demselben Datum die neuen Einkommensteuerbescheide und die Bescheide betreffend Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO. Sämtliche Bescheide wurden am 5. Dezember 2014 zugestellt. Die die Jahre 1999 bis 2003 betreffenden Bescheide erwuchsen in Rechtskraft, gegen die die Jahre 2004 bis 2008 betreffenden Bescheide, mit denen die belangte Behörde von vorsätzlicher Abgabenverkürzung und damit verbunden von 10-jähriger Verjährungsfrist ausging, richtet sich die gegenständliche Beschwerde.

Mit Schriftsatz vom 5. Jänner 2015, eingelangt bei der belangten Behörde an diesem Tag, erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertretung frist- und formgerecht Bescheidbeschwerde, die die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. Mai 2015 als unbegründet abwies. Mit Schriftsatz vom 26. Juni 2015, eingelangt bei der belangten Behörde an diesem Tag, wurde Vorlageantrag gestellt.

Mit Vorlagebericht vom 26. November 2015 wurde die Bescheidbeschwerde samt Bezug habenden Akteneilen in elektronischer Form dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

I.2. verwaltungsgerichtlicher Verfahrenshergang

Auf Ersuchen des BFG reichte die belangte Behörde den **Einantwortungsbeschluss** nach und teilte den Namen der steuerlichen Vertretung der alleinerbenden Tochter mit. Das BFG nahm

mit der steuerlichen Vertretung Kontakt auf und am 23. Mai 2024 erfolgte durch die steuerliche Vertretung Akteneinsicht. Kopien der gewünschten Schriftstücke wurden erstellt und ausgefolgt (Niederschrift vom 23.05.2024).

Am 12. Juni 2024 wurde ein **Erörterungsgespräch** abgehalten, anlässlich dessen die Ladungen zur mündlichen Senatsverhandlung am 28. Juni 2024 überreicht und der Antrag auf Senatsverhandlung zurückgenommen wurden. Beide Parteien gaben übereinstimmend zu Protokoll, dass keine Einmalzahlung nach dem Abkommen Ö-Lie gegeben ist.

3 gab auf Fragen der Richterin an, dass ***4*** ihr Stiefvater gewesen sei und ihm die ***Branche***-Fabrik „ABCD“ in ***PLZ*** gehört habe. Die Fabrik habe ***4*** gemeinsam mit seinen Kindern geführt. Der Amtsvertreter führte zum Schenkungsvorgang im Jahr 1996 aus, dass Schenkungsteuer nicht erklärt worden sei. Durch die Nichtanzeige der 1996 erfolgten Schenkung und der damit verbundenen Verkürzung an Schenkungssteuer, ist davon auszugehen, dass die verstorbene Bf gewusst hat, dass sie die verfahrensgegenständliche Verkürzung der Einkommensteuer 2004 bis 2008 begangen hat. Dem hielt die steuerliche Vertretung entgegen, dass der verstorbene ***4*** ihres Erachtens in erster Linie seine Ehefrau absichern wollte. Möglicherweise sogar zum Schaden seiner leiblichen Kinder. Abgabenrechtliche Hinterziehungsabsichten wären rein spekulativ.

Mit hg Schreiben vom 13. Juni 2024 wurde die **WKÖ** um **Auskunft** ersucht, welche Funktionen KR ***4*** in der WKÖ innegehabt hatte. Dem Ersuchen entsprach die Kammer mit Antwortschreiben vom 26. Juni 2024.

Weiters wurde durch Einsicht in das **Firmenbuch** ermittelt, dass KR ***4*** an drei Firmen beteiligt war und aus den erhobenen **Einkommensteuerbescheiden 1994 und 1995** geht hervor, dass der Genannte steuerlich vertreten war (BDO Auxila GmbH). Die BDO Auxila GmbH ist im Einkommensteuerbescheid 1995 als Empfänger für die Verlassenschaft nach ***4*** angeführt. Im Einkommensteuerbescheid 1995 des ***4*** sind keine ausländischen Zinseinkünfte erfasst.

Am 28. Juni 2024 fand die Einzelrichterverhandlung am Sitz des BFG, 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, Saal 1H10, statt.

Die vom BFG erhobenen Beweise (Firmenbuchauszüge FN ***20***, FN ***12***, FN ***15***, die Auskunft der Wirtschaftskammer Österreich vom 26.06.2024 sowie die Einkommensteuerbescheide des ***4*** 1994 und 1995) wurden zur Kenntnis gebracht. Vorgehalten wurde, dass sich aus all dem ergebe, dass der Ehemann der Bf steuerlich vertreten war und sie sich an eine steuerliche Vertretung hätte wenden können, dass der Ehemann der Bf im Umgang mit Kapitalvermögen versiert gewesen sein muss, dass er selber aufgrund seiner Stellung als Gesellschafter Kapitaleinkünfte bezogen hat und dass davon auszugehen ist, dass ***4*** der Bf vor seinem Tod Informationen gegeben haben muss, wie die Bf mit dem

ausländischen Kapitalvermögen zu verfahren habe. Zunächst wurde das seitens der PV als Vermutung abgetan, doch dann räumte die PV ein: *„Ich glaube, dass ***4*** das gewusst hat; ich glaube aber nicht, dass die Bf das gewusst hat.“* Der AV betont, dass sich aus dem E-Mailverkehr mit der liechtensteinischen Bank ergeben habe, dass es sich um Nummerkonten gehandelt habe, die auf ein Namenskonto umgestellt wurden. Eingewandt wurde, dass dies gegen ein steuerlich transparentes Verhalten spreche. Schließlich wurde die Bf aufgefordert, zum nachgereichten E-Mailverkehr eine Begründung für ihren Beweisantrag zu geben. Als Grund wurde ausgeführt: *„Aus dem Willen der Bf, die Einmalzahlung in Anspruch zu nehmen, ergibt sich schlüssig, dass sie in der Vergangenheit nicht vorsätzlich gehandelt hat.“* Der AV führt weiters den niedrigen Kapitalertragsteuersatz in Liechtenstein sowie konkrete Judikatur ins Treffen (BFG 12.09.2022, RV/1100174/2017; BFG 10.12.2018, RV/7101706/2013, bestätigt vom VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038).

Die Verhandlung wurde mit dem Beschluss beendet, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

1.1. Schenkungsvorgang 1995

§ 22 ErbStG 1955 – Steuererklärung (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955) in der Stammfassung lautete:

„(1) Jeder der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegende Erwerb ist vom Erwerber, bei einer Zweckzuwendung vom Beschwerten binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall oder von dem Eintritt der Verpflichtung dem Finanzamt anzumelden.

(2) Erfolgt der steuerpflichtige Erwerb durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden, so ist zur Anmeldung auch derjenige verpflichtet, aus dessen Vermögen der Erwerb stammt.“

§ 208 Abs 2 BAO idF BG vom 21.12.1984, BGBl. Nr. 531/1984 (AbgÄG 1984), gültig bis 8.1.1998, enthielt eine Sonderregelung ua für Schenkungen, die auszugsweise lautete:

*„(2) Wird ein der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgaben nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt; dies gilt sinngemäß auch für die gemäß § 18 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 140, zu erklärenden Umstände.
....“*

1.2. zur Frage der vorsätzlichen Verkürzung der Einkommensteuer 2004 bis 2008

Gemäß § 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988 ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt.

§ 41 Abs 2 EStG 1988 lautet:

„Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. § 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.“

§ 119 BAO lautet:

„(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“

Gemäß § 207 Abs 2 Satz 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

§ 303 Abs 1 BAO lautet auszugsweise:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

§ 8 Abs 1 FinStrG lautet:

„Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.“

§ 9 FinStrG lautet:

„Dem Täter wird weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter grobe Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.“

§ 33 FinStrG lautet auszugsweise:

„(1) Der Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

...

(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,

a) wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten,

1.3. Anspruchszinsen

§ 205 Abs 1 BAO lautet:

"(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,

c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden."

2. Sachverhalt

Aufgrund des Ergebnisses des vom BFG ergänzend durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

2.1. Objektiver Tatbestand (Tatbildverwirklichung)

Die Bf war österreichische Staatsbürgerin mit Wohnsitz in Österreich. In den Streitjahren hatte die Bf ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pension von der PVA) bezogen und war nicht steuerlich vertreten. Die beantragten Veranlagungen-ANV erfolgten jeweils erklärungskonform. Der Ehegatte der Bf, Kommerzialrat ***4***, geb ***8***, verstarb am ***1996*** und veranlasste noch zu seinen Lebzeiten die Übertragung zweier Wertpapierdepots mit den Depotnummern ***6*** und ***7*** bei der ***BankLIE***, mit einem Vermögensstand von etwa EUR 815.000,00 (ATS 11.214.644,50) auf die Bf. Bei den Depots handelt es sich um Nummernkonten. Die in Liechtenstein erzielten Zinsen (Dividenden) hat die Bf in Österreich nicht erklärt (Beweis: Selbstanzeige).

Die Bf war gelernte Krankenschwester und hat gekündigt, um ihren Ehemann bei Auslandsbesuchen (sowohl private als auch geschäftliche) zu begleiten. Die Bf hat sich nach der Kündigung um den Haushalt und um Gesellschaften gekümmert (Beweis: NS Erörterungsgespräch).

Der Ehemann war in Österreich an drei Firmen als Gesellschafter beteiligt, bekleidete mehrere Funktionen in der WKÖ und in der Landeswirtschaftskammer (Beweis: Firmenbuchauszüge). In den Einkommensteuerbescheiden 1994 bis 1996 des verstorbenen Ehemannes sind keine ausländischen Kapitaleinkünfte enthalten. Sämtliche Bescheide weisen als Empfänger die BDO Auxilia Treuhand GmbH aus. ***4*** war demnach steuerlich vertreten. (Beweis: Bescheide).

Der Schenkungsvorgang wurde dem damals örtlich und sachlich zuständigen FA f Gebühren und Verkehrssteuern Wien weder vom Geschenkgeber noch von der Bf als Geschenknehmerin angezeigt (Beweis: konnte vom BFG nicht festgestellt werden und wurde auch nicht vorgetragen).

Die Bf hat im langjährigen Durchschnitt diesen Depots ungefähr jährlich einen Betrag von EUR 30.000,00 bis EUR 40.000,00 für Zwecke der Bestreitung des Lebensunterhaltes, für Reisen und zur Unterstützung der Nachkommen entnommen. Sie selbst hat nie Einzahlungen getätigt. Trotz der jährlichen Abhebungen ist der Vermögensstand bis zum 31.12.2003 auf EUR 869.422,52 angestiegen (Beweis: Selbstanzeige).

Mit Schriftsatz an die belangte Behörde vom 24.09.2014 erstattete die Bf durch ihre steuerliche Vertretung betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2013 eine "*vorsorgliche Offenlegung gemäß § 29 FinStrG*" dahingehend, ihre Einkünfte aus den in Liechtenstein

vorhandenen Kapitalveranlagungen irrtümlich nicht in Österreich erklärt zu haben. Auf Grundlage der mit Schreiben an das Finanzamt vom 24.09.2014 erfolgten Offenlegung und nach der bei der Bf durchgeführten Nachschau unterzog die belangte Behörde die von der Bf aus Liechtenstein erzielten Einkünfte unter Anwendung der zehnjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben der österreichischen Einkommensbesteuerung.

Zum verstorbenen Ehemann der Bf sind folgende Fakten festzustellen:

1. ***4*** war als Komplementär an der „ABCD“ ***Branche*** Fabrik ***9*** Kommanditgesellschaft, gegründet als Einzelfirma am XX.10.1951, Kommanditgesellschaft seit XX.01.1954, beteiligt (FN ***20***). Die KG wurde mit Vertrag vom ***1995*** in die „***10***“ ***11*** Handelsgesellschaft m.b.H. eingebracht und im Firmenbuch gelöscht.
2. ***4*** war an der ***13***, Handelsgesellschaft m.b.H. mit einem Anteil am Stammkapital von deutlich über 50% als Gesellschafter beteiligt (konkret ***14***%) und seit Ersteintragung am ***1970*** bis ***1997*** zum alleinigen Geschäftsführer bestellt (FN ***12***). Die Gesellschaft wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom ***1996*** als übertragende Gesellschaft mit der ABCD ***16*** Gesellschaft m.b.H (FN ***15***) als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.
3. Die ABCD ***16*** Gesellschaft m.b.H wurde als „***10***“ ***11*** Handelsgesellschaft m.b.H. am XX.02.1976 erstmals ins Handelsregister eingetragen (FN ***15***). Die Umbenennung erfolgte iZm der Einbringung der „ABCD“ ***Branche*** Fabrik ***9*** KG. Bis XX.09.1995 war ***4*** mit einem Anteil am Stammkapital von deutlich über 50% als Gesellschafter beteiligt (konkret ***18***%, danach mit ***21***%). Von XX.10.1995 bis XX.01.1997 war er als alleiniger Geschäftsführer eingetragen. Vertretungsbefugnis war gemeinsam mit einem Gesamtprokuristen gegeben. Mit Beschluss des HG Wien vom ***1999***, GZ ***17***, wurde über das Vermögen der Konkurs eröffnet. Im Jahr 2003 erfolgte die amtswegige Löschung wegen Vermögenslosigkeit.

4 übte in der Wirtschaftskammer Österreich ua folgende Funktionen aus:

Mitglied des Wirtschaftsparlamentes, Ersatzmitglied des wirtschaftspolitischen Ausschusses, Mitglied des Handelspolitischen Ausschusses.

In der Landeswirtschaftskammer übte ***4*** ua folgende Funktionen aus;

Mitglied des erweiterten Präsidiums, Mitglied des Wirtschaftsparlamentes, Sektionsobmann-Stv eines näher bezeichneten Spartenpräsidiums, Mitglied einer näher bezeichneten Spartenkonferenz, Mitglied (später Ersatzmitglied) des Finanzausschusses, Mitglied des Ständigen Schiedsgericht gem § 5 lit f HKG (§ 1 Abs 2 lit a Schiedsgerichtsordnung), Delegierter zum Wirtschaftsparlament der Wirtschaftskammer Österreich, Ersatzmitglied und später

Mitglied der Hauptwahlkommission, Mitglied der Wahlkommission einer näher bezeichneten Sparte.

Von 1974 bis 1986 führte er Kraft seiner Funktion als fachmännischer Laienrichter den Funktionstitel Kommerzialrat. Mit EntschlieÙung des Bundespräsidenten wurde ihm 1986 der Berufstitel Kommerzialrat verliehen.

2.2. Subjektiver Tatbestand (Schuld)

Die Bf hielt es im Zeitpunkt der Einreichung der unrichtigen Abgabenerklärungen ernstlich für möglich und fand sich billigend damit ab, dass durch die Einreichung unrichtiger Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2004 bis 2008 ausländische Kapitaleinkünfte verschwiegen werden und sie dadurch eine Verkürzung an Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 bewirkte. Der Abgabenerfolg ist mit Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 eingetreten.

Der Vorsatz ist in freier Beweiswürdigung (s Punkt 3) unter Berücksichtigung sämtlicher Sachverhaltselemente anzunehmen.

2.3. Rechtsstandpunkte der Parteien für und gegen Annahme eines Vorsatzes:

2.3.1. Rechtliche Verantwortung der Bf:

Die Nichterklärung der Kapitalerträge in Österreich rechtfertigte die Bf wie folgt:

Wörtlich in der Offenlegung:

„Der Grund für die Nichtangabe dieser Einkünfte in meiner österreichischen Steuererklärung liegt darin, dass ich aufgrund der Zusicherung der liechtensteinischen Bankmitarbeiter, dass die Bank durch Steuerabzug alle steuerlichen Pflichten für mich erfüllt, der irrigen Meinung war, dass die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine Endbesteuerungswirkung (vergleichbar der österreichischen KEST) hätten.

Mangels Erzielung veranlagungspflichtiger Einkünfte in Österreich bin ich auch nicht steuerlich vertreten gewesen und habe auf die Aussagen der ausländischen Bankmitarbeiter vertraut.“

Beschreibbeschwerde:

a) Erhebliche Höhe des Vermögens

Die Schlussfolgerungen der Behörde, es entspreche „der allgemeinen Lebenserfahrung, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch Kenntnis von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge hat“, sei nicht schlüssig. Inwiefern die Höhe des Vermögens

für die subjektive Tatseite ausschlaggebend sein soll, sei nicht nachvollziehbar. Es kann keineswegs davon ausgegangen werden, dass ein vermögender Steuerpflichtiger sich eher mit der Frage der korrekten Besteuerung seiner Vermögenswerte auseinandersetzt, als ein weniger vermögender Pflichtiger. Die Annahme vorsätzlichen Verhaltens könne nicht mit der Höhe des Vermögens begründet werden.

b) Thematisierung in den Medien

Beim Vorliegen von verstärktem medialem Echo handelt es sich um einen Aspekt, der erst im Jahr 2008 aktuell wurde und höchstens für die darauffolgenden Jahre eine Rolle in Bezug auf die subjektive Tatseite spielen könne. ... Dieses Argument sei zumindest für die Jahre einschließlich 2007 unbeachtlich, da im Zeitpunkt der jeweiligen Nichtversteuerung, auf den es für die Beurteilung der subjektiven Tatseite ankommt, weder ein mediales Echo noch ein Wissen um allfälliges Kontrollmaterial nachweislich bestand. Selbst wenn man ab Ende 2008, als die Medienberichtswelle zum Thema Steuerhinterziehung bei ausländischen Kapitaleinkünften ins Rollen kam, von zumindest Eventualvorsatz auf der subjektiven Tatseite ausgeht, kann dies nicht dazu führen, dass auch für die Vorjahre vorsätzliches Handeln unterstellt wird. Zumindest bis zu diesem Zeitpunkt konnte fahrlässiges Handeln nicht ausgeschlossen sein, da die Aufrollung dieses Themas durch die Medien nicht rückwirkend die subjektive Tatseite in den Vorjahren hätte ändern können.

c) Vorliegen eines den Vorsatz-ausschließenden Irrtums gem § 9 FinStrG

... Letztlich gehe es nur bei der Frage der Entschuldigbarkeit des Irrtums ... darum, ob die Steuerpflichtige Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die österreichische Einkommensteuererklärung einzuholen gehabt hätte. Hier liegt einem jüngeren deutschen Judikat (FG Münster v. 5.9.2007, 1 K 1544/04 E) die Ansicht zugrunde, dass aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden könne.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des UFS nicht einmal Wirtschaftstreuhandern der Vorwurf des Vorsatzes - nicht einmal der groben Fahrlässigkeit - gemacht wird, wenn sie mit den Untiefen des Internationalen Steuerrechts (Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an Wohnsitz in Österreich, Glaube an Existenz eines DBA zwischen Österreich und Cayman Islands) nicht vertraut sind (vgl UFS Linz 17.03.2009, FSRV/0087-L/03). Die jüngere Rsp des VwGH belege, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand nicht überschätzt werden dürfe (gelte insbesondere bei der abgabenrechtlichen Beurteilung komplexer Sachverhalte) und der Vorwurf des „Wissen müssen“ maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen könne, nicht jedoch Vorsatz (so ausdrücklich VwGH 09.07.2008, 2008/13/0050).

Diese Aussagen harmonierten auch mit der originär strafrechtlichen Rsp zum Irrtum über die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte im Bereich der DBA-Anwendung [vgl nochmals BayOLG 30.1.1990, RReg 4 St 132/89, wistra 1990, 202 (203)].

2.3.2. Rechtsstandpunkt der belangten Behörde:

Den Vorsatz im Grade des dolus eventualis begründet die belangte Behörde wie folgt:

angefochtener Bescheid (gesonderte Bescheidbegründung, elektronischer Rechtsmittelakt ON21):

Die vorsätzliche Tatbildverwirklichung der Hinterziehung der Einkommensteuer 2004 bis 2008 ergebe sich aus LIE-Kontrollmitteilungen aufgrund des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein vom 29.01.2013, indem die Bf die liechtensteinischen Kapitaleinkünfte in Österreich nicht erklärt habe, sodass die Einkommensteuern dieser Jahre zu niedrig festgesetzt wurden.

Die vorsätzliche Tatbildverwirklichung ergebe sich bereits aus der nicht unbeträchtlichen Höhe des ausländischen Depotvermögens von € 815.000,00. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch Kenntnis von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge hat.

Zu berücksichtigen ist überdies, dass die Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in Liechtenstein angelegtem Kapitalvermögen seit Jahren in den Medien und der öffentlichen Diskussion massiv thematisiert wurde. Es ist davon auszugehen, dass der Bf bekannt ist, dass die österreichische Kapitalertragsteuer 25 % beträgt.

Beschwerdevorentscheidung (eRemA ON17)

Das im Zusammenhang mit § 33 Abs 1 FinStrG geforderte Vorsatzerfordernis werde nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH „als ein nach außen nicht erkennbarer Willensvorgang“, der aber „aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen ist“, beschrieben. Dabei „erwiesen sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung“. „Es genügt von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt“. Nach § 8 Abs 1 FinStrG handele derjenige vorsätzlich, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten hat, dass er einen Tatbestand verwirklicht und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat. Der bedingte Vorsatz liege an der Untergrenze des Vorsatzes.

Der eingewendete Rechtsirrtum müsse nach Ansicht des Finanzamtes auch deshalb verneint werden, weil anlässlich der EuGH-Urteiles vom 15.7.2004, Lenz, die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen in allen Medien (nicht nur in einschlägigen Fachzeitschriften)

Thema war, ausführlich publiziert und somit in der Öffentlichkeit bekannt geworden ist. Eine Erklärung oder Selbstanzeige der ausländischen Kapitalerträge bereits im Jahr 2004 hätte auch noch die Erklärung zahlreicher Jahre vor 2003 beinhalten können. Es sei somit auch bereits vor dem Liechtensteiner Abkommen diesbezügliche mediale Berichterstattung erfolgt, die auf ein Wissen zur Pflicht der Erklärung von Erträgen aus Kapitalanlagen in Liechtenstein in der österreichischen Steuererklärung schließen ließen.

Es könne daher davon ausgegangen werden, dass Sie die gegenständliche Steuerverkürzung zumindest mit bedingtem Vorsatz begangen haben. Die Vorfrage der Abgabenhinterziehung, insbesondere auch der (für die Annahme hinterzogener Abgaben) erforderliche Vorsatz, sei somit gegeben.

Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führe zu dem Schluss, dass Sie die Steuerverkürzung - wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich - so doch zumindest billigend in Kauf genommen haben. Die Nichterklärung von Kapitaleinkünften aus Liechtensteiner Depots erfülle somit den Tatbestand der hinterzogenen Abgaben und führt zu der verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs 2 BAO (vgl dazu zB UFS 11.10.2012, GZ RV/1451-W/11).

3. Beweiswürdigung

Die objektive Tatbildverwirklichung wird von beiden Parteien als erfüllt angesehen und ist unstrittig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 207 Abs. 2 BAO gilt für die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038, Rn 20).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091, mHa Vorjudikatur; vgl Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 207 Anm 17a, (Stand 15.04.2018, rdb.at), mHa VwGH 22.02.2012, 2009/16/0032 und VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165, mwN).

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 (vgl. VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121, mwN, und VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292, mwN). Ergibt sich dabei ein eindeutiges Gesamtbild, steht der Annahme vorsätzlichen Handelns auch nicht entgegen, dass dem zwischenzeitig verstorbenen Abgabepflichtigen kein rechtliches Gehör mehr gewährt werden kann (BFG 28.06.2021, RV/7103700/2015).

Die von der belangten Behörde iZm § 33 Abs 1 FinStrG unter Heranziehung ständiger Rechtsprechung des VwGH, die nicht zitiert wurde, getroffene Aussage „*Es genügt von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt*“ hat der Verwaltungsgerichtshof nicht iZm der Beurteilung der Schuldfrage des Vorsatzes getätigt. In Erkenntnissen iVm § 33 Abs 1 FinStrG tätigte der VwGH –die zitierte Aussage in Bezug auf § 184 BAO (zB VwGH 22.10.2015, Ro 2015/16/0029). Auch iRe nach § 99 Abs 2 FinStrG iVm § 147 Abs 1 BAO geführten Außenprüfung ist die Abgabenbehörde gesetzlich gebunden, bei Vorliegen der Schätzungsbefugnis jene Schätzungsmethode zu wahren, die im Einzelfall geeignet ist, dem tatsächlich erzielten Betriebsergebnis so nahe wie nur möglich zu kommen. Abgabenrecht und Finanzstrafrecht gehen in diesem Punkt konform und verfolgen dasselbe Ziel, nämlich die materielle Wahrheit der Abgabenbemessung zu Grunde zu legen. Die zitierte Aussage ist jedoch nicht auf die Beweiswürdigung von Vorsatz oder Fahrlässigkeit übertragbar, weil es im Anwendungsbereich der BAO grundsätzlich, abgesehen vom steuerredlichen Verhalten iVm Ermessensentscheidungen, nicht auf Schuld (subjektiver Tatbestand, subjektive Tatseite) ankommt. Ob schuldhaftes Handeln vorliegt, ist allein nach (finanz)strafrechtlichen Beweiswürdigungsgrundsätzen zu beurteilen. Damit hat die belangte Behörde zwar die Rechtslage verkannt, aber aufgrund der weiteren, die Annahme des Vorsatzes tragenden Argumente ihre Entscheidung im Ergebnis nicht mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Stützt die Abgabenbehörde ihre Rechtsansicht auf VwGH-Judikatur, so ist die VwGH-Entscheidungen (Erkenntnisse oder Beschlüsse) unter Angabe von Datum und Zahl, gegebenenfalls auch Randnummer, zu zitieren.

3.1. Judikatur zum Rechtsirrtum

Ein Rechtsirrtum liegt dann vor, wenn der Täter darüber irrt, dass ein bestimmtes Verhalten, das er in seiner objektiven Beschaffenheit richtig erkannt hat, rechtlich verboten ist. Es handelt sich daher um einen Irrtum über Verbotsnormen, sohin um einen Verbotsirrtum. Der Täter handelt schon dann mit Unrechtsbewusstsein, wenn er sich dessen bewusst ist, dass sein Verhalten gegen die Rechtsordnung verstößt. Das Unrechtsbewusstsein muss zwar tatbildbezogen sein, setzt aber nicht die Kenntnis der jeweiligen Normen in ihren Einzelheiten voraus, sondern lediglich das allgemeine Wissen um das rechtliche Verbotensein eines

Verhaltens (nochmals VwGH 2005/16/0260). Für die Frage des Rechtsirrtums ist es irrelevant, aus welchen Gründen der Täter sich in einem derartigen Irrtum befunden hat. Lediglich für die Frage, ob ein entschuldbarer oder ein unentschuldbarer Irrtum vorliegt, ist es wesentlich, ob die den Rechtsirrtum verursachende Auskunft von einer kompetenten Person stammt (VwGH 28.06.1989, 89/16/0051).

Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuer- und Vermögensteuerpflicht kann jedenfalls bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden (VwGH 25.03.1999, 97/15/0056). Entschuldbar ist der Irrtum nur dann, wenn der Betreffende (auch) bei der Beurteilung des Sachverhaltes jenes Maß an Sorgfalt aufgewendet hat, das von ihm objektiv nach den Umständen des Falles gefordert und das ihm subjektiv nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden kann. Ein schuldausschließender Irrtum kann zB vorliegen, wenn sich der Betreffende bei einem befugten Parteienvertreter oder der Abgabenbehörde erkundigt und eine falsche Auskunft erhalten hat (Hinweis VwGH 19.04.1988, 86/14/0049), es sei denn, daß er Zweifel an der Richtigkeit der Auskunft hätte haben müssen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0153 mHa VwGH 15.04.1983, 82/17/0151). Die Unkenntnis des Gesetzes ist nur dann als unverschuldet anzusehen, wenn dem Abgabepflichtigen die Rechtsvorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist. Die mangelnde Erkundigung ist dem Abgabepflichtigen vorzuwerfen, wenn ihm zumindest Zweifel über die Rechtslage kommen mußten. Mußten dem Normadressaten solche Zweifel über die Rechtmäßigkeit seines Handelns kommen, so haben ihn die Zweifel zu veranlassen, hierüber bei der zuständigen Behörde anzufragen (VwGH 18.12.1997, 97/16/0083 mHa VwGH 15.05.1997, 95/15/0184). Das Maß der vom Täter zu beobachtenden Sorgfalt bestimmt sich nach subjektiven Gesichtspunkten. In jedem Falle muß der Betroffene zumindest so sorgfältig verfahren, wie er es in seinen sonstigen Angelegenheiten beruflicher oder geschäftlicher Art zu halten pflegt (VwGH 27.09.1990, 89/16/0046). Hat jemand auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt, ist es rechtswidrig, ihm Fahrlässigkeit des Handelns zur Last zu legen (mehrfacher Judikaturhinweis). Vertretbarkeit der Rechtsansicht erfordert, daß die betreffende Rechtsansicht mit gutem Grund als Sinn der Willensäußerung des Gesetzgebers angesehen werden kann. Ist die Rechtsansicht nicht vertretbar, so verpflichtet dies zur Bereinigung der Zweifel, welche dem Irrenden kommen mußten. Wird kein Versuch zur Beseitigung der Zweifel unternommen, so fällt dem Irrenden schon deshalb der Irrtum zur Last (VwGH 08.04.1983, 81/17/0199). Die Unkenntnis des Gesetzes kann nur dann als unverschuldet angesehen werden, wenn dem Normadressaten die Rechtsvorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist. Mußten ihm zumindest Zweifel über die Rechtmäßigkeit seines Handelns aufkommen, so haben ihn diese Zweifel zu veranlassen, hierüber bei der ZUSTÄNDIGEN BEHÖRDE anzufragen (VwGH 25.09.1980, 0758/80).

Entschuldbar ist ein Irrtum, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin

liegendes Unrecht erkennen konnte (VwGH 26.04.2007, 2005/14/0037 mHa OGH 30.06.1966, 9Os72/66). Allenfalls verbleibende Zweifel müssen hierbei in Ansehung des Rechtsgrundsatzes "in dubio pro reo" zugunsten des Beschuldigten wirken (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0134 mHa VwGH 26.01.1989, 88/16/0191). Die Unkenntnis des G kann nur dann als unverschuldet angesehen werden, wenn dem Normadressaten die kundgemachte Rechtsvorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist (VwGH 18.07.2001, 97/13/0156 mHa VwGH 18.04.1985, 84/16/0237, VwSlg 5992 F/1985).

3.2. Die Schenkung 1996

Der Geschenkgeber KR ***4*** war steuerlich vertreten, wie sich aus den an ihn ergangenen Einkommensteuerbescheiden 1994 und 1995 ergibt, die als Empfänger die steuerliche Vertretung ausweisen. Frau ***3*** hat anlässlich der Präsentation der Firmenbuchabfragen, der Auskunft der WKÖ und der Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995 in der Verhandlung eingeräumt, dass sich ihr Stiefvater in finanziellen Dingen ausgekannt hat und wohl von der Steuerpflicht gewusst hat, ihre Mutter jedenfalls nicht. Wörtlich: „Das hat immer alles der Vati gemacht.“

Aufgrund der Ausgestaltung der ErbSt als Gesamtschuldverhältnis war nicht nur die Bf als Geschenknehmerin, sondern auch deren Ehemann ***4*** als Geschenkgeber zur Anzeige des Schenkungsanfalls nach § 22 ErbStG verpflichtet. Dem FAGeb wurde der Schenkungsvorgang nie angezeigt

Der steuerlich vertretene Geschenkgeber KR ***4*** wusste aufgrund seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als Gesellschafter in drei Firmen, darunter zwei Beteiligungen als Gesellschafter von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, seiner Funktionen in der Wirtschaftskammer und seiner Vermögensanlagen von der Anzeigepflicht des Schenkungsvorganges. Vor dem Hintergrund des Bildungsgrades des ***4***, seiner Gesellschafterstellung, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen geführt hat, seines unternehmerischen Handels und des Kapitalvermögens, das ***4*** zum Teil auch im Inland veranlagt hatte (arg KEST-Rückerstattung im Jahr 1994) wurde die Schenkungssteuer durch Nichtanzeige des Schenkungsvorganges beim Finanzamt für Gebühren Wien vorsätzlich verkürzt, indem ***4*** die Verkürzung ernstlich für möglich hielt und sich mit ihr billigend abfand (§ 8 FinStrG).

Diese auf objektiven Fakten basierende Feststellung steht im Einklang mit der Aussage der Tochter der verstorbenen Bf, dass solche Dinge der „Vati“ gewusst hat, nur die Bf (Mutter) nicht.

3.3. Einkommensteuerverkürzung 2004 bis 2008

Es wurde wiederholt, und zwar von der Bf in ihrer Selbstanzeige und von der erblichen Tochter in ihren Aussagen anlässlich des Erörterungsgesprächs und der Verhandlung, vorgetragen, dass

sich immer der Ehemann der Bf um alles Wirtschaftliche und Finanzielle gekümmert und die Bf von diesen Dingen keine Ahnung gehabt habe. In der Verhandlung wurde von der erblichen Tochter der Bf angesichts der vorgehaltenen Stellungen in drei Firmen und der Funktionen in der Wirtschaftskammer und der steuerlichen Vertretung des Ehemannes eingeräumt, dass der Ehemann der Bf um die Steuerpflicht der Zinsen in Österreich gewusst haben wird, jedoch die Bf nicht.

Es ist nicht glaubhaft, dass ein Kapitalvermögen von über ATS 11.000.000,00 in einem einzigen Vorgang im Jahr 1996 nach Liechtenstein transferiert wurde, ohne dass nicht auch der verstorbene Ehemann ***4*** liechtensteinische Kapitalerträge erzielt hat, die in Österreich im Jahr 1996 erklärungs pflichtig waren. Aber der Einkommensteuerbescheid 1996, das Jahr, in dem ***4*** verstarb, weist lediglich inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus.

Gerade wenn sich immer der Unternehmer, Gesellschafter und Wirtschaftskammerfunktionär ***4*** um die wirtschaftlichen und finanziellen Angelegenheiten der Familie gekümmert hat und die Bf von diesen Dingen bis zum Schenkungsanfall keine Erfahrung im Umgang diesen Dingen hatte, ist davon auszugehen, dass ***4*** seine Ehefrau genau darin unterwiesen hat, wie sie mit den Wertpapierdepots in Liechtenstein umgehen musste und wie sie von den liechtensteinischen Nummernkonten Geld nach Österreich transferieren konnte. Da ***4*** die Schenkung von EUR 815.000,00 vorsätzlich nicht angezeigt hat, musste er sicherstellen, dass das Depot in Liechtenstein weiterhin geheim blieb, sodass davon auszugehen ist, dass er die Bf in diesem Sinn genauestens angewiesen hat. Die Tochter hat dazu ausgesagt, dass die Mutter niemals über das Liechtensteinische Depot gesprochen hat, niemals darüber gesprochen hat, woher das Geld kam, was diese Annahme erhärtet.

Die Bf hat daher das Wertpapierdepot in Liechtenstein weiterhin geheim gehalten und damit zwangsläufig auch die daraus erwirtschafteten Kapitalerträge. Dem Einwand des Amtsvertreters, dass Nummernkonten gegen ein transparentes Verhalten sprechen, ist daher beizupflichten. Weiters ist bei Nummernkonten die Abwicklung des internationalen Zahlungsverkehrs schwieriger als bei Namenskonten. Bei Nummernkonten ist der Kontoinhaber nur einem exklusiven Kreis an Bankangestellten der depotführenden Bank bekannt. Bei Überweisungen scheint nicht der Name auf dem Bankbeleg auf, sondern nur die Kontonummer. Vielfach bleibt nur die Möglichkeit, das Geld persönlich (hier über die Grenze) zu verbringen. In dieses Bild fügt sich die Aussage der Tochter, die Mutter habe den Vater auf internationale Reisen begleitet.

4 hat seine Ehefrau, die Bf, nicht dahingehend angeleitet, sich bei Fragen rund um das liechtensteinische Wertpapierdepot an seine steuerliche Vertretung, die zu den angesehensten WTH-Kanzleien des Landes zählt und regelmäßig vom ORF kontaktiert wird, zu wenden, die der Bf bekannt gewesen sein muss, denn sonst hätte sie ihre Abgabenerklärungspflicht nach §§ 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988, 119 BAO erfüllt.

Angesichts der steuerlichen Vertretung des verstorbenen Ehemannes der Bf, die für die Bf kontaktierbar war, ist der Einwand, die Bf habe keine steuerliche Vertretung gehabt entkräftet.

Der Grund für die Nichtangabe dieser Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung ist ebenfalls nicht stichhaltig, weil darin nicht einmal behauptet wird, der der liechtensteinischen Bankmitarbeiter hätte die Auskunft erteilt, dass die Endbesteuerungswirkung für die *österreichische* Steuerpflicht gelte. Möglicherweise ist durch die liechtensteinische Kapitalertragsteuer eine Endbesteuerungswirkung in Liechtenstein gegeben. Über die Auskunft wurde anlässlich der Selbstanzeige kein Schriftstück vorgelegt, was aus der Sicht einer Bank nicht glaubhaft erscheint, weil Banken die von ihnen gegebenen Auskünften rechtlich absichern und entsprechende Formulare dazu verwenden.

Auch die Schlussfolgerungen der Behörde, es entspreche „der allgemeinen Lebenserfahrung, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch Kenntnis von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge hat“, hält der Beweiswürdigung stand. Ein Steuerpflichtiger eines Kapitalvermögens von EUR 815.000,00 ist um eine rentable Kapitalanlage bemüht und ist folglich notgedrungen mit facheinschlägigen Beratern in Kontakt, die jeweils in ihren Anlageformen Netto- und Bruttorendite darlegen und mit ihren Kapitalanlageprodukten werben. Die Kapitalertragsteuer in Liechtenstein war im Vergleich zum österreichischen KEST-Satz von 25% minimal gering. Diese Beweiswürdigung findet weiters Deckung in ständiger Rechtsprechung des BFG und des Verwaltungsgerichtshofs (vgl zB BFG 25.01.2021, RV/7100129/2020, BFG 29.04.2016, RV/7101345/2014). Von diesem Kenntnisstand könne auch bei jemandem, der "ein steuerlicher Laie" sei, ausgegangen werden. Nach Lehre und Rechtsprechung könne bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht grundsätzlich vorausgesetzt werden (vgl *Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG, § 33 Rz 219, sowie VwGH 05.04.2001, 2000/15/0150 und VwGH 25.03.1999, 97/15/0056). In Anbetracht der bei der Liechtensteiner Bank veranlagten Vermögenswerte könne es zudem als Erfahrungstatsache angesehen werden, dass die Bf seitens der Bank entsprechend beraten worden sei. Dass dabei die steuerliche Behandlung der Erträge kein Thema gewesen wäre, könne im Hinblick auf die Höhe der erzielten Erträge nur als abseits jeder Lebenserfahrung stehend angesehen werden, zumal der wirtschaftlich denkende Geschenkgeber, dessen Anweisungen die Bf gefolgt sein muss, nicht nur die erzielbaren Erträge, sondern auch die steuerliche Belastung in ihre Überlegungen miteinbezogen hat (BFG 25.01.2021, RV/7100129/2020 - Revision zurückgewiesen mit Beschluss des VwGH 09.12.2021, Ra 2021/13/0040).

Der Hinweis auf die Thematisierung in den Medien wurde ebenfalls zu Recht eingewandt. Über das von der belangten Behörde ins Treffen geführte Urteil EuGH 15.07.2004, Rs C-315/02, *Anneliese Lenz vs FLD Tirol*, wurde von den Medien ausführlich berichtet, hatte das Urteil doch eine (bereits von Österreich vorweggenommene) Änderung der österreichischen Rechtslage bewirkt, nämlich, dass einheitlich sämtliche (inländische wie ausländische) Kapitaleinkünfte

dem einheitlichen KEST-Satz von 25% unterliegen. Das Urteil war der Bf daher bei Ende der Frist zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2004 am 30.04.2005 bekannt.

Weiters ist zu berücksichtigen, *"dass Liechtensteiner Bankkonten aufgrund des dortigen Bankgeheimnisses bis zum Abschluss des Steuerabkommens Österreich - Liechtenstein gemeinhin als ‚sicher‘ und damit als vor den österreichischen Steuerbehörden geschützt galten"*, wird dem seitens des Bundesfinanzgerichts zugestimmt. 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 ist es als allgemein bekannt vorauszusetzen, dass Liechtenstein zu den Ländern gehört(e), in denen in den beschwerdegegenständlichen Jahren 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 (vgl BFG 25.01.2021, RV/7100129/2020, mHa VwGH-Judikatur).

Der Hinweis auf ein jüngeres deutsches Judikat (FG Münster v. 5.9.2007, 1 K 1544/04 E), ohne dieses der Beschwerde beizulegen, verhilft der Beschwerde bereits deshalb nicht zum Erfolg, weil im konkreten Fall der Vorsatz keineswegs auf ein „**bloßes** Unterlassen der Einholung von Erkundigungen“ gestützt wird, sondern tragend vom Vermögensübergang im Jahr 1996.

Auch die weiters eingewendete Berufungsentscheidung des UFS 17.03.2009, FSRV/0087-L/03, ist im konkreten Fall nicht einschlägig, weil die Frage, ob ein Wirtschaftstreuhänder in seiner Berufsausübung grob fahrlässig gehandelt hat, eine gänzlich verschiedene Fragestellung beinhaltet. Als kognitives Element des Vorsatzes im Grade des dolus eventualis reichte bei der Bf latentes Begleitwissen. Wissentlichkeit ist nicht gefordert. Die Bf musste keine genaue Kenntnis von der Höhe des Steuersatzes haben, nicht das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen kennen. Es reichte als latentes Begleitwissen das Wissen um die grundsätzliche Steuerpflicht von ausländischen Kapitalerträgen in Österreich. Von diesem Wissensgrad ist im Beschwerdefall auszugehen.

Der Hinweis auf eine jüngere Rsp des VwGH, die belege, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand nicht überschätzt werden dürfe (gelte insbesondere bei der abgabenrechtlichen Beurteilung komplexer Sachverhalte) und der Vorwurf des „Wissen müssen“ maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen könne, nicht jedoch Vorsatz (so ausdrücklich VwGH 09.07.2008, 2008/13/0050), geht ins Leere. Im konkreten Fall geht es um Vorsatz, der sich von der groben Fahrlässigkeit durch das voluntative Element des Wollens unterscheidet. Die Bf hat sich konkret mit der Verwirklichung des Tatbildes der Abgabenverkürzung BILLIGEND (=willentlich) abgefunden. Derjenige, der hätte wissen müssen, es aber nicht gewusst nicht, handelt immer fahrlässig, weil er die Tatbildverwirklichung gerade nicht herbeiführen will.

4. Rechtliche Beurteilung

Beschwerde und Vorlageantrag sind form- und fristgerecht, jedoch unbegründet.

Durch den Tod der Bf ist die Bevollmächtigung der KPMG Alpentreuhand WTH GmbH erloschen. Die Erbin war bereits aktenkundig beim FAÖ von der im Spruch genannten Vertretung steuerlich vertreten, die in diesem Verfahren eingeschritten ist.

4.1. Schenkungsvorgang 1996

Als Partei iSd § 90 Abs 1 BAO ist gemäß § 77 Abs 1 BAO iVm § 78 Abs 1 BAO derjenige anzusehen, der nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Daraus folgt, daß bei einem Gesamtschuldverhältnis - iSd § 13 Abs 1 ErbStG iVm § 6 Abs 1 BAO sind im Falle einer Schenkung iSd § 3 Abs 1 ErbStG Geschenknehmer und Geschenkgeber Gesamtschuldner - alle Gesamtschuldner Partei sind, unabhängig davon, ob sie bereits zur Steuerleistung in Anspruch genommen worden sind oder nicht (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 891, zu § 90). In einem solchen Fall trifft die Verpflichtung zur Anmeldung eines Erwerbsvorganges nach § 3 Abs 1 ErbStG nicht allein den Erwerber und solidarisch mit diesem denjenigen, aus dessen Vermögen der Erwerb stammt (§ 22 ErbStG). Vielmehr ist dazu auch der Erbe dieser Personen als Gesamtrechtsnachfolger verpflichtet (Hinweis Stoll, aaO; 1503). In gleicher Weise kommt der Erbe auch als Abgabenschuldner in Betracht. Dies folgt schon aus § 19 Abs 1 BAO, wonach der Gesamtrechtsnachfolger sowohl in materieller Hinsicht als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht an die Stelle des Rechtsvorgängers tritt. Überdies trifft den Erben, der Pflichtverletzungen des Rechtsvorgängers erkennt, die Haftung iSd § 15 BAO (VwGH 19.12.1996, 94/16/0263).

Nach stRsp des VwGH heißt ordnungsgemäß angezeigt iSd § 208 Abs 2 BAO zeitgerecht, richtig, vollständig und bei der zuständigen Behörde angezeigt. Nach dieser Bestimmung wird der Lauf der Festsetzungsverjährungsfrist erst dann in Gang gesetzt, wenn der zuständigen Abgabenbehörde durch entsprechende Meldungen, Erklärungen usw durch den hiezu Verpflichteten alle den steuerpflichtigen Tatbestand bildenden Umstände und Verhältnisse bekannt geworden sind, das heißt, wenn die Abgabenbehörde vom steuerpflichtigen Erwerbsvorgang tatsächlich in einer Weise und in einem Umfang davon Kenntnis erlangt hat, daß ein vollständiges Bild über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt gewonnen werden kann und demgemäß eine sachgerechte Festsetzung objektiv möglich ist (Hinweis E 7.10.1993, 93/16/0026, 0027). Für die Festsetzungsverjährungsfrist kommt es demnach auf den Zeitpunkt an, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang vollständig Kenntnis erlangt hat (Hinweis E 27.10.1983, 82/16/0158, 0159). Wird ein Erwerbsvorgang zwar angezeigt, das tatsächlich Erworbene aber nur unvollständig angegeben, so ist der Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß angezeigt (VwGH 28.05.1998, 98/16/0045; Hinweis VwGH 25.02.1993, 92/16/0114). Zuständiges Finanzamt für Schenkungen unter Lebenden war nach der damaligen

Rechtslage das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern, kurz FAGeb (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161).

Die weitere Besonderheit iZm Schenkungen unter Lebenden bestand gemäß § 208 Abs 2 BAOaF darin, dass die Bemessungsverjährung erst mit der ordnungsgemäßen Anzeige des Schenkungsanfalles in Gang gesetzt wurde. Wäre die im Jahr 1995/1996 geltende Rechtslage unverändert in Geltung geblieben, so könnte Frau ***3*** noch heute zur Schenkungssteuer herangezogen werden, weil auf sie als Erbin auch die Pflichtversäumnisse (Gesamtschuldnerin) der Bf übergegangen wären, denn die Offenlegung aus dem Jahr 2014 hat den Schenkungsvorgang zu Tage gebracht, wenn auch nicht bei der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde.

Gemäß § 208 Abs 2 BAO idF vor BGBl I 2003/124 war der Beginn der Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer generell abhängig von der behördlichen Kenntnis der für die Abgabenfestsetzung maßgebenden Umstände. Dies war - so Ritz im BAO-Kommentar³, Rz 6 zu § 208, mit Verweisen auf die Gesetzesmaterialien und Literatur - systemwidrig und wurde als verfassungsrechtlich bedenklich angesehen, welchen Bedenken die Neufassung des § 208 Abs. 2 BAO durch BGBl I 2003/124 Rechnung trägt und nunmehr lautet:

"(2) Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt".

Die Neuregelung gilt sohin ausschließlich mehr für die Erbschafts- und Schenkungssteuer, konkret nur bei Erwerben von Todes wegen (bzw. Zweckzuwendungen von Todes wegen). Nur bei solchen Erwerbsvorgängen beginnt der Verjährungs-Fristenlauf frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb Kenntnis erlangt. In allen anderen Fällen, so auch bei Schenkungen (= unentgeltlichen Zuwendungen unter Lebenden), beginnt die Verjährung in Anwendung des § 208 Abs. 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Die Neufassung des § 208 Abs 2 BAO durch BGBl I 2003/124 ist ab ihrem Inkrafttreten (ab 20. Dezember 2003) auch für offene Verfahren (zB Berufungsverfahren) anzuwenden (siehe dazu Ritz aaO, Rz 10 zu § 208 mit Verweisen; UFS 20.04.2007, RV/0220-I/05).

Nur die Gesetzesänderung durch BGBl I 2003/124 hat die Verjährung der Schenkungssteuer für Schenkungen unter Lebenden bewirkt. Seither unterliegen Schenkungen unter Lebenden der allgemeinen Verjährungsbestimmung des § 207 Abs 1 BAO.

4.2. Einkommensteuer 2004 bis 2008

Die belangte Behörde stützte die Wiederaufnahme auf das neu hervorgekommene Beweismittel der Selbstanzeige vom 24.09.2024, dass ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen von der Bf nicht erklärt worden waren. Das Vorliegen eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes steht im Beschwerdefall ebenso außer Streit, wie dessen Eignung, im Spruch anderslautende Bescheide herbeizuführen. Auch die Ermessensübung des Finanzamtes wurde von der steuerlichen Vertretung zu Recht nicht beanstandet.

Eine individuell konkrete Rechtsnorm durch die Finanzstraßbehörde wegen Hinterziehung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 ist nicht ergangen.

Die Höhe der Kapitalerträge ist unstrittig.

Ob die strittigen Einkommensteuern hinterzogen wurden, ist in casu somit als Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO für die Frage, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist, im Abgabenverfahren zu beantworten (hA zB VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0038, Rn 17, mHa VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159, VwGH 7.12.2000, 2000/16/0083, 0084; 21.12.2011, 2009/13/0159; 28.6.2012, 2009/16/0076 bis 0078; 30.3.2016, Ra 2016/13/0007; 22.3.2018, Ra 2017/15/0044; 9.4.2020, Ra 2020/16/0023; aM Fachgutachten Nr 65; dieses Gutachten mit überzeugenden Argumenten widerlegend *Baldauf*, ÖStZ 1982, 135). Hinterziehung ist vorsätzliche Abgabenverkürzung (§ 33 FinStrG). *Vorsätzlich handelt, wer eine strafbare Handlung mit Wissen und Wollen begeht* (VwGH 30.03.2000, 98/16/0131 mHa VwGH 27.02.1997, 95/16/0275). Wollen ist das Rückgrat des Vorsatzes. Dolus eventualis (bedingter Vorsatz) genügt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 207 Abs. 2 BAO gilt für die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (VwGH 17.12.2021, RA 2019/13/0038, Rn 20).

Im konkreten Fall wurde Vorsatz ausschließender Rechtsirrtum gemäß § 9 FinStrG eingewandt. *Rechtfertigungs- und Schuldausschließungsgründe schließen (vgl § 7, 9 und 10 FinStrG) die Erfüllung des Tatbestandes der Hinterziehung, und damit die Anwendung der Zehnjahresfrist aus* (Stoll, BAO, 2172; Arnold, AnwBl 1995, 444; Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 207 Rz 15,16). *§ 9 FinStrG unterscheidet nicht zwischen Tat- und Rechtsirrtum. Jeder Irrtum ist daher geeignet, die Zurechnung der Schuld auszuschließen, falls er entschuldbar ist. Im Bereich des Finanzstrafrechts ist also ein Rechtsirrtum dem Tatirrtum gleichgestellt (vgl Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Band I, Rz 8 zu § 9; VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260).*

Ob ein Rechtsirrtum vorlag oder nicht, war wie Frage des Vorsatzes in freier Beweiswürdigung auf der Tatsachenebene zu beurteilen. Auch diesbezüglich wird auf obige Ausführungen und Überlegungen der Beweiswürdigung verwiesen.

Auf obige Ausführungen und Überlegungen der Beweismwürdigung, wonach Vorsatz im gegenständlichen Fall vorliegt, und ein Rechtsirrtum nicht entschuldbar war, wird verwiesen.

Demnach steht fest, dass die Bf die von ihr erzielten Kapitalerträge aus den ausländischen (Liechtenstein) Kapitalanlagen in den bei der belangten Behörde eingereichten Einkommensteuererklärungen für die streitgegenständlichen Jahre nicht erklärt hatte, obwohl sie den Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988 erfüllt hatte. Sie hat damit ihre Offenlegungspflicht vorsätzlich verletzt und es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden, dass durch Einreichung der unvollständigen und unrichtigen Abgabenerklärungen die Einkommensteuer zu niedrig iSd § 33 Abs 1 FinStrG festgesetzt wurden.

Unter würdigender Wertung der vorliegenden Sachverhaltsmomente und der dazu o.a. angestellten Überlegungen war vom Bundesfinanzgericht die Feststellung zu treffen, dass die Bf. sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht als auch die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung zumindest ernstlich für möglich gehalten und die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen hat. Damit ist der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben erfüllt ist. Die angefochtenen Bescheide sind sohin innerhalb der gesetzlichen zehnjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erlassen worden. Die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2007 und gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 waren somit als unbegründet abzuweisen.

4.3. Abweisung Beweisantrag

Die steuerliche Vertretung reichte per an die Richterin gerichteter E-Mail diverse Schriftverkehrsunterlagen mit der Liechtensteinischen Bank zum Ablauf der Verbringung des Vermögens der Bf nach Österreich im Jahr 2014 nach. Nach Ansicht von Frau ***3*** und der steuerlichen Vertretung hätte die Bf die Einmalzahlung wählen wollen, doch sei das daran gescheitert, dass die Bf im Jahr 2014 an Krebs erkrankt war. In der Verhandlung nach der Begründung für diesen Beweis gefragt, wurde ausgeführt, mit der von der Bf gewollten Einmalzahlung solle bewiesen werden, dass die liechtensteinischen Kapitalerträge in den Streitjahren ohne Vorsatz nicht erklärt worden seien.

Der Beweisantrag wird abgewiesen.

Erheblich ist ein Beweisantrag nur dann, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung, wenn sie schon nicht (sachverhalts-)erheblich ist, zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-)erhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016).

Ob die Bf die Einmalzahlung wählen wollte, also ihr Wille auf die Erreichung der Einmalzahlung gerichtet war, hat keinen Einfluss auf den Vorsatz im in der Vergangenheit gelegenen Handlungszeitpunkt. Wissen und Wollen müssen im Handlungszeitpunkt vorliegen und können durch nachträgliches Handeln nicht beseitigt werden. Handlungszeitpunkt ist im Beschwerdefall jeweils der Tag, an dem die unvollständig und unrichtig ausgefüllten Anträge auf Arbeitnehmerveranlagung 2004 bis 2008 bei der belangten Behörde eingebracht wurden. Somit trägt das vom Beweisantrag erfasste Beweisthema keine Klärung zum Vorsatz im Handlungszeitpunkt bei.

Da mit Eintritt der formellen Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 der finanzstrafrechtliche Erfolg der vorsätzlichen Abgabenverkürzung tatsächlich eingetreten ist, wurde die Tat vollendet. Mit Erfolgseintritt war die Tat vollendet und es scheidet strafbefreiender Rücktritt vom Versuch aus (§§ 13, 14 FinStrG). Auch tätige Reue, die den Täter/die Täterin naturgemäß erst nach der schuldhaften Straftat erfassen kann und die im Beschwerdefall durch die Selbstanzeige zum Ausdruck gebracht wurde, beseitigt den einmal gefassten Vorsatz nicht, sondern wäre allenfalls im Rahmen der Strafbemessung als Milderungsgrund zu werten. Im Beschwerdefall hat die Finanzstrafbehörde aufgrund der Selbstanzeige von einer Bestrafung Abstand genommen.

Im Übrigen spricht die Einmalzahlung eher für den vormals gegebenen Vorsatz, weil damit weiterhin den österreichischen Steuerbehörden nicht bekannt geworden wäre, was in der Vergangenheit nicht bekannt gemacht worden war.

4.4. Anspruchszinsen 2004 bis 2008

Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen. Wird nämlich der Abgabenbescheid abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen - wirkungslos gewordenen - Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.05.2009, 2006/15/0316, mwN). Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid als unbegründet abzuweisen.

5. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde im Beschwerdefall nicht aufgeworfen. Vielmehr konnte sich das BFG auf eine gesicherte Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofs bei der Frage von Vorsatz iVm der Nichterklärung von Liechtensteinischen Kapitalerträgen in Österreich stützen (zB VwGH 17.12.2021, RA 2019/13/0038). Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Juli 2024