



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Aloisia Bergauer, Mag. Ralf Artner und Friedrich Hagl im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufungen der Bw., vertreten durch K., vom 12. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. April 2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 und vom 1. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Februar 2011 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 nach der am 10. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. brachte gemeinsam mit ihrer Mutter und ihrem Bruder mit Schreiben vom 14. Jänner 2011 eine *"vorsorgliche Offenlegung gemäß § 29 FinStrG betreffend Einkommensteuer 2003-2009 und Erbschaftsteuer 2000"* beim Finanzamt Wien 1/23 ein. Die Einkünfte aus ausländischen Kapitalveranlagungen, nämlich aus zwei Depots bei der ABN AMRO, Zürich und AKB Privatbank Zürich AG seien irrtümlich nicht in Österreich erklärt worden. Der Vater der Bw., Herr F., habe seit Beginn der 80er Jahre über diese Depots in der Schweiz verfügt. Dieses Vermögen habe ausschließlich aus einer Erbschaft nach Frau L. (verstorben 1983) bestanden. Im Zuge des Todes des Vaters der Bw. (verstorben am X November 2000) sei es

zur todeswegigen Übertragung seines Auslandsvermögens gekommen. Aufgrund der testamentarischen Anordnung seien alle Bankdepots und Konten zu jeweils einem Drittel an die Bw., ihre Mutter und ihren Bruder übertragen worden. Diese hätten das Vermögen auf den Depots bei den Banken in Zürich belassen. Da aus der Zeit vor 2003 sowohl bei der ABN AMRO, Zürich, als auch bei der AKB Privatbank Zürich AG keine Unterlagen mehr vorhanden seien, könne die Höhe dieser Erbschaft zum 30. November 2000 nicht mehr exakt nachvollzogen werden. Jedoch habe diese im Jahr 2000 schätzungsweise € 5,932.230,60 und im Jahr 1983 schätzungsweise € 1,832.264,59 betragen. Diese Schätzwerte seien durch finanzmathematische Rückrechnung ermittelt worden. Seit der Übertragung des Vermögens auf die Bw. seien keine weiteren Einlagen erfolgt. Die Bw. habe ebenso wie ihre Mutter und ihr Bruder rund € 20.000 pro Jahr vom Depot bei der AKB Privatbank Zürich AG entnommen und ausschließlich für ihren Lebensunterhalt verwendet. Vom Konto bei der ABN AMRO Zürich seien keine Entnahmen getätigt worden. Die Erträge aus der Veranlagung des angegebenen Vermögens seien von der Bw. seit Dezember 2000 irrtümlicherweise nicht der österreichischen Besteuerung unterworfen worden. Aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht würden nicht nur die Einkünfte der iSd § 207 Abs. 2 erster Satz BAO abgabenrechtlich relevanten Jahre 2005 bis 2009 betragsmäßig offengelegt, sondern auch die Einkünfte der Jahre 2003 und 2004. Die Bw. wäre hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Einkünfte in ihrer Einkommensteuererklärung einem Irrtum unterlegen. Dieser habe letztlich darin bestanden, dass die Bw. der Ansicht gewesen sei, dass sie betreffend den dargelegten Einkünften aufgrund des in der Schweiz erfolgten Quellensteuerabzugs sämtliche Steuerpflichten erfüllt habe.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2011 nahm das Finanzamt Wien 1/23 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte mit Bescheid vom 23. Februar 2011 die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit einer Abgabennachforderung in Höhe von € 21.293,99 fest. Begründet wurden diese Bescheide mit der Selbstanzeige vom 14. Jänner 2011.

Mit Schreiben vom 1. April 2011 erhob die Bw. Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 23. Februar 2011 hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 und begründete diese wie folgt: Nach § 207 Abs. 2 BAO verjähre die Einkommensteuer nach fünf Jahren. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, betrage die Verjährungsfrist zehn Jahre (idF BGBl I 2010/05 für Veranlagungszeiträume ab 2003). Ob Abgaben iSd § 207 Abs. 2 2. Satz BAO hinterzogen seien, sei von der Behörde als Vorfrage nach den Vorschriften des FinStrG zu prüfen (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 207 Tz 15; UFS Feldkirch 12.2.2009, RV/0379-F/08). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setze eindeutige,

ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 29.9.1997, 96/17/0453; 30.10.2003, 99/15/0098; 17.12.2003, 99/13/0036) und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben worden sei (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 207, Tz 14). Die maßgeblichen Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Die Beurteilung der Vorfrage, ob von einer Abgabenhinterziehung auszugehen wäre, habe in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung müsse sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei (vgl. VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; 29.9.1997, 96/17/0453; *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 207, Rz 15). Ob die (strafrechtlich bedeutsamen objektiven und subjektiven) Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vorliegen, sei auch im Verfahren der Abgabensfestsetzung nach materiellem Finanzstrafrecht zu beurteilen (vgl. UFS Linz 22.1.2009, RV/0886-L/05). Das Finanzamt habe im angefochtenen Bescheid nicht begründet, warum von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auszugehen wäre. Es finde sich diesbezüglich keinerlei Hinweis auf das Vorliegen des subjektiven strafrechtlichen Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG.

Des Weiteren sei aus nachfolgenden Gründen von keiner Abgabenhinterziehung iSd § 207 Abs. 2 vorletzter Satz BAO iVm § 33 FinStrG auszugehen: Gemäß § 9 FinStrG werde dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließe. Ist der Irrtum unentschuldbar, so sei dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Somit besage der ausdrückliche Gesetzeswortlaut, dass im Falle eines Irrtums – auch bei dessen Unentschuldbarkeit – Vorsatz ausgeschlossen sei. Die Kapitaleinkünfte aus den Schweizer Konten seien in der Schweiz versteuert worden. Aufgrund dieser Versteuerung der Einkünfte sei die Bw. davon ausgegangen, dass diese Mittelzuflüsse kein weiteres Mal in Österreich von ihr der Besteuerung zu unterwerfen gewesen wären.

Da mangels Vorsatzes die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 vorletzter Satz BAO nicht zehn, sondern nur fünf Jahre betrage, erweise sich der Spruch des Wiederaufnahmebescheides betreffend die Einkommensteuer 2004 jedenfalls als inhaltlich rechtswidrig. Es werde daher der Antrag gestellt, den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 und den Einkommensteuerbescheid für 2004 ersatzlos aufzuheben.

In einer vom Finanzamt Wien 1/23 am 8. April 2011 ausgefertigten Bescheidbegründung begründete das Finanzamt den *"Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheid 2004"* vom 23. Februar 2011 wie folgt: Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des

Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Im gegenständlichen Fall seien derartige Tatsachen und Beweismittel, die eine Wiederaufnahme begründen, zweifelsfrei durch die im Schreiben vom 14. Jänner 2011 erstattete Offenlegung gemäß § 29 FinStrG hervorgekommen. Zu untersuchen wäre, ob der Wiederaufnahme gesetzliche Verjährungsbestimmungen entgegenstünden. Im § 207 BAO werde die Verjährung hinsichtlich des Rechts auf Festsetzung einer Abgabe geregelt und zwar nicht nur hinsichtlich der erstmaligen Festsetzung, sondern auch für Abänderungen von Bescheiden. Soweit eine Abgabe hinterzogen wäre, betrage die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO in der Fassung BGBl Nr. 105/2010 zehn Jahre. Gemäß § 323 Abs. 2 BAO sei diese Bestimmung erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden sei.

Dem gegenständlichen Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheid 2004 liege die Selbstanzeige vom 14. Jänner 2011 zugrunde. Darin werde ua sinngemäß ausgeführt, dass Einkünfte aus ausländischen Kapitalveranlagungen irrtümlich in Österreich nicht erklärt worden seien. Nach dem Tod des F. am X November 2000 wäre es zur todeswegigen Übertragung seines Auslandsvermögens von schätzungsweise rd. € 5,9 Mio. mit 1/3 auf seine Tochter, die Bw., gekommen. Die Bw. habe seit der Übertragung der Auslandsdepots jährlich rd. € 20.000 entnommen und seit Dezember 2000 (Tod des Vaters) die Erträge aus der Veranlagung des Schweizer Vermögens irrtümlich nicht der österreichischen Besteuerung unterworfen. Der Irrtum habe letztlich in der Annahme bestanden, sämtliche Steuerpflichten infolge des in der Schweiz erfolgten Quellensteuerabzugs erfüllt zu haben. Ergänzend sei noch ausgeführt worden, dass zwar im Zuge des Erbvorganges nach dem Ableben des Vaters die vererbten Vermögenswerte mit insgesamt € 5,9 Mio. geschätzt, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern aber nicht angezeigt worden wären.

Somit gehe es im gegenständlichen Fall um ein von der Bw. im Jahr 2000 geerbtes Vermögen in Höhe von mehr als € 1,9 Mio. Die Bw. sei nach der Aktenlage zumindest seit dem Jahr 2000 ständig von einem berufsmäßigen Parteienvertreter steuerlich vertreten gewesen. Es erscheine unglaublich und *"weder im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens noch mit logischen Denkgesetzen"*, dass die Bw. seit dem Erbanfall nicht über dieses Vermögen mit ihrem steuerlichen Vertreter gesprochen habe, zumal es sich hierbei doch um eine beträchtliche Größenordnung gehandelt habe und sie dieses ihr bereits im Jahr 2000 zugeflossene Vermögen, mit dem sie – nach eigenen Angaben – jahrelang ihren privaten

Lebensunterhalt verbesserte, irrtümlich mehr als zehn Jahre nicht offengelegt habe. Nach Ansicht des Finanzamtes Wien 1/23 handle es sich daher zweifelsfrei um hinterzogene Abgaben, weshalb gemäß § 207 Abs. 2 BAO keine Verjährung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vorgelegen wäre.

Mit Bescheid vom 11. April 2011 nahm das Finanzamt Wien 1/23 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 mit einer Abgabennachforderung in Höhe von € 23.764,13.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2011 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 und führte in der Begründung (auch zur Ergänzung der Berufung vom 1. April 2011 gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004) folgendes aus: Das Bestehen eines steuerlichen Vertretungsverhältnisses könne jedenfalls nicht als zwingender Ausschlussgrund für fahrlässiges Handeln herangezogen werden. Bei der Frage, ob die Bw. Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die österreichische Einkommensteuererklärung einzuholen gehabt hätte, gehe es bereits um die Erörterung, ob ein entschuldbarer oder ein unentschuldbarer Irrtum vorlag und damit um die Frage, ob der Abgabepflichtigen, wenn überhaupt, fahrlässiges Handeln vorzuwerfen wäre. Die Möglichkeit einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung sei zu diesem Zeitpunkt bereits ausgeschlossen, da jegliche Form von Irrtum gemäß § 9 FinStrG höchstens eine Strafbarkeit nach dem entsprechenden Fahrlässigkeitsdelikt nach sich ziehen könne. Warum das Nichtverständigen mit dem steuerlichen Berater einen Irrtum bei der Steuerpflichtigen ausschließen solle, sei nicht ersichtlich; in der jüngeren Rechtsprechung finde sich diesbezüglich in einem Judikat des FG Münster (I K 1544/04 E vom 5.9.2007) die Ansicht, dass aus dem bloßen Nichteinholen von Erkundigungen auf keinen bedingten Vorsatz geschlossen werden könne. Für eine allfällige Annahme der Behörde, die Bw. habe sehr wohl entsprechende Erkundigungen eingeholt und sei sich daher tatsächlich der widerrechtlichen Nichtversteuerung bewusst gewesen, würden keinerlei Anhaltspunkte vorliegen.

Die Begründung, es sei bei der Bw. von Vorsatz auszugehen, da es bereits seit zehn Jahren zu Nichtversteuerungen gekommen wäre, zeige jedenfalls nicht auf, dass die Bw. den Verstoß gegen die Rechtsordnung auch erkannt habe. Das bloße Bestehen einer diesbezüglichen Verdachtslage reiche jedoch nicht aus, vom Vorliegen einer Abgabenhinterziehung auszugehen, die gerade eben nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliege, sondern Vorsatz als Schuldform erfordere, weshalb eine Abgabenhinterziehung somit erst als

erwiesen gelten könne, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststehe (vgl. UFS 7.6.2005, RV/0437-F/02).

Die fehlende Offenlegung der Erbschaft des ausländischen Vermögens gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zeige nicht auf, dass die Bw. bei der Nichtversteuerung der Einkünfte aus diesem Vermögen in den darauffolgenden Jahren den Verstoß gegen die Rechtsordnung erkannt habe. Selbst für den Fall, dass die Behörde für die Nichtversteuerung der ererbten Vermögens im Jahr 2000 vorsätzliches Handeln nachweisen könnte, reiche dies nicht aus, um auch vorsätzliches Handeln hinsichtlich der Nichtbesteuerung der ausländischen Kapitaleinkünfte zu begründen. Eine derartige Schlussfolgerung sei insofern unzulässig, als nicht aus der einstigen Verwirklichung eines Vorsatzdeliktes auch zukünftig auf zwingend vorsätzliches Handeln des Abgabepflichtigen geschlossen werden dürfe, insbesondere da es sich bei der Versteuerung einer ausländischen Erbschaft und der Versteuerung von Kapitaleinkünften um zwei verschieden zu beurteilende Sachverhalte handle. Eine vorsorgliche Selbstanzeige könne jedenfalls nicht als Schuldeingeständnis gewertet werden. Darüber hinaus sei der Hinweis auf eine irrtümliche Nichtversteuerung bereits in der vorsorglichen Selbstanzeige vom 14. Jänner 2011 erfolgt.

Das Finanzamt Wien 1/23 legte am 20. Mai 2011 die Berufungen zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

In der am 10. Oktober 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. ergänzend ausgeführt, dass sie betreffend dem im Jahr 2000 geerbten streitgegenständlichen Vermögen keine Veranlagungsentscheidungen getroffen habe, sondern lediglich jährlich jeweils in Kleinbeträgen rund € 20.000 in bar von diesem Konto behoben und teilweise nach Österreich mitgenommen habe. Das Konto sei immer von einem Schweizer Bankbetreuer verwaltet worden. Auf Grund eines Betreuerwechsel im Jahr 2011 sei sie darauf aufmerksam gemacht worden, dass der in der Schweiz vorgenommene Quellensteuerabzug keine Steuerabgeltungswirkung für Österreich beinhalte. Dies sei der Grund für die erfolgte Selbstanzeige gewesen. Ergänzend verwies der steuerliche Vertreter der Bw. auf die Berufungsentscheidung vom 30.5.2012, FSRV/0100-L/10, in welcher der Unabhängige Finanzsenat in einem gleichgelagerten Fall kein vorsätzlichen Handeln erkannt habe. Die zitierte Entscheidung sei insofern bemerkenswert, als im dortigen Fall ein aktives Handeln des Beschuldigten im Zusammenhang mit dem ausländischen Vermögen gegeben gewesen wäre. Der Vertreter des Finanzamtes Wien 1/23 wies darauf hin, dass bei Berücksichtigung des Gesamtverhaltens der Bw. seit dem Erbanfall im Jahr 2000 jedenfalls von bedingten Vorsatz auszugehen wäre, da bereits bei Abgabe der Erbschaftsteuererklärung das betroffene Vermögen in diese nicht aufgenommen worden sei. Dies offenbar mit dem Hintergedanken, zukünftige Erträge der Ertragsbesteuerung zu entziehen. Die steuerliche Vertretung der Bw.

gab zu diesem Vorbringen an, dass im Zeitpunkt der Verfassung der Erbschaftsteuererklärung nicht klar gewesen sei, ob dieses (ausländische) Vermögen überhaupt der Erbschaftsteuer zu unterziehen wäre. Dies deshalb, weil auf Grund des Quellensteuerabzuges und der damit verbundenen Endbesteuerungswirkung eine Befreiung von der Erbschaftsteuer gegeben gewesen sei.

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

Gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Bw. hat mit Schreiben vom 14. Jänner 2011 eine Selbstanzeige betreffend die unterlassene Versteuerung der Erträge aus Kapitalveranlagungen in der Schweiz eingebracht. Dem Finanzamt ist die unterlassene Versteuerung erst durch die Selbstanzeige bekannt geworden. Damit sind Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit b neu hervorgekommen und dadurch die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren erfüllt.

Nach Eintritt der Verjährung ist gemäß § 304 BAO eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein

a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder

b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides

eingebrachter Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt.

Die Verfügung der Wiederaufnahme ist nach Eintritt der Verjährung nicht mehr zulässig. Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO - abgesehen von den dort angeführten, im Berufungsfall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten. Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 207 Tz 3, 4).

Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung ist im § 304 BAO auf Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme von Verfahren erweitert.

Mit BGBl. I Nr. 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005) bzw. BGBl. Nr. 180/2004 (Abgabenänderungsgesetz 2004) wurden die Verjährungsfristen verkürzt, die neuen Bestimmungen waren grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 bzw. 1. Jänner 2006 anzuwenden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl. Nr. 105/2010, wurde diese Frist wieder auf zehn Jahr ausgedehnt. Gemäß § 323 Abs. 27 BAO ist diese Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erstmals auf nach dem 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenansprüche anzuwenden. Die Frist des § 304 lit. a BAO, die anlässlich der Verkürzung auf sieben Jahre ebenfalls verkürzt wurde, wurde im Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 nicht verlängert.

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnissen ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 209 Tz 42, mwN).

Im konkreten Fall wurde von der Bw. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 am 26. Jänner 2005 und die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 am 12. September 2005 elektronisch beim Finanzamt Wien 1/23 eingereicht. Für das Jahr 2003 erklärte die Bw. neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von € 1.995,40 und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 91.606,21. Für das Jahr 2004 erklärte die Bw. nicht endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von € 1.640,24, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 80.620,01 und sonstige Einkünfte in Höhe von € 182,89. Die Abgabenfestsetzungen erfolgten erklärungsgemäß mit Bescheid vom 7. Februar 2005 (Einkommensteuer für das Jahr 2003) und mit Bescheid vom 19. Oktober 2005 (Einkommensteuer für das Jahr 2004). Mit Schreiben vom 14. Jänner 2011 erfolgte die Offenlegung gemäß § 29 FinstrG betreffend den in den Jahren 2003 und 2004 nicht erklärten Einkünften aus ausländischen Kapitalveranlagungen.

Die strittigen Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 sind gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, entstanden. Die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren endete dementsprechend für den Veranlagungszeitraum 2003 mit Ablauf des Kalenderjahres 2008 und für den Veranlagungszeitraum 2004 mit Ablauf



des Kalenderjahres 2009. Die mit Berufungen vom 8. April 2011 bzw. 13. Mai 2011 angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 wurden am 23. Februar 2011 bzw. am 11. April 2011 erlassen. Lediglich im Falle des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben wäre die Erlassung der angefochtenen Bescheide entsprechend den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen innerhalb der Verjährungsfristen erfolgt.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958, zu beurteilen (vgl. VwGH 26.2.2004, 99/15/0127).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer 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 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

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

Wenn - wie im gegenständlichen Fall - eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht.

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 (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 23.6.1992, 92/14/0036). Dabei genügt es – nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

In den Berufungen wird zunächst eingewendet, dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nicht begründet habe, warum von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auszugehen wäre. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass die Bw. selbst dem Finanzamt gegenüber in der Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG vom 14. Jänner 2011 ihre Verfehlung dargelegt hat und das Finanzamt daher zweifellos vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen objektiven Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung ausgehen konnte.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Berufungsfall jedenfalls erfüllt. Die Bw. hat unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.

Betreffend das Vorliegen des subjektiven strafrechtlichen Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung wurde in der ergänzenden Bescheidbegründung vom 8. April 2011 ausdrücklich festgehalten, aus welchen Gründen die Bw. nach Ansicht des Finanzamtes Wien 1/23 den Tatbestand der vorsätzlichen Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 bewirkt hat.

Entgegen den Berufungsausführungen wurde daher die Vorfrage der Abgabenhinterziehung, insbesondere auch der (für die Annahme hinterzogener Abgaben) erforderliche Vorsatz, vom Finanzamt Wien 1/23 ausreichend begründet.

Das Finanzamt Wien 1/23 hat die Annahme eines Hinterziehungstatbestandes in Bezug auf die Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 damit begründet, dass die Bw. im Jahr 2000 ein Vermögen in Höhe von mehr als € 1,9 Mio. geerbt habe und zumindest seit dem Jahr 2000 von einem berufsmäßigen Parteienvertreter steuerlich vertreten gewesen wäre. Im Hinblick auf die beträchtliche Größenordnung erscheine es unglaublich und *"weder im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens noch mit logischen Denkgesetzen"*, dass die Bw. seit dem Erbanfall nicht mit ihrem steuerlichen Vertreter über das geerbte Vermögen

gesprächen habe, zumal es sich um eine beträchtliche Größenordnung handle und sie dieses ihr bereits im Jahr 2000 zugeflossene Vermögen bzw. dessen Erträge, mit dem sie jahrelang ihren privaten Lebensunterhalt verbesserte, irrtümlich mehr als 10 Jahre nicht offengelegt habe. Daher wäre zweifelsfrei vom Vorliegen hinterzogener Abgaben auszugehen.

Diese vom Finanzamt getroffenen Schlussfolgerungen sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als schlüssig und ausreichend anzusehen. Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass der Täter den Steueranspruch kennt und weiß, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. Die Bw. handelte hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der ausländischen Einkünfte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mindestens mit Eventualvorsatz. Es ist davon auszugehen, dass die Bw. wusste, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht vollständig angegeben waren und dass sie es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

Die Bw. wusste, dass ihr ausländisches Kapitalvermögen nach dem Tod ihres Vaters im Jahr 2000 gehörte bzw. ihr zuzurechnen war. Es kann keinesfalls als lebensfremd gewertet werden, aus der beträchtlichen Höhe der Erbschaft der Bw. von rd. € 1,9 Mio. und der Veranlagung dieses Vermögens in der Schweiz einen Rückschluss auf ein zumindest bedingt vorsätzliches Handeln der Bw. zu ziehen.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 und 2004 erklärte die Bw. Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Steuerabzug in Höhe von € 1.995,40 und € 1.640,24. Bei diesen Beträgen handelte es sich nach den Angaben der steuerlichen Vertretung der Bw. um Zinsen aus ausländischen (Bundesrepublik Deutschland) Sparguthaben der Bw., welche in der Folge nach Österreich transferiert worden wären. Es besteht daher kein Zweifel daran, dass die Bw. die grundsätzliche Steuerbarkeit von Einnahmen aus ausländischem Kapitalvermögen kannte.

Dass die Bw. gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, gerade die nicht unerheblichen Einkünfte aus den Schweizer Depots seien in Österreich steuerfrei und müssten nicht einmal in den Steuererklärungen angegeben werden, ist realitätsfremd. Allein aus dem Umstand, dass diese Kapitalerträge von der Bw. gar nicht deklariert wurden ist bereits ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben anzunehmen. Vorsätzlich handelt nämlich derjenige, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten hat, dass er den Tatbestand verwirklicht und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat.

In diesem Zusammenhang dürfen auch die seit vielen Jahren in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführten politischen Diskussionen bezüglich der Sicherstellung der Besteuerung

von Kapitaleinkünften aus in der Schweiz angelegten Kapitalvermögen nicht unberücksichtigt bleiben.

Auch nach dem Gesamtbild der Vermögensverhältnisse der Bw ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass sie die Steuerbarkeit der Kapitaleinkünfte kannte. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß. Aus den vorliegenden Einkommensteuerbescheiden der Bw. für die Jahre 2003 und 2004 ergibt sich ohne Berücksichtigung der nicht erklärten Kapitalerträge aus den Veranlagungen in der Schweiz ein durchschnittlicher Steuersatz von 43,36% im Jahr 2003 und von 39,90% im Jahr 2004. Auf die in der Selbstanzeige vom 14. Jänner 2011 erklärten bisher in Österreich nicht versteuerten Kapitaleinkünften in der Schweiz entfiel im Jahr 2003 eine Quellensteuer in Höhe von € 1.618,00 (ds 1,59% der Kapitaleinkünfte in Höhe von € 101.528,50) und im Jahr 2004 eine Quellensteuer in Höhe von € 927,19 (ds 1,04% der Kapitaleinkünfte in Höhe von € 88.884,70). In Anbetracht der Einkommensverhältnisse der Bw. und dem Vorliegen diverser ausländischer Einkunftsquellen kann der Einwand der Bw., sie wäre rechtsirrigerweise davon ausgegangen, dass mit dem in der Schweiz erfolgten verschwindend geringen Quellensteuerabzug sämtliche Steuerpflichten erfüllt wären, nicht als ernsthaftes Vorbringen gewertet werden. Umso mehr als davon ausgegangen werden kann, dass die Bw. auch in Österreich über ein Bankkonto und daher zumindest zeitweilig über Einkommen aus Kapitalvermögen verfügte und daher wissen musste, dass die österreichische mit Endbesteuerungswirkung verbundene Kapitalertragsteuer, welche ebenso als Abzugssteuer konzipiert ist, 25% beträgt. Die Ausführungen der Bw., dass eine 1,04%ige bzw. 1,59%ige Abzugssteuer eine gleichartige Abgeltungswirkung haben kann, sind daher völlig unglaubwürdig und lebensfremd.

Die Unglaubwürdigkeit der Ausführungen der Bw. zur Abgeltungswirkung des bloß geringfügigen Quellensteuerabzuges in der Schweiz ergibt sich auch daraus, dass die Bw. betreffend ihres vergleichsweise geringfügigen Kapitalvermögens in der Bundesrepublik Deutschland sehr wohl ihrer Offenlegungs- und Erklärungsfrist in Österreich nachgekommen ist. Dass die Bw. gerade hinsichtlich der Erträge aus dem weitaus höheren Kapitalvermögen in der Schweiz einem Rechtsirrtum unterlägen wäre, kann daher nicht ernsthaft in Betracht gezogen werden.

Der Einwand der Bw., sie wäre in Ansehung der in der Schweiz erhobenen Quellensteuer davon ausgegangen, dass in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen habe, weshalb sie einem den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum unterlegen wäre, stellt daher eine reine Schutzbehauptung dar, zumal es an der Bw. bzw. ihrer steuerlichen Vertretung gelegen wäre, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den

Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige das Risiko eines Rechtsirrtums. Entschuldigbar 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 (vgl. VwGH 26.11.1998, 98/16/0199). Der von der Bw. eingewandte entschuldbare Rechtsirrtum liegt daher auch deswegen nicht vor, weil die Bw. bei Anwendung der nach ihren Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen hätte müssen, zumal ihr grundsätzlich die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte bekannt war.

Wenn die Bw. zur Bestätigung ihrer Auffassung, dass aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden kann, auf das Judikat des FG Münster, vom 5.9.2007, 1K 1544/04 E, verweist, übersieht sie dabei, dass das FG im genannten Urteil in Frage gestellt hat, ob die Kläger bzw. der sog "Hobby-Steuerberater" von einer Steuerpflicht der Anlagen in der Bundesrepublik Deutschland bzw. zumindest von der beschriebenen Auskunftspflicht überhaupt wussten. Insofern kann das erwähnte Urteil auf den vorliegenden Fall nicht angewandt werden. Hingegen hat das FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 17.6.2008, 8 K 59/04 festgestellt, dass die pflichtwidrige Nichtdeklaration von Kapitaleinkünften zu einer verlängerten Festsetzungsverjährung führt, da eine vorsätzliche Steuerhinterziehung vorliegt.

Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führt zu dem Schluss, dass die Bw. die Steuerverkürzung – wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich – so doch zumindest billigend in Kauf genommen hat. Da somit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO gegeben war, erfolgte die Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 23. Februar 2011 und 11. April 2011 innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Oktober 2012