

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den vorsitzenden Richter R1., den beisitzenden R2., die weiteren Senatsmitglieder R3. und R4. im Beisein der Schriftführerin SF. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 20.01.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA. jeweils vom 16.12.2013 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens § 303 BAO (Einkommensteuer 2003) und Einkommensteuer 2003 in der Sitzung am 30.01.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrenslauf**

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) erstattete gemeinsam mit ihren beiden in Österreich lebenden Schwestern mit Schreiben vom 19.11.2013 durch ihren steuerlichen Vertreter eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2012 und Erbschaftssteuer 2003.

Darin wird vorgebracht, die Einkünfte aus den ausländischen Konten der P-Gesellschaft, Konten und Depots bei der Bank1, Ort1, Schweiz (ab 2010 Bank2, Ort2, Schweiz) seien irrtümlich in Österreich nicht erklärt worden.

Der im Jahr 2003 verstorbene Vater habe über Konten und Depots bei der Bank1, Ort1, Schweiz, verfügt. Im Jahr 2003 seien diese Konten im Wege des Verlassenschaftsverfahrens auf seine vier Kinder zu gleichen Teilen übergegangen.

Im Jahr 2005 sei die P-Gesellschaft (Gesellschaft nach dem Recht von Panama) gegründet und das Konto bei der Bank1 in diese Gesellschaft eingebracht worden.

Im Jahr 2010 seien die Konten und Depots von der Bank1, Ort1, Schweiz, auf die Bank Bank2, Ort2, Schweiz, übertragen worden.

Die Einkünfte aus diesen Konten und Depots seien irrtümlicherweise nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen worden. Aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht würden auch die Jahre 2003 bis 2007 betragsmäßig vollständig offengelegt.

Mit Bescheiden vom 16.12.2013 verfügte die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2003 und setzte die Einkommensteuer der Bf. für das Jahr 2003 mit neuem Sachbescheid fest. In der Begründung wurde ausgeführt, im Ausland bezogene Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren unterlägen gemäß § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 der Einkommensteuer. Sie seien gesondert neben dem übrigen Einkommen ohne Abzug von Freibeträgen bzw. Absetzbeträgen im Veranlagungswege mit 25% zu besteuern.

Das Vorliegen von Vorsatz sei zu bejahen, weil es sich um Kapitaleinkünfte von nicht unbeträchtlicher Höhe handle und nach allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen sei, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfüge, auch Kenntnis von der potentiellen Steuerpflicht angefallener Erträge habe. Überdies sei zu berücksichtigen, dass die Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in der Schweiz angelegtem Kapitalvermögen seit Jahren in den Medien und in der öffentlichen Diskussion massiv thematisiert worden sei.

In der fristgerecht gegen den Wiederaufnahme- und den Einkommensteuerbescheid 2003 erhobenen Beschwerde brachte die Bf. vor, nach Rechtsprechung und herrschender Lehre setze die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben worden sei. Die maßgeblichen Hinterziehungskriterien der Straftatbestände seien von der Abgabenbehörde nachzuweisen.

Die Beurteilung der Vorfrage, ob von einer Abgabenhinterziehung auszugehen sei, habe in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Daraus müsse sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei.

Bei den von der Behörde angeführten Begründungen handle es sich lediglich um eine standardisierte, nicht auf die konkreten Umstände des Einzelfalles eingehende Begründung. Es seien keine zweckdienlichen Umstände angeführt, aus denen sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit das Vorliegen eines Eventualvorsatzes beweisen lasse.

Bewusst fahrlässig handle, wer es für möglich halte, dass er einen einem bestimmten Tatbild entsprechenden Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen wolle. Sowohl bei Eventualvorsatz als auch bei bewusster Fahrlässigkeit erkenne der Täter die Möglichkeit des verpönten Erfolgseintrittes. Im Falle bewusster Fahrlässigkeit handle er jedoch im Vertrauen darauf, dass dieser Erfolg nicht eintreten werde. Bei der Unterscheidung sei u.a. auf die Persönlichkeit des Täters und die damit verbundene

Frage, ob dem Täter nach den Umständen eine vorsätzliche Handlung zuzumuten sei, einzugehen. Führe diese Untersuchung zu keinem Ergebnis, gelte, dass im Zweifel zugunsten des Täters zu entscheiden sei. Es sei dann nicht Eventualvorsatz, sondern bewusste Fahrlässigkeit anzunehmen.

Der Annahme der Behörde hinsichtlich des Vorliegens einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung sei entgegenzuhalten, dass in der Offenlegung vom 19. November 2013 darauf hingewiesen worden sei, dass die Nichtbesteuerung durch die Bf. irrtümlich erfolgt sei, womit eindeutig festgehalten sei, dass bei der Bf. kein Vorsatz vorgelegen sei.

Ein derartiger Hinweis in der Offenlegung sei aber nicht zwingend gewesen, da im Rahmen der Darlegung der Verfehlung keine Notwendigkeit bestehe, auch Umstände bekannt zu geben, die der Beantwortung der Frage dienten, ob die Abgabepflichtige vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt habe. Ein Schuldbekenntnis in Form von Ausführungen zur subjektiven Tatseite sei für die ausdrückliche Darlegung der Verfehlung bei der Offenlegung nicht erforderlich. Das Fehlen genauerer Ausführungen könne daher nicht als Argument für das Bestehen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG herangezogen werden.

Die Bf. sei zweifelsfrei der Ansicht gewesen, dass die Schweiz das Besteuerungsrecht habe und durch Abzug der ausländischen Quellensteuern die ausländischen Kapitaleinkünfte endbesteuert gewesen seien. Es sei daher von der Abgabenbehörde zu prüfen, ob die Abgabepflichtige hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich einem Irrtum unterlegen sei.

Angesichts der Tatsache, dass die Bf. keine steuerrechtliche Berufsausbildung genossen habe und in Österreich Konten generell der Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung unterlägen, sei nachgewiesen, dass die Bf. keinen Vorsatz gehabt habe, sondern vielmehr einem "Endbesteuerungsirrtum" unterlegen sei.

Diese Meinung werde im Übrigen auch vom UFS in seiner Entscheidung vom 30.5.2012, FSRV/0100-L/10 geteilt: Es sei denk möglich, dass selbst in Wirtschaftsdingen erfahrene Personen hinsichtlich der korrekten Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften im Internationalen Steuerrecht einen "Endbesteuerungsirrtum" haben könnten.

Gemäß § 9 FinStrG werde dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen lasse. Sei der Irrtum unentschuldbar, so sei dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Somit besage der ausdrückliche Gesetzeswortlaut, dass im Falle eines Irrtums Vorsatz ausgeschlossen sei.

Letztlich gehe es bei der Frage der Entschuldbarkeit des Irrtums darum, ob die Steuerpflichtige Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die österreichische Einkommensteuererklärung einzuholen gehabt hätte. Einem jüngeren deutschen Judikat (FG Münster vom 5.9.2007, 1 K 1544/04 E) liege die Ansicht zu Grunde, 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 Wirtschaftstreuhändern der Vorwurf des Vorsatzes gemacht werde, wenn sie mit den Untiefen des Internationalen Steuerrechts nicht vertraut seien. Die jüngere Rechtsprechung des VwGH belege, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand nicht überschätzt werden dürfe und der Vorwurf des "Wissen müssens" maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen könne, nicht jedoch Vorsatz.

Wenn die Behörde ausführe, dass zumindest vom Vorliegen von bedingtem Vorsatz auszugehen sei, da unvollständige Steuererklärungen eingereicht worden seien und die grundsätzliche Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte dem Steuerpflichtigen schon auf Grund der Höhe der Kapitaleinkünfte klar sein müsse, sei dem entgegenzuhalten, dass eine derartige Interpretation weit überschießend und vom Gesetz nicht gedeckt sei, da sie keinen Raum für eine irrtümliche Nichterklärung von Einkünften lasse. Führe jegliche unvollständige Abgabe zur Annahme von bedingtem Vorsatz, sei eine irrtümliche und fahrlässige Nichterklärung von Einkünften ausgeschlossen. Eine solche Interpretation sei aber dem Gesetz nicht zu entnehmen und betreffe keinesfalls die subjektive Tatseite des § 33 FinStrG, sondern allenfalls die objektive Tatseite. Zum Tatbestand des § 33 FinStrG gehöre der Vorsatz, Abgaben zu verkürzen, der nicht schon dann angenommen werden könne, wenn das objektive Tatbild erfüllt sei.

Soweit die Behörde ausführe, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfüge, auch Kenntnis von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge habe, sei dem entgegenzuhalten, dass die Bf. die ausländischen Kapitalerträge gerade auf Grund der vermeintlichen Besteuerung nicht mitgeteilt hat.

Da mangels Vorsatzes die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 vorletzter Satz BAO nicht zehn, sondern nur fünf Jahre betrage, erweise sich der Spruch der Wiederaufnahmebescheide für die Einkommensteuerbescheide 2003 als inhaltlich rechtswidrig. Die Verjährung sei in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen und bewirke die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde. Die Wiederaufnahmebescheide und in der Folge auch die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 seien daher ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.02.2014 (zusätzliche Begründung vom 24.02.2014) hat die belangten Behörde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid abgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass in der Beschwerde lediglich Einwendungen gegen den Wiederaufnahmebescheid erhoben worden wären und die Einkommensteuervorschreibung erklärungsgemäß aufgrund der Selbstanzeige vom 09.11.2013 erfolgt sei.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid hat die belangte Behörde mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.02.2014 ebenfalls als unbegründet abgewiesen. Die belangten Behörde gehe davon aus, dass Abgabenhinterziehung vorliege und daher die Verjährungsfrist vom 10 Jahren zur Anwendung gelange. Nach ständiger

Rechtsprechung sei ein Irrtum lediglich dann entschuldbar, wenn der Täter bei Beurteilung des Sachverhalts und der Rechtslage jenes Maß an Sorgfalt aufwandte, das von ihm objektiv nach den Umständen des Falls gefordert werden müsse und ihm subjektiv nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden könne. Die Bf. habe das schweizerische Kapitalvermögen im Jahr 2003 durch Erbschaft erworben. Schon im Rahmen des Erbschaftssteuerverfahrens sei das ausländische Kapitalvermögen nicht offengelegt worden. Bereits zu diesem Zeitpunkt hätte sich die Bf. über die Besteuerung des Kapitalvermögens erkundigen müssen. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei davon auszugehen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge wisse. Der Einwand, dass die ausländischen Einkünfte durch die Besteuerung in der Schweiz endbesteuert wären, sei eine bloße Schutzbehauptung. Es sei davon auszugehen, dass es in Österreich ansässigen natürlichen Personen bekannt sein müsse, dass keine länderübergreifende Endbesteuerungswirkung vorliegen könne. Dies umso mehr, als die Problematik des Transfers von Kapitalvermögen in die Schweiz zwecks Steuervermeidung in Österreich seit vielen Jahren immer wieder in der Öffentlichkeit diskutiert werde.

Mit Schriftsatz vom 07.03.2014 begehrte die Bf. die Vorlage der Beschwerde betreffend den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2003 sowie den Einkommensteuerbescheid 2003 an das Verwaltungsgericht. Inhaltlich verwies die Bf. auf die Beschwerde vom 20.01.2014 und wiederholte den bereits in der Beschwerde gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat.

Mit Eingabe vom 29.01.2019 zog die Bf. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Gleichzeitig verwies sie darauf, dass ihr Lebenssachverhalt völlig ident mit dem ihrer Schwester sei, über deren Beschwerde das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis Erk1 abgesprochen habe.

Am 30.01.2019 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat am Sitz des Bundesfinanzgerichts statt.

### **Zum Verfahren**

§ 274 Abs. 1 und 2 BAO lautet:

§ 274. (1) Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder

2. Wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

(2) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Senat, so hat eine mündliche Verhandlung weiters stattzufinden,

1. wenn es der Senatsvorsitzende für erforderlich hält oder

2. wenn es der Senat auf Antrag eines Mitglieds beschließt.

Die Bf. beantragte sowohl in ihrer Beschwerde als auch im Vorlageantrag die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat. Mit Eingabe vom 29.01.2019 zog die Bf. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

In der ordnungsgemäß zugestellten Ladung zur mündlichen Verhandlung am 30.01.2019 ist die Bf. auf den Umstand hingewiesen worden, dass ihr Fernbleiben der mündlichen Verhandlung nicht entgegensteht.

Angesichts der äußerst kurzfristigen Zurücknahme des Antrags auf mündliche Verhandlung (am Nachmittag des Vortages derselben) und Beibehaltung des Begehrens auf Entscheidung durch den Senat und des erstmaligen Hinweises der Bf. in ihrer Eingabe vom 29.01.2019 auf ihre persönlichen Verhältnisse, sah es der Berichterstatter für erforderlich iSd. § 274 Abs. 1 Z 2 BAO, die mündliche Verhandlung zum bekanntgegebenen Zeitpunkt abzuhalten.

Die Bf. konnte nicht davon ausgehen, dass mit kurzfristiger Zurückziehung des Antrages auf mündliche Verhandlung diese automatisch abberaumt wird. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wäre es an der Bf. gelegen, insbesondere ihre behaupteten, bislang nicht aktenkundigen, besonderen persönlichen Verhältnisse darzulegen und nachzuweisen. Die Bf. begab sich freiwillig dieser Möglichkeit, obwohl es naheliegend ist, dass sie im Zusammenhang mit der Zurückziehung des Antrages erstmals erstattete Sachvorbringen nicht nur in den Raum stellen kann, sondern von sich aus entsprechend zu substantiieren hat. Durch die Art des Vorbringens erscheinen die darin enthaltenen Argumente dem erkennenden Senat als bloße Behauptungen, die mit dem verwirklichten Sachverhalt nicht im Einklang stehen.

### **Sachverhalt**

Die Bf. erwarb im Jahr 2003 im Erbsweg gemeinsam mit ihren drei Schwestern ein in der Schweiz veranlagtes Kapitalvermögen in Höhe von 1.347.197,04 Euro zu gleichen Teilen. Das Vermögen war von ihrem im Jahr 2003 verstorbenen Vater auf Konten und Depots bei der Bank1, Ort1, Schweiz, angelegt worden.

Im Jahr 2003 flossen der Bf. aus diesem Kapitalvermögen anteilige Erträge in Höhe von 6.036,85 Euro zu und entrichtete sie in der Schweiz dafür eine Quellensteuer von anteilig 4,86 Euro.

Im Jahr 2005 wurde die P-Gesellschaft (Gesellschaft nach dem Recht von Panama) gegründet und das Konto bei der Bank1 durch die Bf. und ihre Schwestern in diese Gesellschaft eingebracht.

Die Bf. hat für das Streitjahr 2003 am 19.10.2008 eine elektronische Abgabenerklärungen ohne Aufnahme der in der Schweiz erzielten Erträge eingereicht. Die Nichterklärung dieser Erträge erfolgte mit dem Vorsatz, in Österreich abgabenrechtliche Verpflichtungen zu umgehen.

### **Rechtslage**

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO zehn Jahre.

Vorsätzlich handelt gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG, 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.

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

Folgende Einkünfte oder Kapitalerträge sind gemäß § 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 80/2003 bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern:

1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG 1988.
2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4 EStG 1988) ausbezahlt werden.
3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 sowie § 93 Abs. 3 EStG 1988.
4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des InvestmentfondsG 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des InvestmentfondsG 1993 Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 darstellen.

### **Beweiswürdigung**

Dass die Bf. im Jahr 2008 ihre Einkommensteuererklärung 2003 elektronisch eingereicht hat, ohne die streitgegenständliche Einkünfte zu erklären, folgt aus der Einsichtnahme in den elektronischen Veranlagungsakt.

Die Höhe des im Jahr 2003 erworbenen Vermögens, der Einkünfte sowie die in der Schweiz bezahlte Quellensteuer ergeben sich aus der von der Bf. eingebrachten Selbstanzeige vom 09.11.2013. Diese Beträge (ohne

Sicherheitszuschlag) hat die belangte Behörde dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt und sind daher zwischen den Verfahrensparteien unstrittig. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren haben sich keine Hinweise darauf ergeben, dass diese Beträge nicht die tatsächlichen Vermögenswerte wiedergeben.

Das gleiche gilt für die Umstände des Erwerbs des ausländischen Kapitalvermögens im Rahmen einer Erbschaft.

## **Erwägungen**

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre. Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes. Es kommt für deren Anwendbarkeit nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeananspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnisse an. Daher ist das Verjährungsrecht BGBl. I Nr. 105/2010 auch auf den Beschwerdefall anzuwenden, der sich vor dem Inkrafttreten ereignet hat (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 209, Tz 42, mwN.).

Die Verjährung beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Die strittigen Abgabeanprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für das Jahr 2003 sind gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, entstanden. Die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogenen Abgaben des Veranlagungszeitraumes 2003 endet daher mit Ablauf des Kalenderjahres 2013. Die angefochtenen Bescheide sind innerhalb dieser Frist ergangen.

Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren - ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf - festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

Nach dem festgestellten Sachverhalt steht fest, dass die Bf. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus Kapitalvermögen aus schweizerischen Konten nicht nachgekommen ist. Damit ist die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG erfüllt, weil die Bf. unter Verletzung der ihr nach § 119 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch das Nichterklären der Schweizer Kapitaleinkünfte eine Verkürzung von Abgaben bewirkt hat.

Entscheidend ist daher, ob auch die subjektiven Tatseite, nämlich eine vorsätzliche Handlung, gegeben ist.



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 (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059).

„Bedingter Vorsatz“ (dolus eventualis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 28.06.1995, 94/16/0282 mwN.). Diese Form des Vorsatzes ist für die Verwirklichung der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG ausreichend (siehe § 8 Abs. 1 FinStrG).

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). Die mangelnde Erkundigung ist dem Abgabepflichtigen vorzuwerfen, wenn ihm zumindest Zweifel über die Rechtslage kommen mussten (VwGH 18.12.1997, 97/16/0083). Daher kann bereits das Unterlassen einer ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung über die Versteuerung ein Verschulden der Bf. darstellen, das das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums ausschließt (vgl. z.B. VwGH 1.12.1972, 2072/71; siehe auch *Fellner* in *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz [20. Lfg 2015], § 9 Anm. 17 mwN.).

Spätestens seit der öffentlichen Diskussion um die „Steuer-CD“ in Deutschland im Jänner 2006 (also noch vor Einbringung der Steuererklärung im Jahr 2008 durch die Bf.) ist der Umstand, dass Erträge ausländischer Veranlagungen zu versteuern sind, in das allgemeine Bewusstsein gerückt. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist auch regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß (vgl. BFG 16.11.2015, RV/2101024/2015; Revision mit Beschluss VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0005 zurückgewiesen). Schon dieser Umstand, zeigt auf, dass es an der Bf. gelegen wäre, sich über eine allfällige Steuerpflicht ihrer Erträge aus der Kapitalveranlagung in der Schweiz zu erkundigen.

Wenn die Bf. in ihrer Eingabe vom 29.01.2019 vorbringt, dass ihr nur die Aussage des schweizerischen Vermögensverwalters bekannt gewesen sei, dass die Besteuerung in der korrekten Höhe vorgenommen wurde, sie aber keinen Zugang zu Bankunterlagen gehabt habe, weil diese ausschließlich an die Mutter zugestellt worden seien, so ist dem zunächst entgegenzuhalten, dass aus diesem Vorbringen nicht abzuleiten ist, dass sich die Aussage des Vermögensverwalters nicht ausschließlich auf die Besteuerung in der Schweiz bezieht. Dass dieser Verwalter Kenntnisse des österreichischen Steuerrechts gehabt habe und dazu Aussagen getätigt hätte, auf die sich die Bf. zu Recht verlassen

hätte können, hat die Bf. weder nachgewiesen noch behauptet und ist dies nach den vorgelegten Akten auch nicht anzunehmen.

Weiters hat die Bf. nicht aufgeklärt, warum sie zwar Zugang zu Aussagen des schweizerischen Vermögensverwalter hatte, jedoch weder bei diesem noch bei ihrer Mutter Einsicht in die entsprechenden Unterlagen genommen hat. Dass dies nicht möglich gewesen wäre, wurde nicht nachgewiesen und ist schon deshalb nicht glaubhaft, weil die Bf. in ihrer Offenlegung gemäß § 29 FinStrG selbst angibt, die fraglichen Konten und Depots seien im Verlassenschaftsverfahren auf sie und ihre Schwestern übergegangen. Dass sämtliche dieses Vermögen betreffenden Unterlagen ausschließlich ihrer, an diesem Vermögen nicht beteiligten Mutter, zugänglich gewesen sein sollen, ist aus den Vorbringen der Bf. nicht nachvollziehbar und entspricht auch nicht der Lebenserfahrung. Zudem würde dieser Umstand die Bf. nicht von der Verpflichtung entbinden, sich über die sie treffenden steuerlichen Pflichten im Zusammenhang mit ihrem - ihr schon aus dem Verlassenschaftsverfahren bekannten - Vermögen zu erkundigen.

Auch mit dem Hinweis auf Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts Erk1 (betreffend die jüngerer Schwester der Bf.) kann die Bf. ihre Beschwerde nicht stützen. Das Bundesfinanzgericht führte in dem angesprochenen Erkenntnis zum Sachverhalt aus: *"Die Bf führte in der mündlichen Verhandlung glaubwürdig aus, dass es ihr einerseits auf Grund ihrer persönlichen schwierigen Situation und andererseits auf Grund der untypischen Familienstruktur als jüngste von vier Töchtern nicht möglich gewesen sei, die ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigungen über allfällige steuerliche Aspekte des in der Schweiz veranlagten Vermögens einzuholen. In der Unterlassung der subjektiv zumutbaren Erkundigung ist zwar ein die Entschuldbarkeit des Irrtums ausschließendes Verschulden, aber kein vorsätzliches Handeln zu erblicken. Die Bf hat kein nach außen erkennbares Verhalten gesetzt, aus dem geschlossen hätte werden können, dass sie die Abgabenhinterziehung ernstlich für möglich gehalten und sich billigend damit abgefunden hat."*

Dass die Bf. sich in vergleichbarer persönlicher Lage befunden hat, hat die Bf. nicht dargetan. Fest steht, dass die Bf. im Jahr 1968 geboren ist, nicht die jüngste der Schwestern war, im Streitjahr einer unselbständigen Arbeit nachging und sich um ihre steuerlichen Belange gekümmert hat, indem sie für das Streitjahr eine Einkommensteuererklärung abgegeben hat. Persönliche Verhältnisse der Bf., die zumutbare Erkundigungen über allfällige steuerliche Aspekte des in der Schweiz veranlagten Vermögens unmöglich gemacht hätten, sind im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht hervorgekommen. Dass die persönlichen Verhältnisse zweier Personen, auch wenn es sich um Geschwister handelt, so wie in der Eingabe vom 29.01.2019 vorgebracht, völlig ident wären, entspricht auch nicht der Lebenserfahrung und ist - schon hinsichtlich der vorgenannten Aspekte - aktenkundig unrichtig. Dazu wird abrundend angemerkt, dass auch bei der dritten Schwester die lange Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung gekommen ist.

Es steht zudem fest, dass es zur Gründung einer Gesellschaft nach panamaischen Recht kam, in die die im Zuge der Erbschaft 2003 erbschaftsteuerlich nicht gemeldeten Konten in der Schweiz eingebracht wurden. Dazu ist anzumerken, dass die Bf. in ihrer Offenlegung gemäß § 29 FinStrG ausführt, die Gründung der Gesellschaft nach dem Recht von Panama samt Einlage der schweizerischen Konten sei erfolgt, weil *"wir, A, B, C und D einen sicheren Vermögensstock für 'schwierige' (Notfalls-)Zeiten zur Verfügung haben wollten."* Die bewusste und gewollte Bildung eines Vermögensstocks aus dem geerbten Vermögen, spricht nach Ansicht des erkennenden Senats dafür, dass die Bf. einen Einblick in Umfang und Ertrag des geerbten Vermögens haben musste. Dass sie angesichts dieser Vermögensgestaltung und -planung keinerlei Kenntnisse von den Vorgängen im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Konten und Depots gehabt hätte, ist daher auszuschließen.

Diese Umschichtung in die gegründete Gesellschaft lässt zudem auf wirtschaftliche und steuerliche Planung schließen. Diese Vorgänge trugen sich im Jahr 2005 zu, also bereits deutlich vor Einreichen der Steuererklärung für das Jahr 2003 im Jahr 2008 und im zeitlichen Nahebereich zu der immer stärker werdenden öffentlichen Diskussion um steuervermeidende Veranlagungen in der Schweiz.

Dass sich die Bf. zwar über die Veranlagung in Drittstaaten informiert und diese vornimmt, in diesem Zusammenhang eine Besteuerung der veranlagten Gelder in Österreich nicht für möglich hält, ist für den erkennenden Senat nicht vorstellbar. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung werden Gelder insbesondere deshalb im Ausland veranlagt, weil man sich höhere Erträge und bzw. oder geringere Steuerbelastung als im Inland erwartet. Daher wird man diesfalls geradezu notwendigerweise einen Vergleich der Steuerbelastung mit dem Inland vornehmen, was eine Erkundigung über die inländischen Besteuerungsregeln erforderlich macht. Der Bf. war zweifellos die entsprechende Erkundigung über das Bestehen einer Steuerpflicht in Österreich zumutbar und möglich.

Nach alldem ist davon auszugehen, dass die Bf. nicht nur mit dem Eventualvorsatz handelte, die Besteuerung in Österreich zu umgehen, sondern dass ihr die Abgabenverkürzung bewusst war und ihr gestaltendes Vorgehen (Vermögensumschichtung auf Panamagesellschaft, Abgabe einer Steuererklärung) auch auf diese Verkürzung abgezielt hat.

Dass die Bf. vorsätzlich (und nicht irrtümlich) Abgaben nicht entrichtet hat, ergibt sich letztlich auch aus dem Umstand, dass die Bf. im Jahr 2008 eine Abgabenerklärung für das Streitjahr eingereicht hat, die die fraglichen Erträge nicht ausweist, obwohl es eine allgemein bekannte Tatsache ist, dass Einkünfte jeder Art zu versteuern sind und ihr das Vorhandensein der ertragbringenden Konten und Depots in der Schweiz bewusst gewesen sein muss.

Demzufolge ergibt sich, dass die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Verjährungsfrist von 10 Jahren kommt im gegenständlichen Fall zur Anwendung.

Gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 idF. BGBl. I Nr. 80/2003 sind die streitgegenständlichen Erträge, wie im angefochtenen Bescheid vorgenommen, mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern. Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Das gegenständliche Erkenntnis bewegt sich im Rahmen der zitierten Rechtsprechung. Die Besteuerung der erzielten Erträge ergibt sich unmittelbar aus den angeführten Rechtsnormen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde demnach nicht aufgeworfen.

Wien, am 13. Februar 2019