

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. P und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Prok. B und Dr. A in der Beschwerdesache der Bf., Gde X, S-Straße-xx, gegen die Bescheide des Finanzamtes X, Gde X, R-Straße-yy, vom 12. November 2014 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird im Umfang der Beschwerde vorentscheidung teilweise stattgegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf den Einkommensteuerbescheid 2004 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 27. Jänner 2015 verwiesen.

3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf. ) bezog in den streitgegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Grenzgängertätigkeit nach Liechtenstein auch (aus ausländischen Kapitalanlagen stammende) Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Außerdem erhielt die Bf. für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 5. April 2004 Arbeitslosengeld.

Nach Einreichung entsprechender Einkommensteuererklärungen 2004 bis 2007 samt Beilagen wurde die Bf. mit Bescheiden vom 3. Mai 2005, vom 21. Juni 2006 (berichtigt gemäß § 293 BAO mit Bescheid vom 28.6.2006), vom 1. Juni 2007 und vom 7. Juli 2008 zur Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 veranlagt. Die von der Bf. in den Beschwerdejahren bezogenen (ausländischen) Einkünfte aus Kapitalvermögen blieben dabei jedoch mangels entsprechender Erklärung unberücksichtigt.

Unter Bezugnahme auf Art. 10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern (BGBl. III Nr. 301/2013) hat die Bf. im Jahr 2014 (statt der Option "Einmalzahlung gemäß Art. 8") die Liechtensteinische Bank in XY schriftlich ermächtigt, der zuständigen österreichischen Behörde (Finanzamt X) ihre Identität, ihre relevanten persönlichen Daten sowie ihren jährlichen Kontostand zwischen dem 31. Dezember 2004 und dem Inkrafttreten des Abkommens (1.1.2014) bekanntzugeben, woraufhin die genannte liechtensteinische Zahlstelle dem Finanzamt X Informationen über die von der Bf. bei dieser Bank unterhaltenen Konten oder Depots samt jährlichen Kontoständen übermittelte.

Nach Vorlage einer von der Bf. erstellten Aufstellung über erhaltene (ausländische) Einkünfte aus Kapitalvermögen und bezahlte Quellensteuern samt entsprechender Nachweise für die Jahre 2004 bis 2013 (wie etwa Kontoauszüge, Ertrags-/Vermögensaufstellungen bzw. Portfolio-Bewertungen, Coupons-Abrechnungen bzw. Zinsabrechnungen der Liechtensteinischen Bank) im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. diesbezügliches Ergänzungsersuchen des Finanzamtes X vom 6. Oktober 2014) nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 12. November 2014 die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (datiert ebenfalls jeweils mit 12. November 2014). Dabei ging es im Hinblick auf die gegenständlichen Wiederaufnahmen im Wesentlichen davon aus, dass die (verlängerte) Verjährungsfrist von zehn Jahren gemäß § 207 Abs. 2 BAO anzuwenden sei, zumal wegen Vorliegens eines (bedingten) Vorsatzes Abgabenhinterziehung als erwiesen anzunehmen sei. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein Vermögen verfüge und sich dazu entscheide, dieses statt in Österreich im Ausland, konkret im Fürstentum Liechtenstein, mit einem erheblichen Mehraufwand zu veranlassen, und sich diesbezüglich auch ausreichende Informationen beschaffe, auch von der Steuerpflicht anfallender Erträge in Österreich Kenntnis habe. Da für die gegenständlichen Veranlagungsjahre der Sachverhalt nicht bzw. nicht vollständig offengelegt worden sei, sei es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen worden (bedingter Vorsatz), dass dadurch Abgaben hinterzogen würden (es wird an dieser Stelle auch auf die entsprechenden Ausführungen des Finanzamtes in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 14. November 2014 verwiesen).

In den neuen im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen (angefochtenen) Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2007 setzte es nunmehr unter gleichzeitigem Abzug von bezahlter liechtensteinischer (Quellen)Steuer (KZ 757; 2004: 65,60 €;

2005: 142,18 €; 2006: 293,19 €; 2007: 462,41 €) auch Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen (KZ 754; besonderer Steuersatz von 25% nach § 37 Abs. 8 EStG 1988) iHv 491,97 € (2004), 432,73 € (2005), 488,64 € (2006) und 770,67 € (2007) fest.

Mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2014 erhob die Bf. gegen die obgenannten Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 vom 12.

November 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde, beantragte, der Beschwerde stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben, und führte dazu mit zusätzlichem Schreiben vom 14. Jänner 2015 begründend Folgendes aus:

**"" Wiederaufnahme des Verfahrens (2004 - 2007):**

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist eine Ermessensentscheidung der Behörde, die zu begründen ist. Die Feststellung des Finanzamtes: "Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit ... " ist lediglich eine Behauptung. Eine Begründung, wieso der Rechtsrichtigkeit Vorzug vor der Rechtsbeständigkeit gegeben wurde, fehlt zur Gänze (Ritz, BAO, 5. Auflage 2014, § 303, Tz 63: "bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist in der Begründung der positiven Ermessensentscheidung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde, zB VwGH 21.3.1996, 94/15/0085"). Auch VwGH 14.12.1995, 94/15/0003: "Verweist die Abgabenbehörde bei Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme zur Begründung, warum trotz Geringfügigkeit der Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang zukomme, nur formelhaft auf das Interesse an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) und auf diesbezügliche Ausführungen von Ellinger, ÖStZ 1986/69, so reicht dies zur Begründung der Interessensabwägung nicht aus."*

*Ebenso die Fortsetzung: "... und die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden." Auch hier fehlt die Begründung zur Gänze. Dies wäre schon deshalb notwendig gewesen, weil der UFS 30.10.2009, RV/2191-W/09, deutlich höhere Beträge unter gewissen Umständen als geringfügig bezeichnet.*

*Ritz, BAO, 5. Auflage 2014, § 303, Tz 72: "Die Unterlassung der Wiederaufnahme (wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen) ist auch "zweckmäßig" iSd § 20, weil die Berücksichtigung des mit einer Bescheiderlassung verbundenen Verwaltungsaufwandes wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit der Verwaltung geboten erscheint. Dass die Verwaltung auch Überlegungen der Sparsamkeit (Verwaltungsökonomie) zu berücksichtigen hat, ergibt sich nicht zuletzt auch aus Art. 126b Abs. 5 B-VG".*

*Verwaltungsökonomie wird wohl nicht berücksichtigt, wenn die Kosten des Verfahrens den Nachforderungsbetrag übersteigen.*

*Weiters geht die Behörde in keiner Weise auf die von Jahr zu Jahr unterschiedlichen Verhältnisse, was Nachforderungsbetrag und Relation zum Gesamteinkommen betrifft, ein.*

**Hinterziehung (2004 - 2007):**

*Das Finanzamt geht wegen Hinterziehung von einer 10-jährigen Verjährungsfrist aus. Seit vielen Jahrzehnten erkläre ich meine Einkünfte als Grenzgängerin ordnungsgemäß und vollständig. Es war mir nicht bewusst, dass ich meine Einkünfte aus Kapitalvermögen in FL erklären hätte müssen. Dies war bei inländischen Zinseinkünften auch nicht notwendig. Die Begründung des Finanzamtes: "Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein Vermögen verfügt und sich dazu entscheidet, dieses statt in Österreich im Ausland, konkret im Fürstentum Liechtenstein, mit einem erheblichen Mehraufwand zu veranlassen ... " ist unrichtig. Es handelt sich hier um meine Ersparnisse aus meiner Tätigkeit als Grenzgängerin. Meine Bezüge flossen auf dieses Konto. Ich habe keinen Aufwand betrieben, um das Guthaben nach FL zu transferieren, vielmehr wäre es ein Mehraufwand gewesen, das Geld nach Österreich zu bringen. In den Jahren 2011 - 2013 habe ich die Zinseinkünfte zu meinem Nachteil (35% EU-Quellensteuer) ebenfalls nicht angeführt. Schon daraus kann man erkennen, dass Abgabenhinterziehung niemals beabsichtigt war.*

*Die angeblich hinterzogenen Steuern sind derart gering (2004 geschätzt 250 €, 2005 290 €, 2006 195 € und 2007 308 €), dass sich eine Steuerhinterziehung nicht gelohnt hätte. Die Kontoauszüge 2004 - 2007 wurden vom Finanzamt angefordert, deren Vorlage kann daher nicht als Schuldeingeständnis gewertet werden.*

*Ritz, BAO, 5. Auflage 2014, § 207: "Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen voraus (zB VwGH 19.3.2008, 2005/15/0072; 23.2.2010, 2007/15/0292; 22.2.2012, 2009/16/0032), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; 17.12.2003, 99/13/0036)." Diese Kriterien hat die Abgabenbehörde mit ihrem, wie oben bereits ausgeführt, vollkommen unzutreffenden Begründungsversuch in keiner Weise erfüllt. UFS 11.10.2012, RV/1451-W/11, zu § 207 (2) BAO ist nicht vergleichbar. In diesem Fall wurde ein Vermögen von mehreren Millionen € in die Schweiz transferiert und entsprechend hohe Erträge erzielt.*

#### **2004 (zusätzlich):**

*2004 war ich arbeitslos. Es war nicht einfach, nach der Kinderpause ohne EDV-Kenntnisse als Teilzeitarbeitskraft einen vernünftigen Job zu finden. So versuchte ich, in einem für mich vollkommen neuen Metier Fuß zu fassen. Sie können sich vorstellen, dass das für mich (neben meinen halbwüchsigen Kindern) eine schwierige und fordernde Zeit war. Ich hatte wirklich andere Probleme als ein paar € Steuern zu hinterziehen. Eigentlich erwartete ich, dass wegen meines geringen Jahreseinkommens 2004 keine Einkommensteuer anfällt. Deshalb machte ich auch keine Werbungskosten für zahlreiche Bewerbungsgespräche, Fortbildungsveranstaltungen und PC/Internetkosten geltend. Auch aus diesem Umstand kann man erkennen, dass in keiner Weise Hinterziehungsabsicht bestand.*

#### **Einkommensteuer:**

##### **2004:**

*Zusätzlich zur bisherigen Einkommensteuer wurden 61,40 € unter dem Titel "Steuer sonstige Bezüge unter Berücksichtigung der Einschleifregelung" vorgeschrieben. Dies wurde nicht begründet. Diese Vorschreibung erfolgte auf jeden Fall zu Unrecht (Teilrechtskraft bei Hinterziehung).*

*§ 97(4) EStG in der damals geltenden Fassung wurde nicht beachtet. Der Steuersatz wäre wegen des geringen Jahreseinkommens unter 25% gewesen. Dies wäre von Amts wegen zu berücksichtigen gewesen."*

Das Finanzamt wies in der Folge die in Rede stehenden Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 mit Beschwerdevorentscheidungen vom 27. Jänner 2015 als unbegründet ab; betreffend Einkommensteuer 2004 gab die Abgabenbehörde der diesbezüglichen Beschwerde mit Bescheidevorentscheidung ebenfalls vom 27. Jänner 2015 insofern Folge, als es "die nicht in Zusammenhang mit der Hinterziehung stehende Steuervorschreibung (Steuer sonstige Bezüge unter Berücksichtigung der Einschleifregelung iHv 61,40 €)" rückgängig machte (auf die entsprechenden Ausführungen der Abgabenbehörde in den jeweiligen Bescheidebegründungen wird an dieser Stelle verwiesen).

Mit Schriftsatz vom 25. Februar 2015 stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag beantragte die Bf. außerdem, der Beschwerde stattzugeben, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und eine Entscheidung durch den Senat wegen grundsätzlicher Wichtigkeit der Sache, und brachte in Erwiderung zu den Beschwerdevorentscheidungen Nachstehendes vor:

***"" Wiederaufnahme des Verfahrens:***

*Auf meine Einwendungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens wird in der Beschwerdevorentscheidung nur am Rande eingegangen.*

*"Es ist nicht nur die Wiederaufnahme, sondern auch die Ermessensausübung durch die Behörde zu begründen". Ich verweise noch einmal auf Ritz, BAO, 5. Auflage, § 303, IV. Ermessen A. Allgemeines, Tz 62 - 66.*

*Das Finanzamt erwidert in der Beschwerdevorentscheidung, "dass ein Steuerbetrag von mehr als 1.000 € innerhalb von 4 Jahren keinesfalls als geringfügig angesehen werden kann, woraus sich erklärt, dass keine Ausführungen im Rahmen des Ermessens erforderlich waren, weshalb trotz Geringfügigkeit der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit habe".*

*Eine allgemein gültige Grenze, bis zu welchem Betrag Geringfügigkeit vorliegt, gibt es nicht. Die Rechtsprechung dazu ist widersprüchlich. Die Abgabenbehörde fasst die höchsten vier Jahre zusammen, damit sie auf einen ihrer Meinung nach nicht geringfügigen Betrag kommt. Jedoch hätte man wenigstens alle in die Beurteilung einbezogenen 10 Jahre zusammenfassen müssen, die Jahre 2004 bis 2013 ergeben einen Betrag von 1.236 €, das sind pro Jahr 124 €, ein Betrag, der in Literatur und Rechtsprechung schon mehrfach als geringfügig beurteilt wurde. Tatsächlich ist aber die Geringfügigkeit an Hand der steuerlichen Auswirkungen des konkreten*

Wiederaufnahmegrundes und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen (VwGH 94/15/0003 v 14.12.1995). Dann ist das niedrigste strittige Jahr 2006 mit 195 €, ebenfalls ein geringfügiger Betrag, ebenso die anderen Jahre.

Selbst wenn die Abgabenbehörde das Ermessen bei Nicht-Geringfügigkeit nicht begründen muss, was MR Prof. Mag. Dr. Christoph Ritz in der bereits mehrfach zitierten BAO-Kommentierung allerdings nicht vertritt, hätte sie die Vorfrage (nämlich die Geringfügigkeit) begründen (und nicht nur behaupten) müssen.

In weiterer Folge führe ich an, weshalb die Abgabenbehörde bei richtiger Ermessensausübung auf eine Bescheiderlassung verzichten hätte müssen:

Schon mit der Erlassung zweier Bescheide (§ 303 BAO und ESt) pro Jahr übersteigen die Verfahrenskosten das Steueraufkommen. Dazu kommen noch Bescheidebegründungen, Beschwerden, Beschwerdevereinscheidungen, Vorlageantrag, usw.

Somit verletzt die Abgabenbehörde (bzw. deren Organe) nicht nur den Art. 126 Abs. 5 B-VG, sondern auch das Dienstrecht, das ebenfalls zur sparsamen Verwaltung verpflichtet. Eine Unterlassung der Wiederaufnahme des Verfahrens wäre somit nicht nur im Interesse der Steuerpflichtigen gewesen, sondern vor allen auch im Interesse des Fiskus.

### **Steuerhinterziehung:**

Das in der Bescheidbegründung vom 14. November 2014 für die Verlängerung der Verjährungsfrist angeführte Argument: "Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein Vermögen verfügt und sich entscheidet, dieses statt in Österreich im Ausland, konkret im Fürstentum Liechtenstein, mit einem erheblichen Mehraufwand zu veranlassen, und sich diesbezüglich auch ausreichende Informationen beschafft, auch von der Steuerpflicht anfallender Erträge in Österreich Kenntnis hat", ist schlicht und einfach falsch, wie ich bereits in der Beschwerde begründet habe. Die Abgabenbehörde nimmt in der BVE dazu nicht Stellung. Ich nehme an, dass dieses (falsche) Argument entscheidungsrelevant ist, sonst hätte die Abgabenbehörde diese Begründung wohl nicht verwendet.

In der BVE versucht die Abgabenbehörde, einen (bedingten) Vorsatz zu begründen. In Wirklichkeit liegt aber höchstens Fahrlässigkeit vor. Unter Fahrlässigkeit versteht man die Außerachtlassung der gehörigen Sorgfalt. Zu beachten ist jedoch, dass die Person, die fahrlässig handelt, im Gegensatz zum Vorsatz jedoch keinen Erfolg, wie beispielsweise den Eintritt eines Schadens, verursachen will. Zu beachten ist ebenso, dass jene Person fahrlässig handelt, welche die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der sie nach den Umständen verpflichtet ist und nach ihren geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist. Dadurch, dass die Person nicht sorgfältig gehandelt hat, erkennt sie nicht, dass sie einen rechtswidrigen Sachverhalt verwirklichen kann.

Entscheidend für die Verlängerung der Verjährungsfrist ist offensichtlich, ob Vorsatz (zumindest bedingter Vorsatz) oder Fahrlässigkeit (oder weniger) vorliegt. Die Abgrenzung ist schwierig, weil der Unterschied in der inneren Haltung des Steuerpflichtigen besteht. Diese kann ein Dritter (schon gar nicht vom Schreibtisch aus) aber nicht kennen. In der BVE werden aber lediglich Pauschalaussagen getätigt, die offensichtlich den Zweck

haben, einen Vorsatz zu konstruieren, damit die Entscheidung der Behörde nicht abgeändert werden muss.

Tatsächlich handelt es sich aber um eine entschuldbare Fehlleistung, das heißt, es liegt nicht einmal Fahrlässigkeit vor.

Allgemein überschätzt der Verfasser der BVE das "allgemein bekannte" steuerliche Wissen von Abgabepflichtigen sehr deutlich. Folgt man den Argumenten des Finanzamtes, ist (zumindest bedingter) Vorsatz immer gegeben, weil dem Steuerpflichtigen unterstellt wird, dass er über ein enormes Steuerwissen verfüge.

Weiters ist festzuhalten, dass von einem Steuerlaien, der ich auch bin, auszugehen ist. Zur Vermeidung von Missverständnissen erwähne ich, dass die in meinem Namen verfassten Schriftsätze nicht von mir erstellt wurden und ich auch nicht dazu in der Lage wäre.

Schon durch die Bezeichnung **EU-Quellensteuer** war für mich klar, dass ich mit dem Steuerabzug meine Verpflichtungen innerhalb der EU (mit Schweiz und Liechtenstein als Vertragspartner) erfüllt habe. Die Abzugsteuer wurde nach meinem heutigen Kenntnisstand auch an Österreich abgeführt.

Ich habe eine Abgabenverkürzung nicht ernsthaft für möglich gehalten und hätte mich auch nicht damit abgefunden, vielmehr habe ich den rechtswidrigen Sachverhalt (Nichtangabe in der Steuererklärung) überhaupt nicht erkannt.

Wie schon erwähnt, habe ich die Kapitalerträge zu meinen Ungunsten in den Jahren 2011 - 2013 ebenfalls nicht erklärt. Die Widerrede des Finanzamtes, "wobei es nicht auszuschließen ist, dass auf eine Erstattung aus dem Grund verzichtet wurde, um zu verhindern, dass das Finanzamt darauf aufmerksam wird, dass schon in der Vergangenheit ausländische Kapitalerträge vorgelegen haben könnten", geht ins Leere, weil ich, wie vielfach begründet behauptet, nicht wusste, dass ich meine Verpflichtungen nicht zur Gänze erfüllt habe. Es ist daher denkunmöglich, dass ich Befürchtungen wegen weiterer Erhebungen durch das Finanzamt hatte.

Abschließend möchte ich festhalten, dass mich der Vorwurf der Steuerhinterziehung schon sehr getroffen hat. Wenn man bedenkt, dass ich meinen Verpflichtungen gegenüber dem Österreichischen Fiskus ansonsten ausnahmslos und pünktlich nachgekommen bin, ist es für mich doch befremdend, dass bei einem kleinen Fehler sofort ein Vorsatz, sei es auch ein bedingter, unterstellt wird. Ich fühle mich als Opfer der komplizierten und verstrickten Steuergesetzgebung, die ein Durchschnittsbürger nicht verstehen und schon gar nicht beherrschen kann.

Ich erwähne noch einmal, dass das Bankguthaben aus zur Gänze in Österreich versteuerten nichtselbständigen Einkünften stammt. Der strittige Betrag ist im Vergleich zu meiner jährlichen Steuerleistung in Österreich vollkommen untergeordnet.

Von dem vom Finanzamt als "allgemein bekannt" unterstellten Steuerwissen bin ich meilenweit entfernt. Das kann nur ein Finanzakademiker behaupten, der täglich mit der Materie betraut ist. Sogar Steuerfachleute machen Fehler, weil die Steuergesetzgebung derart kompliziert und ausufernd ist. Selbst das Ausfüllen der jährlich zugesandten Erklärungen ist derart kompliziert, dass immer wieder Fehler passieren. Vieles ist für einen Steuerlaien vollkommen unverständlich.

*Auf meine in der Beschwerde erwähnte schwierige persönliche Situation wurde ebenfalls nicht eingegangen."*

Das Finanzamt X legte in der Folge - wie auch der Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 5. März 2015 führte die Abgabenbehörde unter Verweis auf ihre Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und in Replik auf das Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag Nachstehendes ergänzend aus:

*" - Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen: Bezogen auf den Beschwerdezeitraum lag keine Geringfügigkeit vor und waren daher bei den Wiederaufnahmebescheiden Ausführungen im Hinblick darauf, dass das Ermessen zu Gunsten der Wiederaufnahme trotz Vorliegens einer nur geringfügigen steuerlichen Auswirkung durchgeführt wird, nicht erforderlich.*

*- Verfahrenskosten: Auch im Hinblick auf die entstehenden Verfahrenskosten war keine Ermessensbegründung zu Gunsten der Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich und liegt weder eine Verletzung von Dienstrecht noch von Art. 126 B-VG (betreffend Beteiligung von Mitgliedern des Rechnungshofes an öffentlichen Unternehmen) vor.*

*- Dass ausländische Kapitalerträge gegenüber dem Finanzamt zu erklären sind und dass diese im Ausland nicht der österreichischen Kapitalertragsteuer unterliegen (und auch dass die im Ausland abgezogene EU-Quellensteuer keine österreichische Kapitalertragsteuer ist), ist allgemein bekannt und erfordert keinesfalls komplexes steuerliches Wissen. Überdies ergibt sich die Verpflichtung der Offenlegung nachvollziehbar aus den entsprechenden Kennzahlen in der Steuererklärung [einschließlich der Anrechnung (!) der EU-Quellensteuer auf die österreichische Steuer], welche von der Beschwerdeführerin trotz Bestätigung, die Angaben richtig und vollständig gemacht zu haben, und zur Kenntnis zu nehmen, dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind, ignoriert wurden. Dass im gegenständlichen Fall nur Fahrlässigkeit und kein (bedingter) Vorsatz vorliegen soll, ist somit überhaupt nicht nachvollziehbar."*

### **Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerden erwogen:**

#### **1) Wiederaufnahme der Verfahren:**

In diesem Zusammenhang ist strittig, ob das Finanzamt die Wiederaufnahmen der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2004 bis 2007 zu Recht verfügt hat.

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Eine Entscheidung über diese verbundenen Bescheide setzt zwingend voraus, dass diese beiden Bescheide auch ausdrücklich mit Beschwerde angefochten werden, zumal es sich ungeachtet der gebotenen Verbindung um zwei verschiedene Bescheide handelt, von denen jeder für sich einerseits einer Beschwerde zugänglich ist und andererseits - wenn er unangefochten bleibt - der Rechtskraft teilhaftig werden kann (keine "verfahrensrechtliche Einheit"; vgl. VwGH 3.12.1986, 85/13/0162, sowie VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).



Im konkreten Fall ist unstrittig, dass sich die gegenständlichen Beschwerden auch gegen die die Wiederaufnahmen bewilligenden Bescheide richten.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur auf Grund der gesetzlich vorgegebenen Wiederaufnahmegründe zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragentatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind (lit. b; Neuerungsstatbestand), und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Wiederaufnahmegründe sind - bezogen auf den Neuerungsstatbestand - nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen, dh. die Beurteilung hat verfahrens-, perioden- und personenbezogen zu erfolgen. Es ist somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben wurden, sondern ob sie dem jeweiligen bescheiderlassenden Organ im jeweiligen Verfahren lt. Aktenlage bekannt waren, denn nur dann hat dieses die Möglichkeit, einen rechtsrichtigen Bescheid zu erlassen. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Rz 31, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Wie jeder andere Bescheid bedarf auch der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid einer Begründung. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides hat die Wiederaufnahmegründe, somit beispielsweise hinsichtlich des Neuerungsstatbestandes das Neuhervorkommen bestimmt zu bezeichnender Tatsachen und Beweise zu enthalten. Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat aber nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (vgl. zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104; siehe auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 307 Tz 3). Es muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt Tatsachen nachträglich zugänglich wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte

(vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 303 E 173, und die dort angeführten VwGH-Judikate).

Ferner sind auch die Gründe anzuführen, die für die Ermessensübung bedeutsam sind (vgl. zB VwGH 9.7.1997, 96/13/0185), wobei jedoch diese Ermessensübung im Beschwerdeverfahren sanierbar ist (vgl. ÖStZ 1995, 359 ff).

Maßgebend ist sohin, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 24, und die dort zit. VwGH-Judikate).

Ob die Kenntnis einer Tatsache der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuzurechnen ist, ist an Hand des Bescheidinhaltes unter besonderer Berücksichtigung der Bescheidbegründung und der dazugehörigen Steuerakten zu ermitteln. Es geht also nicht primär um den individuellen, subjektiven Wissensstand einer konkreten Person, sondern vielmehr um die Zurechnung einer solchen Kenntnis auf Grund der objektiven Umstände. Bloß zu vermutende Tatsachen stellen - gerade bei fehlenden Angaben des Abgabepflichtigen in der Steuererklärung - keine der Abgabenbehörde bekannten Tatsachen dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. dazu zB VwGH 5.4.1989, 88/13/0052; VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im abgabenbehördlichen Verfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind, dh. dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im abgabenbehördlichen Verfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt. Dem Verschulden der Behörde kommt Bedeutung im Rahmen der Ermessensübung zu, somit im Bereich der Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit bzw. zwischen dem öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgaben sowie den berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 33, und die dort zit. VwGH-Judikate).

Das Finanzamt legte im Hinblick auf die hier strittigen Verfahrenswiederaufnahmen 2004 bis 2007 in der (zusätzlichen) Bescheidbegründung vom 14. November 2014 (Verf67) zweifelsfrei dar, auf welchen Wiederaufnahmetatbestand (Neuerungstatbestand) es sich im konkreten Fall stützt.

Unter Bezugnahme auf Art. 10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern (BGBl. III Nr. 301/2013; siehe dazu unter <https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/abkommen-aut-fl-steuern.html>) hat die Bf. im Jahr 2014 (statt der Option "Einmalzahlung gemäß Art. 8") die Liechtensteinische Bank in XY schriftlich ermächtigt, der zuständigen österreichischen Behörde (Finanzamt X ) ihre Identität, ihre relevanten persönlichen Daten sowie ihren jährlichen Kontostand zwischen dem 31. Dezember 2004 und dem Inkrafttreten des Abkommens (1.1.2014) bekanntzugeben, woraufhin die genannte liechtensteinische Zahlstelle dem Finanzamt X Informationen über die von der Bf. bei dieser Bank unterhaltenen Konten oder Depots samt jährlichen Kontoständen übermittelte. Ergibt die Überprüfung dieser Angaben, dass unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt worden ist, so gilt die freiwillige Meldung nach Art. 11 Abs. 1 des genannten Steuerabgeltungsabkommens ab dem Zeitpunkt der schriftlichen Ermächtigung als Selbstanzeige im Sinne des § 29 Abs. 1 S 1 FinStrG bezogen auf die gemeldeten Konten oder Depots.

In einem im Zusammenhang mit dieser freiwilligen Meldung durchgeführten Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes X vom 6.10.2014) legte die Bf. in der Folge eine von ihr erstellte Aufstellung über erhaltene (ausländische) Einkünfte aus Kapitalvermögen und bezahlte Quellensteuern samt entsprechender Nachweise (wie etwa Kontoauszüge, Ertrags-/Vermögensaufstellungen bzw. Portfolio-Bewertungen, Coupons-Abrechnungen bzw. Zinsabrechnungen der Liechtensteinischen Bank ) ua. für die Streitjahre vor.

Der Abgabenbehörde ist zuzustimmen, dass sie (Veranlagungsreferat, Team) im Zeitpunkt der Erlassung des jeweiligen Erstbescheides, nämlich am 3. Mai 2005 (2004), am 28. Juni 2006 (2005), am 1. Juni 2007 (2006) und am 7. Juli 2008 (2007), auf Grund der jeweiligen Einkommensteuererklärung samt Beilagen, in welchen keine ausländischen Kapitaleinkünfte ausgewiesen waren, keine Kenntnis hatte bzw. erst nach der obgenannten Mitteilung durch die Liechtensteinische Bank bzw. im Rahmen des oben erwähnten Ermittlungsverfahrens im Jahr 2014 Kenntnis davon erlangte, dass die Bf. in den Beschwerdejahren (nach § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit dem besonderen Steuersatz von 25% steuerpflichtige) ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen hat. Lt. Aktenlage ergaben sich keinerlei Hinweise dafür, dass dem Finanzamt (Veranlagungsreferat, Team) die diesbezüglich maßgeblichen Sachverhaltsmomente (Vorliegen von steuerpflichtigen ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen - dem Grunde und der Höhe nach) schon bei Erlassen des jeweiligen Erstbescheides bekannt gewesen wären.

Die rechtzeitige Kenntnis dieser bereits im Zeitpunkt der (Erst-)Bescheiderlassung existenten, allerdings erst im Zuge des gegenständlichen Ermittlungsverfahrens im Jahre 2014 hervorgekommenen, entscheidungswesentlichen Tatsachen (nova reperta)

hätte die bescheiderlassende Behörde (möglicherweise) dazu veranlasst, im Spruch anders lautende Bescheide zu erlassen.

Nachdem - wie bereits oben dargelegt - für die Beurteilung des Hervorkommens von Tatsachen allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode (verfahrens-, perioden- und personenbezogen) maßgebend ist und auch ein Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO nicht hinderlich wäre, ist daher zusammenfassend zu sagen, dass die obgenannten erst im Jahr 2014 erlangten Sachverhaltselemente eindeutig einen Fall des Neuhervorkommens von Tatsachen (Beweismitteln), welche zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung bereits existent waren und als entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente seinerzeit zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten bzw. den Spruch eines neuen Sachbescheides zu beeinflussen geeignet gewesen wären, darstellen. Dem Finanzamt war in den wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt, dass es schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können.

Zur Frage des **Ermessens** hinsichtlich der Verfügung der Wiederaufnahmen der Verfahren ergibt sich Folgendes:

Nach Ansicht des Senates hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme der Verfahren auch das ihr eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, was eine objektive Interessensabwägung erfordert. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. zB VwGH 18.12.2008, 2006/15/0011; VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079). Nach Stoll ist unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit auf die Rechtssicherheit, den Rechtsfrieden, die Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folgen einer Wiederaufnahme, das Verhalten des Abgabepflichtigen sowie auch auf die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens einer Abgabepflicht, etc. Bedacht zu nehmen. Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit sind die Herstellung der Rechtsrichtigkeit, die Besteuerungsgleichmäßigkeit und Gleichheit ganz allgemein sowie Überlegungen zur Prozessökonomie zu würdigen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seiten 208, 209 und 2939).

Die Gründe, aus denen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt blieben, und ob die Abgabenbehörde daran ein Verschulden trifft, können nur im Rahmen der Ermessensentscheidung von Bedeutung sein, ob das Vorliegen des

Wiederaufnahmegrundes zum Anlass einer amtswegigen Wiederaufnahme genommen werden soll (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 303 E 226).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist auch die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm (§ 303 BAO). Zweck der amtswegigen Wiederaufnahme ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) der Vorzug einzuräumen (vgl. dazu auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Rz 74; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 303 E 209; Stoll, a.a.O., Seite 2939).

Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt aber eine Wiederaufnahme in der Regel dann nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen (des konkreten Wiederaufnahmegrundes) absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind; die Unterlassung der Wiederaufnahme (wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen) wäre dabei gerade auch aus verwaltungsökonomischen Gründen zweckmäßig. Allerdings ist selbst bei absoluter und relativer Geringfügigkeit der Wiederaufnahmegründe eine Wiederaufnahme möglich, nur bedarf es dann des Vorliegens weiterer stichhaltiger Gründe - der VwGH nennt es "das Hinzutreten von besonderen Umständen" - , welche die Wiederaufnahme und somit den Eingriff in die Rechtskraft noch als billig im Sinne des § 20 BAO erscheinen lassen (siehe dazu auch Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 303 E 222 und 231). Hierfür sind alle Umstände des konkreten Falles und somit auch das gesamte Verhalten des Steuerpflichtigen zu beachten (vgl. UFS 22.3.2012, RV/0246-I/08, unter Berufung auf VwGH 22.11.2001, 98/15/0157).

Stellt sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren, so ist die steuerliche Auswirkung nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Rz 74; siehe dazu auch VwGH 21.12.1989, 86/14/0180; VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016). Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom 21. Juli 2011, RV/0440-I/09, diesbezüglich ausgeführt, dass eine Gesamtbetrachtung zunächst klären soll, ob insgesamt (per Saldo) ein lediglich geringes "Mehrergebnis" vorliegt bzw. in jenen Fällen zur Anwendung kommt, in denen Nachforderungen in bestimmten Prüfungsjahren Gutschriften in anderen Prüfungsjahren in derselben Höhe gegenüberstehen und daher per Saldo die Wiederaufnahme zu unterlassen ist. Ergibt die Gesamtbetrachtung keine Geringfügigkeit, ist im zweiten Schritt jedes einzelne Prüfungsjahr für sich betrachtet auf die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen zu überprüfen.

Im gegenständlichen Fall wurde in den (Erst)bescheiden vom 3. Mai 2005 (2004), vom 28. Juni 2006 (2005), vom 1. Juni 2007 (2006) und vom 7. Juli 2008 (2007) zunächst Einkommensteuer iHv 441,71 € (2004), 2.587,97 € (2005), 4.959,52 € (2006) und

6.078,44 € (2007) festgesetzt; mit den angefochtenen in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden wurden zusätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen im Betrage von 1.967,89 € (2004; Änderung der Einkünfte im Verhältnis zum Gesamtbetrag der Einkünfte lt. angefochtenem Bescheid um mehr als 18%), 1.730,90 € (2005; Änderung der Einkünfte um mehr als 8%), 1.954,54 € (2006; Änderung der Einkünfte um mehr als 7%) und 3.082,68 € (2007; Änderung der Einkünfte um mehr als 10%) und daraus resultierend Steuern (25%) von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen iHv 491,97 € (2004), 432,73 € (2005), 488,64 € (2006) und 770,67 € (2007) unter gleichzeitigem Abzug von liechtensteinischer (Quellen)Steuer iHv 65,60 € (2004), 142,18 € (2005), 293,19 € (2006) und 462,41 € (2007) festgesetzt, sodass sich in den Beschwerdejahren eine Nachforderung iHv 426,37 € (2004), 290,55 € (2005), 195,45 € (2006) und 308,26 € (2007) ergab. Die in Rede stehenden Abgabennachforderungen betragen 49,12% (2004), 10,09% (2005), 3,79% (2006) und 4,83% (2007) der (Jahres-)Gesamtforderung und bezogen auf den gesamten Beschwerdezeitraum 7,98% der Gesamtforderung.

Auf Grund der oben dargestellten, unmittelbaren Auswirkungen des in Rede stehenden Wiederaufnahmegrundes wird deutlich, dass die strittigen Änderungen keineswegs bloß geringfügig waren, sondern vielmehr Umstände gewichtiger Art darstellten, die die Abgabenbehörde zu einer Ermessensübung dahingehend berechtigten, dass die Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt wurden.

Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Zweckmäßigkeit) in grober Weise widerstrebt, wären keine Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt worden; dies selbst dann, wenn gegenständlich vom Vorliegen absoluter und relativer Geringfügigkeit auszugehen gewesen wäre. Im Hinblick auf die Verschuldensfrage war nämlich zu berücksichtigen, dass es an der Bf. gelegen gewesen wäre, entsprechende konkrete Angaben betreffend die in Rede stehenden ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen vorzunehmen; sie hat wiederholt (siehe dazu die diesbezüglichen Ausführungen weiter unten) ihre Anzeige-, Erklärungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten (an dieser Stelle wird gerade auch auf die erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht eines Abgabepflichtigen verwiesen, wenn der steuerlich bedeutsame Sachverhalt seine Wurzeln im Ausland hat) verletzt und damit gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen (vgl. dazu auch VwGH 6.12.1990, 90/16/0155). Diese Rechtsverletzung kann im Übrigen auch unter dem Aspekt der Billigkeit nicht unberücksichtigt bleiben. Die gebotene Abwägung der Erwägungen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit führt im konkreten Fall jedenfalls zu einem Übergewicht der Gründe der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahme und damit der Richtigstellung der Besteuerung aus Gründen der Rechtsrichtigkeit und sohin auch aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 2004 bis 2007 wieder aufnahm und damit im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit einräumte.

Zur **Verjährungseinrede** ist Folgendes zu sagen:

§ 304 BAO lautet:

*"Nach Eintritt der Verjährung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht wird."*

§ 207 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

*"(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.*

*(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist **zehn** Jahre (idF Betrugsbekämpfungsg 2010, BGBl. I 2010/105, nach § 323 Abs. 27 BAO ab 1.1.2003). Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe."*

§ 208 Abs. 1 lit. a BAO lautet:

*"1) Die Verjährung beginnt*

*a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird".*

§ 209 Abs. 1 BAO lautet:

*"(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist."*

§ 4 Abs. 2 BAO lautet auszugsweise:

*"(2) Der Abgabensanspruch entsteht insbesondere*

*a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer*

*1. ....*

*2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabensanspruch nach Z. 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;*

*3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte".*

Sinn des § 304 BAO (idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabensfestsetzung) wegen

Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (vgl. dazu Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 304 Tz 3, und die dort angeführte VfGH-Rechtsprechung).

Die hier in Rede stehende Bemessung-(Festsetzungs-)Verjährung befristet das Recht, eine Abgabe festzusetzen. Sie führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde. Sinn der Verjährungsbestimmungen ist, dass infolge Zeitablaufes Rechtsfriede eintritt und dass Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die durch ein der Behörde zuzurechnendes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehen, vermieden werden sollen. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 207 Tzen 1 ff, und die dort zitierten VwGH-Judikate).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, begonnen hat. Der Abgabenanspruch - beispielhaft - für die veranlagte Einkommensteuer für 2004 ist gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO mit Ablauf des Jahres 2004 entstanden. Demnach begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2004.

Die (reguläre, fünfjährige) Verjährungsfrist hätte durch die Verlängerung auf Grund nach außen erkennbarer Amtshandlungen [nach der Aktenlage hat die Abgabenbehörde der Bf. im Jahr 2005 einerseits eine Steuererklärung (Formular E1 - Einkommensteuererklärung 2004) und andererseits den Einkommensteuer(erst-)bescheid 2004 vom 3.5.2005 zugesandt] mit dem 31.

Dezember 2010 geendet. Die Verjährungsfrist für nicht hinterzogene Abgaben beträgt daher als Folge des § 209 Abs. 1 erster Satz BAO (bei veranlagten Abgaben) jedenfalls sechs Jahre. Da im Jahr 2010 (also in jenem Jahr, in dem die um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist geendet hat) von der Abgabenbehörde keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen gesetzt wurden und sich die Verjährungsfrist nicht um ein weiteres Jahr verlängert hat, wäre damit - ausgehend von der regulären, fünfjährigen Verjährungsfrist - im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2004 vom 12. November 2014 schon Verjährung eingetreten. Gleiches gilt im konkreten Fall hinsichtlich der Beschwerdejahre 2005 bis 2007.

Streit besteht im vorliegenden Fall daher allein darüber, ob hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 nicht von der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren, sondern vielmehr von der verlängerten Frist von *zehn* Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist.

Der Abgabenanspruch für eine bestimmte Abgabenart und einen bestimmten Zeitraum ist ein einheitlicher Anspruch. Daher verjährt eine Abgabe als hinterzogene Abgabe in zehn Jahren, wenn auch die Abgabe nur zum Teil durch einen Hinterziehungssachverhalt belastet ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2169).

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen.

§ 33 Abs. 1 sowie Abs. 3 lit. a FinStrG lauten:



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

*(3) a) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten."*

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine im Abgabenveranlagungsverfahren zu klärende Vorfrage. Nicht erforderlich ist daher für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist ein rechtskräftiger Schuldspruch im Finanzstrafverfahren oder die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Aus der Begründung des Bescheides muss sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist. Im Übrigen gilt die Unschuldsvermutung auch für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 207 Tz 15, und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung; Seewald in Tannert, Finanzstrafrecht § 33 FinStrG E 37).

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG gehört neben der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [nach § 119 BAO sind die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß, insbesondere im Rahmen der (einzureichenden) Abgabenerklärungen, offenzulegen; nach § 133 BAO iVm § 42 Abs. 1 Z 1, Z 3 sowie Z 4 EStG 1988 hat der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) eine Steuererklärung abzugeben, wenn er vom Finanzamt (zB durch Zusendung einer entsprechenden Steuererklärung) dazu aufgefordert wird oder, wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünften enthalten sind, mehr als 10.000 Euro betragen hat und wenn Einkünfte gemäß § 37 Abs. 4 leg. cit. vorliegen, es sei denn eine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 leg. cit. ergäbe für diese Einkünfte keine Steuerpflicht] auch ein Erfolg, nämlich das Bewirken (Verursachen) einer Abgabenverkürzung. Die (vorsätzliche) Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird unter dem Aspekt des § 33 Abs. 1 FinStrG erst (bzw. nur) dann relevant, wenn sie als Tathandlung einer Hinterziehung zu werten ist (vgl. dazu Kotschnigg in Tannert/ Kotschnigg, FinStrG § 33 Rzen 131, 181).

Im Beschwerdefall hat die Bf. die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG dadurch erfüllt, dass sie unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO (ausländische) Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Jahre 2004 bis 2007 nicht erklärt hat, sodass eine Verkürzung von Abgaben für diese Jahre bewirkt wurde. Der Abgabenbehörde ist die Entstehung des konkreten (auf eine bestimmte Abgabenart und ein bestimmtes Veranlagungsjahr bezogenen) Abgabenanspruches erst im Zuge der obgenannten freiwilligen Meldung und dem daran anschließenden Ermittlungsverfahren im Jahr 2014 bekannt geworden.

Zur subjektiven Tatseite ist Folgendes zu sagen:

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert Vorsatz, wobei bedingter Vorsatz genügt.

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

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht

(vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz (siehe dazu OGH 26.3.1982, 10 Os 35/82; VwGH 23.1.1970, 94/69). Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen (vgl. VwGH 28.5.1971, 433/70; VwGH 28.6.1995, 94/16/0282). Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen (vgl. OGH 12.12.1995, 14 Os 164/94). Aus dem Gesamtbild muss ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes im Hinblick auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen hervorgehen (vgl. VwGH 22.11.1963, 227/62).

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

Auch bedingter Vorsatz setzt grundsätzlich eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter (freier) Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente

geschlossen werden kann (vgl. VwGH 14.2.1988, 83/14/0105; VwGH 6.12.1990, 90/16/0064).

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält. Der Vorsatz entfällt nicht deshalb, weil er nicht weiß, welche Rechtsnorm anzuwenden bzw. welche Einkunftsart davon betroffen ist. Die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen vorausgesetzt werden (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 219, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 207 E 62; siehe dazu auch UFS 5.3.2010, RV/0510-W/10; UFS 19.7.2012, RV/0107-S/08).

Der Tatvorsatz muss bereits vor bzw. bei Ausführung der Tat vorliegen, sodass nachträglich eingetretene Umstände nicht von Bedeutung sind (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 224).

In subjektiver Hinsicht ist der Senat auf Grund seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu der Erkenntnis gelangt, dass die Bf. bedingt vorsätzlich gehandelt hat. Der Senat geht davon aus, dass sich die Bf. gerade als Grenzgängerin nach Liechtenstein und der damit verbundenen jährlichen Offenlegung ihrer im Inland steuerpflichtigen (ausschließlich österreichisches Besteuerungsrecht, liechtensteinisches Quellenbesteuerungsrecht von max. 4%, Verhinderung einer Doppelbesteuerung durch Anrechnung der in Liechtenstein einbehaltenen Quellensteuer in Österreich) nichtselbständigen Einkünfte (ohne inländischen Steuerabzug) wohl auch Gedanken über die steuerlichen Auswirkungen ihrer ausländischen Kapitalanlagen gemacht hat bzw. sie sich über die einschlägige Rechtslage informiert hat und ihr somit die Pflicht zur einkommensteuerlichen Erfassung ihrer ausländischen Kapitaleinkünfte im Inland durchaus bewusst gewesen ist. Die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der (inländischen) Einkommensteuerpflicht eines im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich aller in- und ausländischen Einkünfte und damit auch jene von ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen muss auch einem steuerrechtlichen Laien bewusst sein bzw. kann - wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. März 1999, 97/15/0056, ausgeführt hat - bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person jedenfalls vorausgesetzt werden; dies umso mehr als seit vielen Jahren auch in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit über die Sicherstellung der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in der Schweiz bzw. in Liechtenstein angelegtem Kapitalvermögen (politische) Diskussionen geführt wurden.

Wie die Abgabenbehörde zu Recht ausführt, war auch zu berücksichtigen, dass in den wiederholt abgegeben Einkommensteuererklärungen zweifelsfrei auch die Steuerpflicht der in Rede stehenden ausländischen Kapitaleinkünfte zu entnehmen war bzw. die entsprechenden Kennzahlen jedenfalls zu entsprechenden Nachfragen seitens der Bf. geführt haben müssten, und die Bf. mit ihrer Unterschrift auf den Abgabenerklärungen auch ausdrücklich versichert hat, *“dass ich die Angaben nach bestem Wissen und*

*Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Mir ist bekannt, dass die Angaben überprüft werden und dass unvollständige oder unrichtige Angaben strafbar sind. Sollte ich nachträglich erkennen, dass die vorstehende Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, so werde ich meiner Anzeigepflicht gemäß § 139 BAO unverzüglich nachkommen“.* Die Bf. musste damit jedenfalls davon ausgehen, dass die in den Einkommensteuererklärungen geforderten Angaben keinen Selbstzweck darstellen oder sonst irrelevant wären, sondern dass sie für die Festsetzung der Einkommensteuer von Bedeutung sind.

Vor diesem Hintergrund ist es jedenfalls nicht überzeugend, dass der Bf. viele Jahre hindurch die inländische Steuerpflicht ihrer ausländischen Kapitaleinkünfte verborgen geblieben war. Es war jedenfalls davon auszugehen, dass der Bf. die grundsätzliche (inländische) Steuerpflicht der in Rede stehenden liechtensteinischen Kapitaleinkünfte samt der betreffenden Steuererklärungspflicht vor bzw. bei der (wiederholten) Ausführung der Tat bekannt war bzw. sie diese jedenfalls ernstlich für möglich gehalten hat und sie sich damit mit einer möglichen zu geringen Steuerfestsetzung durch die Nichtangabe der strittigen Einkommensbestandteile letztlich abgefunden hat.

Schließlich ist in diesem Zusammenhang auch 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.

Der Einwand der Bf., sie sei auf Grund der in Liechtenstein erhobenen Quellensteuer davon ausgegangen, dass in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen habe und diese damit nicht in die Steuererklärungen aufgenommen worden seien, weshalb sie einem den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum unterlegen sei, ist realitätsfremd; diese Aussage stellt nach Auffassung des Senates eine reine Schutzbehauptung dar, zumal es an der Bf. gelegen hätte, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige auch das Risiko eines Rechtsirrtums. Entschuldigbar ist ein Rechtsirrtum, 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). Von einem entschuldbaren Rechtsirrtum wäre gegenständlich auch deshalb nicht auszugehen, weil die Bf. im Rahmen ihrer Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen hätte müssen. Die Ausführungen der Bf. waren jedenfalls auch nicht geeignet, eine entschuldbare Fehlleistung glaubhaft zu machen (vgl. dazu UFS 11.10.2012, RV/1451-W/11; UFS 30.8.2013, RV/2893-W/09).

Inwieweit die in der Beschwerde angeführte schwierige persönliche Situation der Bf. (zeitweise Arbeitslosigkeit im Jahr 2004, Jobsuche nach Kinderpause, Kindererziehung) der Annahme eines bedingten Vorsatzes entgegenstehen sollte, ist für den Senat nicht erkennbar, wird damit doch weder eine Unkenntnis bezüglich der Steuerpflicht

der ausländischen Kapitalerträge aufgezeigt noch begründet, weshalb diese in der Steuererklärung nicht angeführt wurden. Auch kommt es in diesem Zusammenhang nicht darauf an, ob sich eine Abgabenhinterziehung aufgrund der Höhe der Einkünfte "gelohnt" hat, zumal es sich, wie oben aufgezeigt, auch nicht um vernachlässigbar geringfügige Beträge gehandelt hat.

Unter Würdigung aller Sachverhaltsmomente gelangte der Senat zum Ergebnis, dass die Bf. die Abgabenverkürzung wenn auch nicht absichtlich und wissentlich, so doch zumindest billigend in Kauf genommen hat, womit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO erfüllt war, sodass die Erlassung der angefochtenen Bescheide innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erfolgte und daher die Beschwerden gegen die in Rede stehenden Wiederaufnahmebescheide abzuweisen waren.

## **2. Einkommensteuer:**

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle inländischen und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen ua. Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art. Diese sind nach Maßgabe des Zufließens im Sinne des § 19 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 sind ausländische Kapitalerträge aus einer ausländischen auszahlenden Stelle von der Endbesteuerung generell ausgenommen.

Für die Zuordnung des Besteuerungsrechtes ist das in Geltung stehende Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen anzuwenden, BGBl. Nr. 24/1971 (kurz: DBA-Liechtenstein).

Nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dürfen Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden. Nach Art. 11 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur im anderen Staat besteuert werden, wenn diese Person auch der Nutzungsberechtigte ist.

Gegenständlich stand außer Streit, dass die Bf. in den Streitjahren in Österreich ansässig war und Österreich das Besteuerungsrecht an den in Rede stehenden ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen zustand.

Wie von der Abgabenbehörde in der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung vom 27. Jänner 2015 unbestritten ausgeführt wurde, beträgt die nach dem allgemeinen Tarif zu erhebende Steuer im konkreten Fall nicht weniger als 25%, sodass die der Höhe nach unstrittigen ausländischen Kapitalerträge der Jahre 2004 bis 2007 nach § 37 Abs. 8

EStG 1988 (in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung) mit dem besonderen Steuersatz von 25% der Einkommensteuer zu unterwerfen waren.

Im Hinblick auf das unter dem Titel "Steuer sonstige Bezüge unter Berücksichtigung der Einschleifregelung iHv 61,40 € (Teilrechtskraft bei Hinterziehung)" betreffend Einkommensteuer 2004 erstattete Beschwerdevorbringen schließt sich der Senat im Übrigen der diesbezüglich stattgebenden Entscheidung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 27. Jänner 2015 an.

### **3. Zulässigkeit der Revision:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. Juni 2015