

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerden der X., vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, und die Trias Wirtschaftstreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Reichsstraße 126, 6800 Feldkirch, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 13.10.2014 betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2004 bis 2006, Einkommensteuer 2004 bis 2006 und Anspruchszinsen 2004 bis 2006 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Der am T.M.2012 verstorbene Erblasser Dr. A. war Arzt in Ort . Bis zum Jahr 2008 war er in einer Arztgemeinschaft mit seinen im Jahr 2011 verstorbenen Vater Dr. B. tätig, danach führte er die Arztpraxis alleine weiter. In den Jahren 2004 bis 2011 erklärte er zur Einkommensteuer Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie geringfügige und hier nicht weiter interessierende Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Veranlagungen wurden erklärungsgemäß durchgeführt.

2. Mit Schriftsatz vom 27.5.2013 erstatteten die Erben nach Dr. A., das sind die Ehefrau I. sowie die Kinder G., Dr. F. und H., Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz (FinStrG) und § 15 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), die zusammengefasst folgenden Inhalt aufwies:

Dr. B. habe in den späten 70er Jahren ein Privatkonto bei der Bank eröffnet. Einen Teil des auf diesem Konto geparkten Vermögens, konkret 986.526,65 Euro, habe er am 1.9.2004 an seinen Sohn Dr. A. übertragen, der diesen Betrag auf einem Privatkonto bei der LBB deponiert habe. Am T.M.2007 habe Dr. A. die C. Stiftung gegründet und die gesamten Vermögenswerte inklusive der bis dahin angefallenen Früchte und Wertsteigerungen auf

diese übertragen. Die C. Stiftung sei aus österreichischer Sicht eine transparente Stiftung. Zu Lebzeiten sei Dr. A. alleiniger Begünstigter der C. Stiftung gewesen.

Die Anzeige und Entrichtung einer allenfalls anfallenden Schenkungssteuer nach den Bestimmungen der §§ 1 Abs. 1 Z 2 und § 22 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (ErbStG) sei irrtümlich unterblieben.

Auch die Veranlagungseinkünfte aus den Konten und Depots bei der Bank habe Dr. A. irrtümlich nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen.

Der Grund für die unterbliebene Offenlegung dieser Einkünfte in den österreichischen Steuererklärungen liege wohl darin, dass Dr. A. der irrgen Meinung gewesen sei, dass die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine Endbesteuerungswirkung vergleichbar der österreichischen Kapitalertragsteuer (KEST) gehabt hätten. Diese Meinung werde im Übrigen auch vom Unabhängigen Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 20.5.2012, FSRV/0100-L/10, geteilt. Danach sei es denmöglich, dass selbst in Wirtschaftsdingen erfahrene Personen hinsichtlich der korrekten Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften im Internationalen Steuerrecht einen „Endbesteuerungsirrtum“ haben könnten.

Der Grund für die unterbliebene Offenlegung der Einkünfte aus der C. Stiftung sei darin zu sehen, dass Dr. A. der irrgen Meinung gewesen sei, dass die C. Stiftung sämtliche Steuerpflichten wahrgenommen habe.

Obwohl Dr. X hinsichtlich der Steuerpflicht der liechtensteinischen Kapitaleinkünfte einem Irrtum unterlegen sei, würden dennoch auch die Einkünfte aus den Konten und Depots bei der Bank für die Jahre 2004 bis 2006 offengelegt.

Die Einkünfte aus den Konten und Depots bei der Bank der Jahre 2004 bis 2007 stellten sich wie folgt dar:

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investment-fonds	Spekulations-einkünfte	anrechenbare Quellensteuer
2004	Bank	3.905,51	993,91	2.280,39	5.205,47	
2005	Bank	20.076,66	7.286,17	15.615,13	7.672,49	590,75
2006	Bank	30.368,90	10.052,47	24.145,19	17.794,48	1.321,38
2007	Bank	12.549,71	6.184,06	3.979,69	6.663,26	2.922,71

Die Einkünfte aus den Stiftungskonten und Depots der C. Stiftung in den Jahren 2007 bis 2011 betrügen:

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investment-fonds	Spekulations-einkünfte	anrechenbare Quellensteuer
2007	Bank	2.305,27		20.656,02		

2008	Bank	41.539,26	5.388,95	20.506,30		169,03
2009	Bank	19.833,22	3.227,98	24.556,15		154,35
2010	Bank	14.802,42	7.771,17	10.711,28	4.401,00	299,68
2011	Bank	8.474,80	11.105,01	13.408,75	23.415,11	244,45

3. Im Jahr 2014 fand eine Betriebsprüfung bei den Erben nach Dr. A. statt. Gegenstand der Prüfung waren die Umsatzsteuern 2009 bis 2012 und die Einkommensteuern 2003 bis 2012. Im Rahmen der Prüfung der Einkommensteuer wurde auch auf die Selbstanzeige vom 25.05.2013 Bezug genommen. Dazu stellte die Prüferin unter Tz. 2 des Prüfberichts vom 13.10.2014 fest, der Inhalt der Selbstanzeige sowie weitere dem Finanzamt von der Steuervertretung übermittelte Unterlagen, aus denen sich die bislang steuerlich nicht erfassten Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte ergäben, stellten neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO dar, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Für die Wiederaufnahme sei die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren gemäß § 207 Abs. 2 BAO heranzuziehen. Dem Veranlagungsakt sei zu entnehmen, dass Dr. A. zumindest seit 1979 von einem berufsmäßigen Parteienvertreter, nämlich Dr. D. und dessen Nachfolger, Dr. E., steuerlich vertreten gewesen sei. Die Einkommensteuererklärungen der Jahre 2004 bis 2011 seien vom Abgabepflichtigen bzw. dessen steuerlichem Vertreter ohne Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen oder sonstigen Einkünften abgegeben worden. Durch die Nichterklärung dieser Einkünfte habe Dr. A. die ihm nach § 119 BAO obliegende abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen und Spekulationsgeschäfte der Jahre 2004 bis 2006 wurden von der Prüferin unter Tz. 5 des Prüfberichts wie folgt angegeben:

Einkünfte Privatkonto Dr. A. (nach Weißrechnung)	KZ	2004	2005	2006
Zinsen		3.905,51	20.076,06	30.368,90
Dividenden		993,91	7.288,17	10.052,47
Investmentfonds lt. Selbstanzeige		2.280,39	15.615,13	124.145,19
Investmentfonds Weißrechnung		0,00	2.215,21	25.196,08
Einkünfte aus Kapitalvermögen	754	4.899,42	29.579,44	55.617,45
Anrechenbare Quellensteuer	757		590,75	1.321,38
Spekulationseinkünfte	380	-5.207,47		
Spekulationseinkünfte	801		7.872,49	17.794,49

4. Das Finanzamt folgte dieser Feststellung der Betriebsprüfung, nahm innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist mit Bescheiden vom 13.10.2014 auch die Einkommensteuerverfahren 2004 bis 2006 wieder auf und setzte mit neuen Sachbescheiden für 2004 bis 2006 die sonstigen Einkünfte mit 7.872,49 (2005) und 17.794,49 Euro (2006) an sowie die Steuern von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen mit 1.224,86 Euro (2004), 7.394,86 Euro (2005) und 13.904,36 Euro (2006) fest. An Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) berücksichtigt es -590,75 Euro (2005) sowie -1.321,38 Euro (2006).

Mit weiteren Bescheiden vom 13.Oktober 2014 setzte es Anspruchszinsen in Höhe von 195,74 Euro (2004), 1.703,43 Euro (2005) und 2.891,71 Euro (2006) fest.

5. In der gegen diese Bescheide am 13.12.2013 erhobenen Beschwerde wandten sich die Beschwerdeführer gegen die Anwendung der verlängerten Verjährungsfrist. Zur Begründung brachte ihre Steuervertretung vor, bereits in der Offenlegung vom 27.5.2013 sei darauf hingewiesen worden, dass die Nichtversteuerung der Kapitaleinkünfte irrtümlich unterblieben sei. Dr. B. und Dr. A. seien der Ansicht gewesen, die Erträge aus den liechtensteinische Konten und Depots seien in Österreich nicht steuerpflichtig. Gemäß § 9 FinStrG sei der Vorsatz zu verneinen, wenn ein entschuldbarer Rechtsirrtum vorliege. Bei der Frage der Entschuldbarkeit des Irrtums gehe es letztlich um die Frage, ob der Steuerpflichtige Erkundungen über das Bestehen einer Steuerpflicht der Kapitaleinkünfte in Österreich einzuholen gehabt hätte. Nach einem deutschen Judikat, FG Münster 5.9.2007, 1 K 1544/04 E, könne aus dem bloßen Unterlassen der Einholung derartiger Erkundungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden. Nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates könne nicht einmal Wirtschaftstreuhändern vorsätzliches Handeln unterstellt werden, wenn sie mit den Untiefen des Internationalen Steuerechtes nicht vertraut seien. Nach dem Erkenntnis des UFS vom 30.5.2012, FSRV/0100-L/10, sei es denkmöglich, dass selbst in Wirtschaftsdingen erfahrene Personen hinsichtlich der korrekten Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften im Internationalen Steuerecht einem „Endbesteuerungssirrtum“ unterliegen könnten. Die jüngere Rechtsprechung des VwGH, z.B. vom 9.7.2008, 2008/13/0050, belege, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand nicht überschätzt werden dürfe und der Vorwurf, etwas gewusst haben zu müssen, allenfalls fahrlässiges Handeln begründen könne.

Bei einem Verstorbenen sei es nach Ansicht des UFS, 6.8.2007, RV/0199-F/04, unter Umständen nicht mehr einwandfrei möglich, das Vorliegen des Vorsatzes nachzuweisen. Auch die Literatur, z.B. *Streck/Rainer*, "Die Feststellung der Steuerhinterziehung im Besteuerungsverfahren nach dem Tode des mutmaßlichen Hinterziehers", StW 1979, 267, hege gegenüber der Annahme des Vorsatzes bei einem Verstorbenen Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit und der Vereinbarkeit mit Artikel 6 Abs. 2 EMRK, da die Feststellung der Schuld nicht unter Wahrung des rechtlichen Gehörs für den Verstorbenen getroffen werden könne.

Daher könne weder bei Dr. B. noch bei Dr. A. vorsätzliches Handeln bzw. Unterlassen unterstellt werden. Die Heranziehung der verlängerten Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO sei daher unzulässig. Die angefochtenen Bescheide seien daher rechtswidrig.

Es werde daher der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Gleichzeitig werde beantragt, dass über die Beschwerde durch den gesamten Beschwerdesenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entschieden werde.

6. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.1.2015 ab: Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, nach der allgemeinen Lebenserfahrung sei regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein Vermögen verfüge und sich dafür entscheide, dieses nicht in Österreich, sondern in Liechtenstein zu veranlagen, auch von der potentiellen Steuerpflicht der potentiell anfallenden Erträge in Österreich wisse. Die Annahme, der Erblasser sei der Auffassung gewesen, die nicht unerheblichen Einkünfte aus dem Kapitalvermögen auf liechtensteinischen Konten und Depots seien steuerfrei und müssten nicht einmal in die Steuererklärungen aufgenommen werden, sei realitätsfremd. Schließlich habe es sich beim Erblasser um eine akademisch gebildete Person gehandelt, die sich, wie sich aus der diversifizierten Kapitalanlage bei der Bank und der Stiftungserrichtung im Jahr 2007 zu entnehmen sei, offensichtlich aktiv und zielgerichtet mit der Frage der eigenen Vermögensbildung beschäftigt habe. Dabei dürfe auch die seit vielen Jahren in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführte politische Diskussion über die Sicherstellung der Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften nicht unberücksichtigt bleiben. Für die in der Selbstanzeige angeführten und bisher in Österreich nicht versteuerten Kapitaleinkünfte seien im Jahr 2004 keine Quellensteuern und in den Jahren 2005 und 2006 lediglich Quellensteuern in Höhe 1,6 % und 1,8 % einbehalten worden. Das Vorbringen, es liege ein Rechtsirrtum vor, sei angesichts der verschwindend geringen Quellenbesteuerung nicht glaubwürdig und als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren. Eine Würdigung aller Sachverhaltselemente führe das Finanzamt zum Ergebnis, dass der Verstorbene die Abgabenverkürzung durch die Nichterklärung der ausländischen Kapital- und Spekulationseinkünfte zumindest billigend in Kauf genommen und sich damit abgefunden habe. Damit liege zumindest ein Eventualvorsatz vor.

7. Mit Schriftsatz vom 11.2.2015 stellten die Beschwerdeführer ohne weitere Begründung den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

8. Mit Schriftsatz vom 18.4.2018 zog die Steuervertretung den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat wieder zurück. Ergänzend zur bisherigen Beschwerde brachte sie vor:

- Dr. A. habe aufgrund seiner akademischen Bildung offensichtlich zielorientiert und aktiv gehandelt. Die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes belege aber, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand, insbesondere hinsichtlich abgabenrechtlich komplexer Sachverhalte, nicht überschätzt werden dürfe. „Wissen müssen“ begründe allenfalls fahrlässiges Handeln, nicht aber Vorsatz.

- Auch wenn Dr. A. umfassend beraten gewesen sei, schließe das einen Rechtsirrtum betreffend die Besteuerung der Erträge aus den liechtensteinischen Konten und Depots sowie aus der Stiftung nicht aus. Denn auch bei der Einholung geeigneter Erkundungen könnte es nach der allgemeinen Lebenserfahrung zu Missverständnissen zwischen Berater und Abgabepflichtigen kommen.
- Auch die grundsätzliche Kenntnis über die Steuerpflicht von Kapitalerträgen schließe einen Irrtum nicht aus. Es könnte davon ausgegangen werden, dass Dr. A. angenommen habe, dass durch den in Liechtenstein vorgenommenen Quellensteuerabzug die österreichische Steuer abgegolten werde. Dies als realitätsfremd und als reine Schutzbehauptung abzutun, greife zu kurz und sei die Beweiswürdigung durch das Finanzamt insoweit mangelhaft. Im Ergebnis habe das Finanzamt das Vorbringen der Beschwerdeführer nicht ausreichend gewürdigt. Ein vorsätzliches Handeln des Dr. A. habe in keiner Weise festgestellt werden können, vielmehr sprächen gute Gründe dafür, dass er einem, wenn auch unentschuldbaren Rechtsirrtum unterlegen sei.

## II. Sachverhalt

Zwischen den Parteien ist ausschließlich strittig, ob hinsichtlich der Erträge aus dem Kapitalvermögen auf dem Konto bei der Bank die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren gemäß § 207 Abs. 2 BAO zur Anwendung kommt oder nicht. Nicht strittig ist, dass diese Erträge grundsätzlich in Österreich steuerpflichtig waren. Unstrittig ist auch die Höhe dieser Erträge.

Für die Beurteilung der Streitfrage ist, gestützt auf die Angaben in der Selbstanzeige vom 27.5.2013 und den Ausführungen im Prüfbericht vom 13.10.2014, von folgendem Sachverhalt auszugehen:

1. Dr. B. eröffnete im Jahr 1978 bei der Bank Konten und Depots, die zum 31. Dezember 2002 einen Vermögensstand von 4.570.763,00 Euro aufwiesen. Am 31. August 2004 bzw. am 1. September 2004 übertrug Dr. B. seinem Sohn Dr. A. Vermögenswerte im Ausmaß von 986.526,65 Euro. Eine Anzeige dieser Schenkung und eine Entrichtung von Schenkungssteuer nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) unterblieb.
2. Diese auf Dr. A. übertragenen Vermögenswerte deponierte dieser auf einem Privatkonto bei der LLB.
3. Am T.M.2007 gründete Dr. A. die C. Stiftung und übertrug die gesamten, auf dem Privatkonto bei der LLB deponierten Vermögenswerte inklusive der bis dahin angefallenen Früchte und Wertsteigerungen auf diese. Die C. Stiftung ist aus österreichischer Sicht eine transparente Stiftung. Zu Lebzeiten war Dr. A. alleiniger Begünstigter der C. Stiftung.
4. Dr. A. verstarb am T.M.2012. Erben nach Dr. A. waren seine Kinder Dr. F., G. und H. sowie seine Ehefrau I..

5. Die aus den liechtensteinischen Kapitalanlagen resultierenden Erträge und sonstigen Einkünfte wurden in den von Dr. A. eingereichten Steuererklärungen nicht erklärt. Eine Offenlegung derselben erfolgte erst mit der Selbstanzeige vom 27.5.2013.

6. In den Streitjahren 2004 bis 2006 wurden folgende Kapitalerträge und sonstige Einkünfte erzielt:

Einkünfte Privatkonto Dr. A. (nach Weißrechnung)	KZ	2004	2005	2006
Zinsen		3.905,51	20.076,06	30.368,90
Dividenden		993,91	7.288,17	10.052,47
Investmentfonds lt. Selbstanzeige		2.280,39	15.615,13	124.145,19
Investmentfonds Weißrechnung		0,00	2.215,21	25.196,08

### III. Rechtsgrundlagen

#### 1. Wiederaufnahme der Verfahren

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO in der mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 304 BAO idF FVwGG 2012 ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Zweck der Wiederaufnahme wegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismitteln ist - wie schon nach der vom Finanzamt hinsichtlich der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2003 angewandten Regelung des § 303 Abs. 4 BAO vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 303 Tz 30).

§ 304 idF FVwGG 2012 vereinheitlicht die Frist für die Wiederaufnahme von Amts wegen und die Wiederaufnahme auf Antrag; Sinn der Bestimmung ist es, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 304 Tz 1 und 3, mwN).

## 2. Einkommensteuer 2004 bis 2006

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO - abgesehen von den dort angeführten, im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Ausnahmen - fünf Jahre, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO ).

Nach § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. 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.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Die Frage, ob der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO erfüllt ist, ist nach den Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes zu beurteilen.

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

Eine Abgabenverkürzung ist nach § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten, bewirkt.

Vorsätzlich handelt nach § 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.

Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

Liegt eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032 , mwN).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige

Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121 ; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076 ; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032 , mwN; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292 ).

Eine Abgabenhinterziehung erfordert nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorsätzliches Handeln und liegt daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern kann erst dann als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln wiederum beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121 , mwN; VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076 ; VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032 , mwN; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292 , mwN).

Im Rahmen der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt; die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011 , sowie VwGH 9.9.2004, 99/15/0250 , mwN).

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

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere auch die Abgabenerklärungen.

### 3. Festsetzung von Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten

Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Die Festsetzung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO ist eine sich aus dem Gesetz ergebende objektive Rechtsfolge. Dabei ist der Abgabenbehörde weder ein Ermessen eingeräumt noch kommt es auf ein Verschulden bzw. Nichtverschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an (vgl. VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175 ).

#### IV. Rechtliche Würdigung

1. Die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht und die dadurch eingetretene (objektive) Abgabenverkürzung ist im Beschwerdefall unstrittig.
2. Strittig ist, ob auch die subjektive Tatseite des Hinterziehungstatbestandes erfüllt ist. Dies ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zu bejahen.
3. Nach Lehre und Rechtsprechung kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht grundsätzlich vorausgesetzt werden (vgl. Kotschnigg in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG, § 33 Rz 219, sowie VwGH 5.4.2001, 2000/15/0150 , und VwGH 25.3.1999, 97/15/0056 ).

Im Hinblick auf die akademische Ausbildung von Dr. A. und die Anzahl und den Umfang der Vermögenstransaktionen kann auch eine Kenntnis der Steuerpflicht der im Ausland erzielten Erträge aus Vermögensveranlagungen bzw. der Erträge aus den den Spekulationstatbestand erfüllenden Vermögenstransaktionen vorausgesetzt werden.

Ein besonderes steuerrechtliches Spezialwissen ist hierfür nicht erforderlich. Dass im Ausland erzielte Kapitalerträge und Erträge aus Verkäufen von Wertpapieren in Österreich steuerpflichtig sind, gehört zur Allgemeinbildung, zumindest bei Menschen vom Bildungsgrad des Dr. A..

4. Zudem kann in Anbetracht der Höhe des Kapitalvermögens davon ausgegangen werden, dass Dr. A. bei der Veranlagung des Vermögens bei der Bank beraten war. Dies gilt insbesondere auch im Zusammenhang mit der Errichtung der C. Stiftung. Dass dabei die steuerliche Behandlung der mit diesem Vermögen erzielten Erträge nicht thematisiert wurde, kann mit Sicherheit ausgeschlossen werden. Natürlich ist es nicht auszuschließen, dass es auch bei einer umfassenden steuerlichen Beratung zu Missverständnissen zwischen Beratern und Abgabepflichtigen gekommen sein kann. Nur wäre ein Missverständnis derart, dass der Abgabepflichtige aufgrund der Beratung davon ausgehen hätte können, dass keine inländische Steuerpflicht besteht, unwahrscheinlich und ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung im Beschwerdefall nicht von einem derartigen Fall auszugehen. Dies zumal im Beschwerdefall keinerlei konkreten Hinweise auf ein wie immer geartetes Missverständnis bestehen und auch die Steuerververtretung nicht angegeben hat, welcher Art dieses Missverständnis gewesen sein soll. Ein nur ganz

allgemein als möglich in den Raum gestelltes Missverständnis kann bei der Beurteilung der in Streit stehenden Frage keine Berücksichtigung finden.

5. Hinzu kommt, dass Liechtenstein jedenfalls in den Streitjahren für sein strenges Bankgeheimnis und die dadurch bewirkte Abschirmwirkung gegenüber ausländischen Steuerbehörden bekannt war. Dass Vermögen in Liechtenstein in den hier interessierenden Jahren in großem Umfang angelegt wurde, um es dem Zugriff der inländischen Steuerbehörde zu entziehen bzw. die daraus resultierenden Erträge steuerschonend zu lukrieren, kann als allgemein bekannt vorausgesetzt werden, war dies doch auch immer wieder Gegenstand entsprechender Medienberichte (vgl. ua. Der Spiegel, 51/1997, Seite 70ff und 45/1999, Seite 202 ff). Belegt wird dies schließlich auch durch die zahlreichen Selbstanzeigen, die in Folge der sogenannten "Datenklauaffäre" im Jahr 2008 bzw. im Zusammenhang mit dem im Jänner 2013 unterzeichneten Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich Steuern erfolgt sind. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat (wiederholt) auf den "notorischen Steueroasenstatus" Liechtensteins hingewiesen (vgl. VwGH 25.5.1993, 93/14/0019 , mit Hinweis auf VwGH 12.9.1978, 1511, 1512, 2344/75, und VwGH 19.3.1974, 1527/72 ; ebenso VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003 , mwN).

6. Für den Vorsatz hinsichtlich der durch die Nichtoffenlegung der Einkünfte aus den liechtensteinischen Kapitalanlagen bewirkten Abgabenverkürzung spricht im Beschwerdefall auch der Umstand, dass auch der Geschenkgeber Dr. B. die Einkünfte aus seinem Kapitalvermögen bei der LLB, aus dem auch die Schenkung an Dr. A. im Jahr 2004 stammte, bis zur Selbstanzeige im Jahr 2013 nicht erklärt hat. Dazu hat das Bundesfinanzgericht rechtkräftig entschieden, dass Dr. B. die Abgabepflicht über die Kapitalerträge und Erträge aus Spekulationseinkünfte aus diesem Kapitalvermögen bekannt war, er die erzielten Erträge der Abgabenbehörde bewusst verschwiegen und dadurch den Tatbestand der Abgabenhinterziehung verwirklicht hat (BFG 15.12.2016, RV/1100071/2014; vgl. dazu auch VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015 und Ro 2017/15/0031 bis 0034). Dass der Geschenkgeber mit dem Geschenknehmer nicht über die Steuerpflicht der Erträge aus dem übertragenen Kapital gesprochen hat, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes völlig unwahrscheinlich und damit auszuschließen. Auch deshalb ist von einer Kenntnis der Abgabepflicht der in Rede stehenden Erträge und einer Abgabenverkürzung im Falle der Nichtoffenlegung auszugehen.

7. Hinzu kommt, dass auch die schenkungssteuerpflichtige (§§ 1 Z 2, 13 und 2 ErbStG) Übertragung des Kapitals in Höhe von 986.526,65 Euro am 1.9.2004 von Dr. B. auf Dr. A. nicht erklärt wurde. Dass diese Unterlassung „irrtümlich“ erfolgt sein soll, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, insbesondere auch angesichts der Höhe des geschenkten Betrages, völlig unglaublich. Gerade das Wissen über die Steuerpflicht von Erbschaften und Schenkungen unter Lebenden kann als allgemein bekannt unterstellt werden, war doch die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht von Vermögen in besonderem Maß mit Emotionen belegt und immer auch Gegenstand ideologischer Auseinandersetzungen. Auch wenn diese Schenkung nicht Gegenstand dieser

Beschwerdeentscheidung (und zudem steuerrechtlich verjährt) ist, liefert der Umstand ihrer Nichterklärung dennoch ein weiteres Indiz dafür, dass das bei der LLB deponierte Vermögen dem österreichischen Fiskus verschwiegen werden sollte. Ein vollständiges Verschweigen eines Vermögens gegenüber der österreichischen Abgabenverwaltung kann zudem als Indiz für die Annahme eines bedingten Vorsatzes dienen (vgl. VwGH 25.2.1015, 2011/13/0003).

8. Dass Dr. A. im Rechtsirrtum gefangen gewesen sein soll, mit der Quellenbesteuerung in Liechtenstein sei auch die österreichische Steuer für die Erträge aus dem Kapital bei der LLB abgegolten, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unglaublich. Ebenso wie die grundsätzliche Steuerpflicht ausländischer Einkünfte in Österreich kann auch die Höhe der österreichischen Kapitalertragsteuer mit 25 % bei einer Person vom Bildungsgrad des Dr. A. als bekannt vorausgesetzt werden. Wie bereits das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, wurden im Jahr 2004 keine Quellensteuern und in den Jahren 2005 und 2006 lediglich Quellensteuern in Höhe von 1,6 % und 1,8 % einbehalten. Angesichts dieser geringen Höhe der im Ausland einbehaltenen Steuern ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass es sich bei der Behauptung, es liege ein Rechtsirrtum vor, lediglich um eine Schutzbehauptung handelt. Aus welchen Gründen davon ausgegangen werden kann, dass Dr. X in einem derartigen Rechtsirrtum gefangen gewesen sein soll, lässt die Steuervertretung zudem offen. Nach dem oben Gesagten ist dies gerade auszuschließen.

9. Das Bundesfinanzgericht geht aus obigen Gründen daher davon aus, dass Dr. A. die Steuerpflicht der in Liechtenstein erzielten Kapitalerträge und Spekulationseinkünfte bekannt war und er durch die Nichtoffenlegung derselben gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung eine Abgabenverkürzung bewirkt hat. Selbst wenn ihm dies nicht aktual bewusst war, hat er dies zumindest für möglich gehalten und sich damit abgefunden. Es ist somit zumindest ein bedingter Vorsatz hinsichtlich des äußeren Tatbildes des § 33 Abs. 1 FinStrG zu bejahen. Damit ist aber der Tatbestand der Abgabenhinterziehung erfüllt.

10. Mit dem von der Steuervertretung ins Treffen geführten Erkenntnis des Finanzgerichtes Münster vom 5.9.2017, K 1 1544/04 E, ist für die Beschwerde nichts zu gewinnen. In diesem Erkenntnis hat das Finanzgericht erkannt, dass der Umstand der Unterlassung der Einholung entsprechender Auskünfte über die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte nicht als bedingter Vorsatz gewertet werden könne. Dies sei erst möglich, wenn den Steuerpflichtigen die Pflicht zur Einholung derartiger Erkundigungen bekannt war. Aufgrund der besonderen Umstände des Einzelfalles – der Kläger war Vorarbeiter, die Klägerin Hausfrau, die Steuererklärungen wurden von einem Hobby-Berater ausgefüllt – hat das Finanzgericht den bedingten Vorsatz verneint. Dieser Fall ist mit dem Beschwerdefall aber nicht vergleichbar, handelte es sich bei Dr. X doch um eine akademisch gebildete Person, die von professionellen Beratern beraten war. Zudem wurde im Beschwerdefall der bedingte Vorsatz bereits aufgrund der angenommenen Kenntnis über die Steuerpflicht der in Rede stehenden Einkünfte bejaht und nicht aufgrund einer unterlassenen Einholung von Erkundigungen.

11. Auch der Verweis der Steuervertr<sup>et</sup>tung auf die Entscheidung des Unabh<sup>ang</sup>igen Finanzsenates vom 17.3.2009, FSRV/0097-L/03, vermag der Beschwerde nicht zum Durchbruch zu verhelfen. In dieser Entscheidung glaubte der UFS dem Vorbringen der Berufungsf<sup>u</sup>hrerin, wonach sie davon ausgegangen sei, dass die Ertr<sup>age</sup> aus Kapitalanlagen bei einer deutschen Bank mit der ausl<sup>and</sup>ischen Besteuerung endbesteuert seien. Dies war das Ergebnis einer Beweisw<sup>urd</sup>digung der in diesem Berufungsfall gegebenen besonderen Umst<sup>ande</sup>. Ein allgemeiner Schluss derart, dass mit der Quellenebsteuerung ausl<sup>and</sup>ischer Kapitaleink<sup>un</sup>fte auch die inl<sup>and</sup>ische Steuerpflicht abgegolten ist, l<sup>as</sup>st sich daraus nicht ableiten. Wie oben ausgef<sup>uh</sup>rt, war eine derartige Annahme aufgrund der besonderen Umst<sup>ande</sup> im Beschwerdefall nicht m<sup>og</sup>lich. Dass es denkm<sup>og</sup>lich ist, dass sich jemand in einem sog. Endbesteuerungsirrtum befindet, gen<sup>ugt</sup> f<sup>ur</sup> die Unterstellung eines derartigen Rechtsirrtums im Beschwerdefall nicht.

12. Dass Dr. A. bereits verstorben ist, ist f<sup>ur</sup> die Annahme der Abgabenhinterziehung unerheblich. Denn die Verl<sup>anger</sup>ung der Verj<sup>ahr</sup>ungsfrist bezieht sich nicht auf ein Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung. Es kommt somit nicht darauf an, wer eine Abgabe hinterzogen hat. Damit ist es aber auch unerheblich, ob jene Person, die (allenfalls) eine Abgabe verk<sup>urzt</sup> hat, bereits verstorben ist (vgl. VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146; VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015 und Ro 2017/15/0031 bis 0034).

13. Mit der Annahme der Abgabenverk<sup>urzung</sup> wird auch nicht gegen die Unschuldsvermutung (Art. 6 Abs. 2 EMRK, § 57 Abs. 7 FinStrG, § 8 StPO) verst<sup>o</sup>n, da damit keine Entscheidung im Strafverfahren getroffen wurde (VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015 und Ro 2017/15/0031 bis 0034).

14. Das Finanzamt hat daher zu Recht die verl<sup>ang</sup>erte Verj<sup>ahr</sup>ungsfrist f<sup>ur</sup> hinterzogene Abgaben herangezogen, zumal es dem Sinn der Verj<sup>ahr</sup>ungsbestimmungen entspricht, dass f<sup>ur</sup> die Durchsetzung von Abgabenanspr<sup>chen</sup> ein l<sup>anger</sup>er Zeitraum zur Verf<sup>u</sup>gung steht, wenn der Abgabengl<sup>au</sup>biger, wie im Beschwerdefall, keine M<sup>og</sup>lichkeit hatte, das Bestehen eines Abgabenanspr<sup>ches</sup> zu erkennen (VwGH 14.7.2989, 86/17/0198).

15. Das Vorliegen von (tauglichen) Wiederaufnahmegr<sup>unden</sup> steht im Beschwerdefall ebenso au<sup>er</sup> Streit, wie deren Eignung, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuf<sup>u</sup>hren. Auch die Ermessens<sup>u</sup>bung des Finanzamtes wurde von der steuerlichen Vertretung zu Recht nicht in Zweifel gezogen.

16. Nachdem aus den oben angef<sup>u</sup>hrten Gr<sup>unden</sup> einer Verj<sup>ahr</sup>ung der Erlassung der Einkommensteuerbescheide f<sup>ur</sup> die Jahre 2004 bis 2006 nicht entgegenstand, erweisen sich auch die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide als rechtm<sup>äßig</sup>, zumal ein Anspruchszinsenbescheid an die H<sup>o</sup>he der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift f<sup>u</sup>hrenden Bescheides gebunden ist und aufgrund dieser Bindung nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begr<sup>und</sup>ung anfechtbar ist, der ma<sup>ss</sup>gebende Stammbgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 205 Tz 34; ebenso VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150, mwN). Wird der Abgabenbescheid abge<sup>nd</sup>ert, hat von

Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

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

Feldkirch, am 15. Mai 2018