

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. und die weiteren Senatsmitglieder Mag. A., Mag. B. und C., in der Beschwerdesache der Verl. n. Bf., nunmehr JH und HS als Erben nach Mag. Z. I., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, vom 07.08.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17.06.2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 und Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 in der Sitzung am 14.11.2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren erstatteten HS und JH als Erben nach Mag. I. Z., mit Datum xxx eine Erbenoffenlegung und Anzeige gemäß § 15 Abs. 1 BAO, in welcher sie bekanntgaben, dass Frau Mag. Z. I., verstorben am xxx, möglicherweise ihre steuerlichen Pflichten in Österreich nicht korrekt abgewickelt hätte und legten bislang von der Erblasserin unversteuerte Einkünfte aus ausländischen Kapitalveranlagungen und einem liechtensteinischen Gewerbebetrieb offen.

Sie gaben bekannt, dass Z. I. mit Kunstgegenständen (Gemälden und Skulpturen) im Ausland gehandelt habe. Die Kunstgegenstände seien nicht nach Österreich eingeführt worden und hätten sich nie in Österreich befunden. Zu welchem Zeitpunkt Frau I. die Handelstätigkeit aufgenommen habe, entziehe sich ihrem Kenntnisstand. Zur Abwicklung des Kunsthandels sei in der Folge eine Anstalt mit dem Namen "W." im Jahr 1990 in Liechtenstein gegründet worden. Die Abwicklung der Geschäfte habe über diese Anstalt erfolgt, wobei hierfür ein eigenes Konto bei der ****AG, Liechtensteinische Privatbank, Vaduz eingerichtet worden sei. Neben der "W." sei später die MF. im Jahr 2006 gegründet worden, die schlussendlich gelöscht worden sei und in der X. Stiftung (Gründung am 5.10.2012) aufgegangen sei. Neben dem Kunsthandel habe Frau I. Geld in Kapitalmarktprodukte über ein Konto und Depot bei der ****AG, Liechtensteinische

Privatbank, Vaduz mit der KNr. 1 veranlagt. Dies sei zunächst über dieses angegebene Konto und später über die Konten der MF./X. Stiftung (nicht jedoch über das Konto und Depot der "W.") erfolgt. Die Provisions- und Verkaufserlöse aus dem Kunsthandel sowie die Erträge aus den Kapitalanlagen von Frau Z. I. seien laut Erbinnen nicht in Österreich deklariert und versteuert worden.

Aus diesem Grund sei vorsorglich eine Erbenoffenlegung und Anzeige nach § 15 BAO erfolgt und die mit den Einlagen und mit den Erträgen der Konten und Depots verbundenen ertragsteuerlichen Umstände, soweit diese den Erbinnen zur Kenntnis gelangt seien, umfassend offengelegt worden.

Bekannt gegeben wurde weiters, dass auf die X. Stiftung die Vermögenswerten, welche sich vor der Stiftungserrichtung auf drei Konten einer liechtensteinischen Bank befanden haben, übertragen worden seien.

Die Erblasserin verstarb am xxx. Die laut Reglement der X. Stiftung eingesetzten Begünstigten aus dem Vermögen waren die 2 Erbinnen

Soweit ersichtlich sei, habe es bis zum Ableben Frau I.Z.'s keine Zuwendungen aus den Stiftungskonten - oder Depots der X. Stiftung an die Begünstigten gegeben.

Die Erbinnen gaben weiters bekannt, dass sie erstmals am 24.05.2013 im Zuge der Aufarbeitung durch die KPMG Alpentreuhand AG über ihre Erben- und Begünstigtenstellung informiert worden seien. Zuvor hätten sie von den liechtensteinischen Aktivitäten der Erblasserin keine Kenntnis gehabt.

Die Erblasserin habe bis zu ihrem Tod einen Kunsthandel betrieben und habe nur rudimentäre Aufzeichnungen ihrer Geschäfte im Rahmen des Kunsthandels geführt.

Die letzte Steuererklärung habe die Erblasserin für das Jahr 2011 abgegeben.

Laut Ausführungen der steuerlichen Vertretung seien die beststeuerungsrelevanten Sachverhalte anhand der verfügbaren Unterlagen und Aufzeichnungen rekonstruiert worden und daraus eine Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer abgeleitet worden. Den Anforderungen einer Schätzung nach § 184 BAO sollte somit entsprochen worden sein.

Zur Würdigung des mitgeteilten Sachverhaltes werde ausgeführt, dass die Einkünfte aus den Stiftungskonten und -depots der X. Stiftung (einschließlich der Berücksichtigung der vorhergehenden Konten- und Depotbeziehungen), Vaduz, die unter Berücksichtigung des Kunsthandels aufgrund der vorstehend angeführten Schätzung gemäß § 184 BAO festgehalten wurden, von der Erblasserin annahmegemäß nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen worden seien.

Da das Verlassenschaftsverfahren bis dato noch nicht abgeschlossen sei, seien die Abgabenschulden der abgabenrechtlich relevanten Jahre, die auf die Erblasserin Z. I. entfallen würden, dem Nachlass zuzurechnen.

Laut weiteren Ausführungen der steuerlichen Vertretung könnten nur noch die Jahre 2007 bis 2012 veranlagt werden, da die Jahre davor abgabenrechtliche verjährt seien,

weil die verlängerte Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO im konkreten Fall nicht zur Anwendung gelange. In der Entscheidung des UFS Feldkirch vom 06.08.2007, RV/0199-F/04 werde festgehalten, dass sich im Fall des Ablebens der Abgabepflichtigen uU der Vorsatz nicht mehr mit Sicherheit feststellen lasse und sich demnach weitere einschlägige Ermittlungen erübrigen würden.

Die Verstorbene könne sich nicht mehr rechtfertigen und es könne demnach das Parteiengehör nicht mehr gewahrt werden, was unter dem Gesichtspunkt des Art 6 MRK (Unschuldsvermutung) verfahrensfehlerhaft, mitunter die Verfassungssphäre berührend, mangelhaft sein könne.

Im Zuge der eingangs angeführten Selbstanzeige kam es zu einer Außenprüfung für den Zeitraum 2003 bis 2012, bei der laut Niederschrift und Bericht vom 27.05.2014 folgende steuerliche Feststellungen getroffen wurden.

"Tz. 1 Verjährung

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer Angabe rechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten. Für die Verwirklichung eines Vorsatzdeliktes ist erforderlich, dass die Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass die Täterin diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täterin wird gemäß § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihr bei einer Tat ein endschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihr das Vorgehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist der Täterin Fahrlässigkeit zuzurechnen. Wenn - wie im gegenständlichen Fall - eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vorliegt, hat die Abgabenbehörde festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch als Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten der Täterin zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 23.6.1992, 92/14/0036). Dabei genügt es - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen,

die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 5.4.1996, 95/16/0247; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematischen exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Die objektive Tatseite des § 33 Abs.1 iVm Abs.3 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Fall jedenfalls erfüllt. Die Abgabepflichtige hat unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt. Betreffend das Vorliegen des subjektiven strafrechtlichen Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung sind folgende Sachverhalte maßgeblich:

Die Abgabepflichtige ist im Prüfungszeitraum ab 2010 von berufsmäßigen Parteienvertreter steuerlich vertreten gewesen. Im Hinblick auf die beträchtliche Größenordnung der Einkünfte erscheint es unglaublich und "weder im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens noch mit logischen Denkgesetzen", dass die Abgabepflichtige nicht ausreichend über steuerliche Konsequenzen ihres Vermögens und dessen Erträge, mit dem sie jahrelang ihren privaten Lebensunterhalt verbesserte, informiert war, und die Einkünfte über die Jahre hinweg irrtümlich nicht offengelegt hat. Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass die Täterin den Steueranspruch kennt und weiß, dass sie unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. Die Abgabepflichtige handelte hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der ausländischen Einkünfte mit Eventualvorsatz. Es ist davon auszugehen, dass die Abgabepflichtige wusste, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen sowie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht vollständig angegeben waren und dass sie es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden. Im Jahr 2006 gab es eine Außenprüfung für den Zeitraum 2002 - 2004, bei welcher die ausländischen Einkünfte weder offengelegt noch dem Prüfer mitgeteilt wurden. Zu diesem Zeitpunkt hätte man, sofern man sich über die steuerlichen Konsequenzen nicht bewusst war, die ausländischen Einkünfte offenlegen können bzw. diese dem Prüfer mitteilen können.

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

Tz. 2 Kapitalvermögen

Die Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen für die Jahre 2003 - 2011 sind wie folgt dargestellt von der BP festgesetzt worden, die Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen für das Jahr 2012 sind wie in der Beilage dargestellt festgesetzt worden. Die ausländischen Kapitaleinkünfte sind mit dem besonderen Steuersatz von 25% festgesetzt worden.

Tz. 3 Wiederaufnahme

Aufgrund einer Schweizer Kontrollmitteilung iRd am 13.04.2012 abgeschlossenen Abkommens zwischen der Rep. Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt wurde bekannt, dass Sie in den Jahren 2003 bis 2012 über ein Konto in der Schweiz verfügten dessen Erträge noch nicht in Österreich versteuert wurden und für das Sie nach Art 9 des oben zit. Abkommens zur freiwilligen Meldung optiert haben (neue Tatsachen und Beweismittel). Die Erlangung dieser Kenntnis führt zu einem im Spruch anders lautenden Sachbescheid, daher erfolgte eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO. Bei der Ermessensübung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, da die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO nicht nur zu bloß geringen steuerlichen Folgen führt. Die vorgelegte Selbstanzeige für die Jahre 2003 - 2011 inkludiert Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche eine neue Tatsache ist und die Wiederaufnahme begründen.

Tz. 4 Verkauf von Bildern

Unbeschränkt steuerpflichtig sind alle natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit ihrem Welteinkommen. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. Dass die in Liechtenstein erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Verkauf von Kunstgemälden) nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich in Österreich der Besteuerung unterliegen, ist unstrittig. Inwiefern dieses Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, ist nach Maßgabe der Bestimmungen der Art. 7 und 14 DBA-Liechtenstein zu beurteilen. Werden Einkünfte eines in Österreich ansässigen Einzelunternehmers aus seinem im Kunsthandel geführten Unternehmen erzielt, dann fällt dieses Unternehmen unter Artikel 7 DBA-Liechtenstein. Dies wiederum hat zur Folge, dass der in Österreich ansässige Unternehmer bei allfälliger Verlagerung des Unternehmenssitzes seines Unternehmens nach Liechtenstein weiterhin in Österreich steuerpflichtig bleibt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kunsthandel) sind wie in der Beilage dargestellt von der BP festgesetzt worden.

Tz. 5 Globalschätzung 2012

Für die Veranlagung 2012 wurden lediglich die Unterlagen betreffend die Einkünfte aus Kapitalvermögen offengelegt bzw. mittels Selbstanzeige vorgelegt. Für das Jahr 2012 wurden keine Unterlagen betreffend die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit vorgelegt, weshalb die Einnahmen gem. § 184 BAO geschätzt wurden. Die BP hat den Durchschnitt aus den Jahren 2007-2011 als Einnahmen bzw. Umsatz angesetzt.

Die Entwicklung der Einnahmen 2007-2011 zeigt einen stetigen Zuwachs, teils um 100%. Aufgrund der Entwicklung hat die BP einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 50% verhängt. (siehe Berechnung).

Berechnung Einnahmen 2012	
Einnahmen	
2007	2.014,50
2008	19.108,45
2009	13.048,27
2010	15.739,69
	49.910,91
Durchschnitt	15.743,69
Einnahmen 2012	15.743,69
gerundet	15.500,00

Es ist das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% berücksichtigt worden.

Umsatzsteuererklärung 2012

Für das Jahr 2012 wurden keine Unterlagen vorgelegt, weshalb die Umsätze aus selbstständiger Arbeit geschätzt wurden. Die BP hat den durchschnittlichen Umsatz in Höhe von € 15.500 aus den Jahren 2007-2010 (siehe Tabelle oben) als Umsatz angesetzt und wie in den Vorjahren als Ausfuhrlieferung behandelt.

Vorsteuer konnte mangels vorgelegter Unterlagen nicht berücksichtigt werden.

Einkommensteuererklärung 2012	
Einnahmen KZ 9040	15.500,00
Betriebsausgabenpauschale 12 %	1.860,00
Gewinn 2012 Eink. SA	13.640,00
Umsatzsteuererklärung 2012	
KZ 000 - steuerbarer Umsatz	13.640,00
KZ 011 - Ausfuhrlieferung	13.640,00

Einkunftsquellen

Kunsthandel, Verkauf von Bildern

Zeitraum	1.1.-1.12.2003	1.1.-31.12.2004	1.1.-31.12.2005
	Euro	Euro	Euro
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Tz.4 Verkauf v. Bildern	1.270,39	1.012.126,24	42.049,00
Nach BP	1.270,39	1.012.126,24	42.049,00
Zeitraum	1.1.-1.12.2006	1.1.-31.12.2007	1.1.-31.12.2008
	Euro	Euro	Euro
Vor BP	0,00	0,00	0,00
Tz.4 Verkauf v. Bildern	499.045,76	148.048,27	3.742,85
Nach BP	499.045,76	148.048,27	3.742,85

Einkommensteuer

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u> Euro	<u>2004</u> Euro	<u>2005</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Kunsthandel	-1.270,39	1.012.126,24	-42.049,99
Nach Bp.	-1.270,39	1.012.126,24	-42.049,99

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u> Euro	<u>2007</u> Euro	<u>2008</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Kunsthandel	499.045,76	148.048,27	3.742,85
Nach Bp.	499.045,76	148.048,27	3.742,85

[754] Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen (besonderer Steuersatz)

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u> Euro	<u>2004</u> Euro	<u>2005</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 2 Kapitalvermögen	28.391,75	33.677,22	50.192,90
Nach Bp.	28.391,75	33.677,22	50.192,90

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u> Euro	<u>2007</u> Euro	<u>2008</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 2 Kapitalvermögen	70.723,26	89.532,71	78.238,49
Nach Bp.	70.723,26	89.532,71	78.238,49

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 2 Kapitalvermögen	47.252,88	158.772,50	48.502,84
Nach Bp.	47.252,88	158.772,50	48.502,84

[757] Quellensteuer zu KZ 754, 781, 783 und 785

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u> Euro	<u>2004</u> Euro	<u>2005</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 2 Kapitalvermögen	6,10	6,67	16,50
Nach Bp.	6,10	6,67	16,50

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u> Euro	<u>2007</u> Euro	<u>2008</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 2 Kapitalvermögen	18,50	211,13	225,00
Nach Bp.	18,50	211,13	225,00

<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 2 Kapitalvermögen	193,75	187,50	193,75
Nach Bp.	193,75	187,50	193,75

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2003 - 2012	Tz. 2, 4

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des Betriebsprüfers und nahm die Verfahren der (im gegenständlichen Verfahren zu entscheidenden) Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 - 2006 unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht vom 27.05.2014 zu entnehmen sind.

Die steuerliche Vertretung der Verlassenschaft nach Mag. Z. I. brachte gegen diese Bescheide mit Schreiben vom 07.08.2014 (18.08.2014 nach neuerlicher Zustellung) Beschwerde ein.

Begründend wurde zu Punkt 1. Sachverhalt ausgeführt, dass die Erbinnen nach Frau Mag. Z.I. mit Datum 26.09.2013 eine Erbenoffenlegung nach § 15 BAO erstattet hätten, in welcher sie bislang von der Erblasserin unversteuerte Einkünfte aus ausländischen Kapitalveranlagungen und aus einem liechtensteinischen Gewerbebetrieb offengelegt hätten.

In der Folge habe bei der Verlassenschaft nach Mag. Z. I. eine Außenprüfung stattgefunden, welche mit Schlussbericht vom 27.05.2014 beendet worden sei.

Nach auszugsweiser Zitierung der in der Niederschrift unter den Tz 1 "Verjährung" und Tz 3 "Wiederaufnahme", nahm die steuerliche Vertretung zu den einzelnen angefochtenen Punkten wie folgt Stellung:

"2. Angefochtene Punkte

Die im Betreff angeführten Bescheide werden angefochten, deren Aufhebung begehrt und dies wie folgt begründet:

2.1. Eingetretene Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 2004-2006

Die im Betreff angeführten Bescheide werden ihrem gesamten Inhalt nach angefochten, deren Aufhebung begehrt und begründet wie folgt:

Nach § 207 Abs 2 BAO verjährt die Einkommensteuer nach fünf Jahren. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Gemäß § 209 Abs

1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches unternommen werden. Weiters verlängert sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr gemäß § 209 Abs 1 vorletzter Satz BAO (idF BGBl 2009/20), wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Ob Abgaben iSd § 207 Abs 2 2. Satz BAO hinterzogen sind, ist von der Behörde als Vorfrage nach den Vorschriften des FinStrG zu prüfen (Vgl. *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 207 Tz 15; UFS Feldkirch 12. 2. 2009, GZ RV/0379-F/08).

Nach der Rsp ist die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen und bewirkt die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde (Vgl. zB VwGH 18.10.1988, 87/14/0173, sowie UFS Innsbruck 20.4.2007, RV/0221-I/05).

Der Spruch der im Betreff angeführten Bescheide erweist sich daher aus nachstehenden Erwägungen als inhaltlich unrichtig:

2.2. Keine Verlängerung der Verjährungsfrist

Wie bereits in der Offenlegung vom 26.09.2013 dargelegt wurde, ist bei Verstorbenen die Annahme eines Vorsatzes rein aus der Aktenlage uU nicht möglich.

Veranlagt können nur noch die Jahre 2007-2012 werden. Die Jahre davor sind abgabenrechtlich verjährt, weil die verlängerte Verjährungsfrist nach § 207 Abs 2 BAO im konkreten Fall nicht zur Anwendung gelangt. In einer Entscheidung des UFS Feldkirch vom 06.08.2007, RV/0199-F/04, (korr. "nicht RV/0199-W/04") wurde festgehalten, dass sich im Fall des Ablebens des Abgabepflichtigen uU der Vorsatz nicht mehr mit Sicherheit feststellen lässt und sich demnach weitere einschlägige Ermittlungen erübrigen.

Auch Kühl (Vgl. *Kühl*, Der Tod des Beschuldigten oder Angeklagten während des Strafverfahrens, NJW 1978, 977 (980) und Streck/Rainer (Vgl. *Streck/Rainer*, Die Feststellung der Steuerhinterziehung im Besteuerungsverfahren nach dem Tode des mutmaßlichen Hinterziehers, StuW 1979, 267 (269) sehen in solchen Konstellationen das Problem, dass die Verstorbene sich nicht mehr rechtfertigen und demnach das Parteiengehör nicht mehr gewahrt werden kann, was unter dem Gesichtspunkt des Art 6 Abs 2 MRK (Unschuldsvermutung) verfahrensfehlerhaft, mitunter die Verfassungssphäre berührend, mangelhaft, sein kann.

Wenn die Behörde darauf rekurriert, dass die Verstorbene Mag. Z.I. seit 2010 von einem beruflichen Parteienvertreter in Abgabensachen vertreten und beraten wurde, so kann dies kein Indiz dafür darstellen, ob die Abgaben der Jahre 2004 bis 2006 "hinterzogen" iSd § 207 Abs 2 BAO sind. Auch, dass Mag. I. ihre Einkünfte nicht im Zuge einer Betriebsprüfung offengelegt hat, vermag eine solche "Hinterziehung" nicht zu begründen, kann sie sich doch hins dieses Vorwurfes nicht mehr äußern.

Der Vollständigkeit halber darf angemerkt werden, dass der zugrunde liegende Sachverhalt keinen Bezug zur Schweiz hat, dementsprechend auch keine

Kontrollmitteilungen aufgrund des Steuerabkommens Österreich - Schweiz vorliegen können.

2.3. Inhaltliche Rechtswidrigkeit des Spruches/Zuständigkeit

Da mangels nachweisbaren Vorsatzes die Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 vorletzter Satz BAO nicht zehn, sondern nur fünf Jahre beträgt, erweist sich der Spruch der Wiederaufnahmebescheides für den Einkommensteuerbescheid 2004 bis 2006 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgrund des zuvor Gesagten jedenfalls als inhaltlich rechtswidrig. Nach der Rsp ist die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen und bewirkt die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde (Vgl. zB VwGH 18.10.1988, 87/14/0173, sowie UFS Innsbruck 20.4.2007, RV/0221-I/05).

Daher sind auch die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2006 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und daher letztlich auch wegen Unzuständigkeit des Finanzamts 9/18/19 Klosterneuburg zur Erfassung derselben ersatzlos aufzuheben.

3. Anträge

Wir stellen daher den Antrag die Bescheide Wiederaufnahme Einkommensteuer 2004, 2005, 2006 jeweils mit Datum 17. Juni 2014, beim steuerlichen Vertreter eingelangt am 07. August 2014, sowie in der Folge die Bescheide Einkommensteuer 2004, 2005, 2006 jeweils mit Datum 17. Juni 2014, beim steuerlichen Vertreter eingelangt am 07. August 2014 ersatzlos aufzuheben."

Das Finanzamt wies die Beschwerde vom 18.08.2014 mit

Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab und führte dazu aus, dass auf Grund der Anzeige die Verfehlungen der Erblasserin Z. I. dargelegt worden seien und daher das Finanzamt zweifellos vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen objektiven Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung ausgehen konnte.

Das Finanzamt führte dazu begründend aus, dass die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG im vorliegenden Berufungsfall jedenfalls erfüllt sei. Die Erblasserin Mag. I. habe unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a erster Halbsatz FinStrG ist eine bescheidmässig festzusetzende Abgabe verkürzt, wenn diese zu niedrig festgesetzt wurde. Bei den veranlagten Abgaben tritt der Schaden nicht schon durch die Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung, sondern erst mit der Zustellung des Steuerbescheides ein. Maßgeblich ist die erstmalige Festsetzung.

Weiters führte das Finanzamt aus, dass zur den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung es erforderlich sei, dass der Täter den Steueranspruch kennt und weiß, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt werde.

Durch die wahrheitswidrige Nichtangabe der ausländischen Einkünfte habe Mag. I. mindestens mit Eventualvorsatz gehandelt. Es sei daher davon auszugehen, dass Sie gewusst habe, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht vollständig angegeben waren und dass Sie es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen habe, dass dadurch Steuern hinterzogen worden seien.

Der eingewendete Rechtsirrtum müsse nach Ansicht des Finanzamtes auch deshalb verneint werden, weil anlässlich der EuGH-Urteiles vom 15.7.2004, Lenz, die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen in allen Medien (nicht nur in einschlägigen Fachzeitschriften) Thema war, ausführlich publiziert und somit in der Öffentlichkeit bekannt geworden ist. Eine Erklärung oder Selbstanzeige der ausländischen Kapitalerträge bereits im Jahr 2004 hätte auch noch die Erklärung zahlreicher Jahre vor 2003 beinhalten können. Weiterst habe es im Jahr 2006 eine Außenprüfung für die Jahre 2002 - 2004 gegeben. Zu diesem Zeitpunkt hätte Frau Mag. I. die ausländischen Kapitalerträge offenlegen bzw. dem Betriebsprüfer, mitteilen können, sofern sie sich über die steuerlichen Konsequenzen nicht bewusst gewesen sei.

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

Das Finanzamt führte zum erforderlichen Vorsatz weiters aus:

"Im vorliegenden Fall betrug das Vermögen in Liechtenstein in den berufsgegenständlichen Jahren 2004 - 2006 über 2 Mill. Euro. Die betreffend den berufsgegenständlichen Zeitraum in Liechtenstein abgezogene Quellensteuer machte in Relation zu den Kapitalerträgen aus dem in Liechtenstein veranlagten Vermögen nur durchschnittlich 0,0263 % (Durchschnitt aus den Prozentsätzen 2004 - 2006) aus und lag somit unter der Österreichischen Kapitalertragsteuer von 25%, was klar zu einem Steuervorteil im Vergleich zur sofortigen Erklärung der Kapitalerträge in Österreich führte. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß. In Anbetracht der Einkommensverhältnisse (und dem Vorliegen diverser ausländischer Einkunftsquellen) kann der Einwand, Frau I. wären rechtsirrigerweise davon ausgegangen, dass mit dem in Liechtenstein erfolgten (verschwindend geringen) Quellensteuerabzug sämtliche Steuerpflichten erfüllt wären, nicht als ernsthaftes Vorbringen gewertet werden. Umso mehr als davon ausgegangen werden kann, dass Frau I. auch in Österreich über ein Bankkonto und daher zumindest temporär über Einkommen aus Kapitalvermögen verfügen und daher wissen müsste, dass die österreichische mit Endbesteuerungswirkung verbundene Kapitalertragsteuer, welche ebenso als Abzugssteuer konzipiert ist, 25% betrage. Bei der Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte kann nicht automatisch von einer länderübergreifenden Endbesteuerungswirkung in Österreich ausgegangen werden. Es bedarf vielmehr der Einholung rechtskundiger Beratung, dies umso mehr als auch in den Medien die

Nachversteuerung von Kapitalvermögen aus der Schweiz seit langer Zeit thematisiert wurde und wird."

Dass Frau I. gutgläubig der Auffassung gewesen sein solle, gerade die nicht unerheblichen Einkünfte aus der liechtensteinischen Stiftung seien in Österreich steuerfrei und müssten nicht einmal in den Steuererklärungen angegeben werden, erscheine dem Finanzamt unglaublich. Genauso der Einwand, in Ansehung der in Liechtenstein erhobenen Quellensteuer habe Frau I. davon ausgehen können, dass in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen habe, weshalb ein den Vorsatz ausschließender Rechtsirrtum vorliege, zudem es an ihr gelegen wäre, in Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflichten den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze in der Steuererklärung offen zu legen.

Allein aus dem Umstand, dass diese Kapitalerträge überhaupt nicht deklariert wurden, und das über Jahrzehnte, ist bereits ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben anzunehmen.

Zu der in der Beschwerde angeführten Entscheidung des UFS Feldkirch vom 06.08.2007, RV/0199-F/04 führte das Finanzamt aus, dass diese im vorliegenden Fall nicht angewendet werden könne. Die Wahrung des Parteiengleichs sei bei der Betriebsprüfung im Jahr 2006, zu diesem Zeitpunkt hat Frau Mag. Z.I. gelebt, gewahrt worden. Zu Beginn einer jeden Betriebsprüfung werde der Punkt geklärt, ob eine Selbstanzeige gemacht wird ja/nein. Schon bei der damaligen Prüfung hätte man die Einkünfte aus Kapitalvermögen offenlegen müssen, weshalb die Unschuldsvermutung des Art. 6 Abs. 2 MRK nicht zum Tragen kommt.

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

Die steuerliche Vertretung stellte einen Vorlageantrag und verwies zur Begründung auf die Beschwerde.

Mit Schriftsatz vom 24.10.2018 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück. Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat blieb aufrecht.

Die Senatsverhandlung fand am 14. Nov. 2018 statt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Frau Mag. Z. I., die Erblasserin, ist am xxx verstorben.

Frau Mag. Z. I. war seit 1983 bis zu ihrem Tod mit Wohnsitz in Österreich in Wien Adr.***** gemeldet.

Sie hat bis zu ihrem Tod im Ausland - Liechtenstein - einen Kunsthandel betrieben.

Laut Ausführungen der nunmehr steuerlichen Vertretung der Erbinen HS und JH, hat die Erblasserin nur rudimentäre Aufzeichnungen ihrer Geschäfte im Rahmen des Kunsthandels geführt.

In der von den Erbinen erstatteten Erbenoffenlegung vom 21.08.2013 und Selbstanzeige nach § 15 Abs. 1 BAO, wird ausgeführt, dass Frau I. möglicherweise ihre steuerlichen Pflichten in Österreich nicht korrekt abgewickelt habe.

Die Selbstanzeige betraf die Jahre 2003 bis 2013.

Die zwei Erbinen legten die bislang unversteuerten Einkünfte aus ausländischen Kapitalveranlagungen und aus dem Kunsthandel in Liechtenstein offen.

Zur Abwicklung des Kunsthandels in Liechtenstein hat Mag. I. eine Anstalt mit dem Namen "W. " im Jahr 1990 in Liechtenstein gegründet. Neben "W." wurde im Jahr 2006 die MF. gegründet, die schlussendlich gelöscht wurde und in der X. Stiftung, gegründet 5.10.2012, aufgegangen ist.

Diese setzte sich aus Vermögenswerten, welche sich vor der Stiftungserrichtung auf drei Konten einer liechtensteinischen Bank befanden, zusammen.

Laut Reglement der X. Stiftung sind die eingesetzten Begünstigten aus dem Vermögen die zwei Erbinen.

Laut weiterer Ausführungen der Erbinen sind diese erstmals am 24.05.2013 im Zuge der Aufarbeitung durch die steuerliche Vertretung KPMG Alpentreuhand AG über ihre Erben- und Begünstigtenstellung informiert worden. Zuvor hatten sie von der liechtensteinischen Aktivitäten der Erblasserin keine Kenntnis.

Im Zuge der Selbstanzeige vom xxx auf Grund der Testamentseröffnung kam es dann zu der eingangs angeführten Außenprüfung für den Zeitraum 2003 bis 2012, bei der die vorstehend angeführten steuerlichen Feststellungen (vgl. Bp-Bericht vom 27.05.2014) getroffen wurden, die die Grundlage der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2004 bis 2006 sind.

Mittlerweile erging der Einantwortungsbeschluss, mit dem die Verlassenschaft je zu Hälfte an die Erben JH und HS eingeworfen wurde.

Beweiswürdigung:

Strittig ist einzig die Frage, ob der Abgabenfestsetzung hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2006 Verjährung entgegenstand und ob dadurch die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2004, 2005 und 2006 rechtmäßig erfolgte oder nicht.

Nicht strittig ist, dass diese Erträge grundsätzlich in Österreich steuerpflichtig waren und nicht strittig ist die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. der ausländischen Kapitalerträge.

Für die Beurteilung der Streitfrage ist, gestützt auf die Angaben in der Selbstanzeige vom xxx und den Ausführungen im Prüfbericht vom 27.05.2014, vom vorstehend angeführten Sachverhalt auszugehen:

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

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 Wiederaufnahmeantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Zweck der Wiederaufnahme wegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismitteln ist 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 BAO 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).

Die unterlassene Versteuerung der Erträge aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Kunsthandel in Liechtenstein in den Jahren 2004 bis 2006 wurden dem Finanzamt durch Selbstanzeige zur Kenntnis gebracht.

Das Vorliegen von (tauglichen) Wiederaufnahmegründen steht im Beschwerdefall ebenso außer Streit, wie deren Eignung, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Auch die Ermessensübung des Finanzamtes wurde von der steuerlichen Vertretung nicht in Zweifel gezogen.

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 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

Der Eintritt der Verjährung im Abgabeverfahren ist von Amts wegen zu beachten. Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (vgl. Ritz, BAO⁵, § 207 Tz 4). Der Anwendungsbereich der Bemessungsverjährung ist im § 304 BAO auf Bescheide über die Verfügung der Wiederaufnahme von Verfahren erweitert.

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.

Mit Schreiben der Erbinnen vom xxx erfolgte eine Offenlegung und Anzeige nach § 15 Abs. 1 BAO, in welchem sie bekanntgaben, dass die Erblasserin Frau I., verstorben am xxx, möglicherweise ihre steuerlichen Pflichten in Österreich nicht korrekt abgewickelt hätte und legten bislang von der Erblasserin unversteuerte Einkünfte aus ausländischen Kapitalveranlagungen und aus einem liechtensteinischen Gewerbebetrieb (Kunsthandel) offen.

Die strittigen Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 2004-2006 sind gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, entstanden. Die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren endete dementsprechend für den Veranlagungszeitraum 2004 mit Ablauf des Kalenderjahres 2009, für den Veranlagungszeitraum 2005 mit Ablauf des Kalenderjahres 2010 und für 2006 mit Ablauf des Kalenderjahres 2011.

Die mit Beschwerde angefochtenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 sind am 17.06.2014 ergangen.

Außer Streit steht, dass die Wiederaufnahmebescheide und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 vom 17.06.2014 jeweils außerhalb der regulären fünfjährigen, aber innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben ergangen sind.

Lediglich im Falle des Vorliegens hinterzogener Abgaben wäre die Erlassung der angefochtenen Bescheide entsprechend den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

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 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.

Die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht und die dadurch eingetretene (objektive) Abgabenverkürzung ist im Beschwerdefall unstrittig.

Die Erblasserin hat unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung der Abgaben bewirkt.

Zu prüfen ist weiters, ob auch die subjektive Tatseite, der Vorsatz, gegeben ist.

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, 200/15/0150, und VwGH 25.3.1999, 97/15/0056).

Im Beschwerdefall kann im Hinblick auf die akademische Ausbildung der Erblasserin sowie der nicht geringen Einkünfte aus dem Kunsthandel und Kapitalvermögen daher auch hinsichtlich der Steuerpflicht dieser im Ausland erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Kapitalvermögen nichts anderes gelten. (vgl. Ro 2017/15/0015 vom 31.01.2018)

Ein besonderes steuerrechtliches Spezialwissen ist hierfür nicht erforderlich. Dass im Ausland erzielte Kapitalerträge und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Österreich steuerpflichtig sind, gehört zur Allgemeinbildung, zumindest bei Menschen vom Bildungsgrad der Erblasserin.

Dass Mag. I. im Rechtsirrtum gefangen gewesen sein soll, mit der Quellenbesteuerung in Liechtenstein sei auch die österreichische Steuer für die Erträge aus dem Kapital abgegolten, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgericht unglaubwürdig. Ebenso wie die grundsätzliche Steuerpflicht ausländischer Einkünfte in Österreich kann auch die Höhe der

österreichischen Kapitalertragsteuer mit 25% bei einer Person mit Bildungsgrad der Mag. I. als bekannt vorausgesetzt werden.

Im vorliegenden Fall betrug das Vermögen in Liechtenstein in den berufsgegenständlichen Jahren 2004 - 2006 über 2 Mill. Euro..

In der Beschwerdeentscheidung führte das Finanzamt aus, dass die Quellensteuer in Liechtenstein in den streitgegenständlichen Jahren deutlich unter 25 % lag, was klar zu einem Steuervorteil im Vergleich zur sofortigen Erklärung der Kapitalerträge in Österreich führte.

Insbesondere gilt dies auch im Zusammenhang mit der Errichtung der X-Stiftung am 05.10.2012, der das gesamte bisher auf Privatkonten veranlagte Vermögen gestiftet wurde. Dass dabei die steuerliche Behandlung der Erträge kein Thema gewesen wäre, kann im Hinblick auf die Höhe der erzielten Erträge nur als abseits jeder Lebenserfahrung stehend angesehen werden, zumal wohl davon auszugehen ist, dass ein wirtschaftlich denkender Anleger nicht nur die erzielbaren bzw. prognostizierten Erträge mit den mit einer Veranlagung bzw. der Errichtung und Verwaltung einer Stiftung verbundenen Kosten vergleicht, sondern auch die steuerliche Belastung in die Überlegungen mit einbezieht.

Weiters ist in diesem Zusammenhang zu bedenken, dass Liechtenstein jedenfalls in den Streitjahren für sein strenges Bankgeheimnis und die ua. 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).

Das Bundesfinanzgericht geht daher aus obigen Gründen davon aus, dass Frau Mag. I. durch die Nichtoffenlegung der Erträge in Liechtenstein gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung eine Abgabenverkürzung bewirkt hat. Selbst wenn ihr das aktuell nicht bewusst war, hat sie 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.

Für den Vorsatz hinsichtlich der durch die Nichtoffenlegung der Einkünfte aus den liechtensteinischen Kapitalanlagen bewirkten Abgabenverkürzung spricht im

Beschwerdefall auch der Umstand, dass die Erblasserin im Zuge der im Jahr 2006 stattgefundene Betriebsprüfung diese Einkünfte nicht offen gelegt hat.

Aber selbst wenn die bewusst herbeigeführte Abgabenhinterziehung verneint werden wollte, wäre zumindest davon auszugehen, dass Mag. I. eine aufgrund der Nichterklärung der liechtensteinischen Einkünfte eintretende Abgabenverkürzung jedenfalls für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat. Bei der gegebenen Sachlage wäre die Erblasserin im Hinblick auf die sie bei einem solchen Auslandssachverhalt treffende erhöhte Mitwirkungspflicht sowie die aus Eigenem wahrzunehmende abgabenrechtliche Offenlegungspflicht im Falle fehlender steuerlicher Kenntnisse jedenfalls gehalten gewesen, sich über die abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erkundigen. Das Unterlassen von Maßnahmen, um das rechtswidrige Handeln zu vermeiden, stellt unter den im Beschwerdefall gegebenen Umständen zweifelsohne eine Außerachtlassung der objektiv gebotenen und subjektiv möglichen Sorgfalt dar (vgl. VwGH 2.4.2009, 2007/16/0096).

Ebenso konnte ein vorsätzliches Handeln ausschließender Irrtum mit den Ausführungen, der Grund für die Nichtangabe der in Liechtenstein erzielten Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung liege darin, dass die Erblasserin wohl der irrigen Meinung gewesen sei, dass die ausländischen Quellensteuern eine der österreichischen Kapitalertragsteuer vergleichbare Endbesteuerungswirkung hätten bzw. dass die X-Stiftung sämtliche Steueragenden wahrgenommen hätte, nicht aufgezeigt werden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gelangt das Bundesfinanzgericht somit in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, dass zumindest vom Vorliegen eines bedingten Vorsatzes hinsichtlich der Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht und der Bewirkung einer Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. b FinStrG ausgegangen werden muss, dh dass die die Verstorbene diese Verletzung und dadurch bewirkte Abgabenverkürzung jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und in Kauf genommen hat.

Dass Mag. I. bereits verstorben ist, ist für die Annahme der Abgabenhinterziehung unerheblich. Denn die Verlängerung der Verjährungsfrist bezieht sich nicht auf das Rechtssubjekt, sondern auf eine Forderung. Es kommt nicht darauf an, wer eine Abgabe hinterzogen hat. Damit ist es aber auch unerheblich, ob jene Person, die (allenfalls) eine Abgabe verkürzt hat, bereits verstorben ist (vgl. 16.12.2004, 2004/16/0146; VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015 und Ro 2017/15/0031 bis 034).

Schließlich vermag auch der unter Hinweis auf verfassungsrechtliche Bedenken und die Bestimmung des Art. 6 Abs. 2 EMRK erhobene Einwand, dass bei einem Verstorbenen das Vorliegen eines Vorsatzes nicht mit Sicherheit festgestellt werden könne, da die Schuld nicht unter Gewährung des rechtlichen Gehörs für die Verstorbenen beurteilt werden könne, der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen, da es sich um keine Entscheidung in einem Strafverfahren sondern um eine Entscheidung im Abgabenverfahren handelt (vgl. VwGH vom 31.01.2018, Ro 2017/15/0015).

Gesamthaft gesehen hat das Finanzamt somit zu Recht die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben herangezogen, zumal es dem Sinn der der Verjährungsbestimmungen entspricht, dass für die Durchsetzung von Abgabenansprüchen ein längerer Zeitraum zur Verfügung steht, wenn der Abgabegläubiger, so wie im Beschwerdefall, keine Möglichkeit hatte, das Bestehen seines Abgabeanspruches zu erkennen (VwGH 14.7.1989, 86/17/0198).

Nachdem die Höhe der von der Außenprüfung ermittelten Einkünfte außer Streit steht und sich für das Bundesfinanzgericht aus der Aktenlage keine diesbezüglichen Bedenken ergaben, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

4. 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.

Wien, am 5. März 2019