

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Karoline Windsteig und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Adebiola Bayer, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Daniel Samer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 19. Dezember 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 28. November 2013 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2003, betreffend Einkommensteuer 2003 und betreffend Anspruchszinsen 2003 und über die Beschwerde vom 16. Jänner 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 18. Dezember 2013 über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006 und betreffend Anspruchszinsen 2004 bis 2006 in der Sitzung vom 12. Juni 2019 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2006 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
3. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Entsprechend der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 21. Jänner 2014 wird die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit EUR 35.711,19,-- festgesetzt.
4. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2006 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
5. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

# Entscheidungsgründe

## I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden "Bf.") hatte im Inland ihren Wohnsitz. Für die Jahre 2003 bis 2006 erklärte sie Einkünfte auf Grund ihrer Tätigkeit als Mitglied des Verwaltungsrates der liechtensteinischen A AG Vaduz iHv EUR 715,00,-- (2003), EUR 1.686,72,-- (2004), EUR 800,00,-- (2005) und EUR 1.849,08,-- (2006). Im Zuge ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wies sie zudem darauf hin, dass die A AG im Jahr 2003 keine Dividende ausgeschüttet habe und dass eine Ausschüttung einer Dividende im Jahr 2004 möglich, aber ohne entsprechenden Beschluss der Aktionäre noch nicht absehbar sei.

Am 7. Dezember 2012 brachte die Bf. bei der belangten Behörde eine Selbstanzeige ein und erklärte, Einkünfte aus ausländischen Kapitalveranlagungen irrtümlich nicht erklärt zu haben. Im Jahr 1975 sei das Wertpapierdepot bei einer schweizerischen Bank von ihrem verstorbenen Vater auf sie übertragen worden. Zur Herkunft des Vermögens könne die Bf. keine Auskünfte erteilen. Die Höhe des Vermögens zum Zeitpunkt des Todes ihres Vaters sei ihr nicht mehr erinnerlich, könne aber mit etwa EUR 2.395.257,64,-- geschätzt werden. Die Bf. habe keine weitere Einlagen in das Depot getätigt, die Erträge seien reinvestiert worden, sodass der Wert des Depots gestiegen sei. Aus dem Depot seien jährlich Entnahmen von durchschnittlich etwa EUR 100.000,00,-- für den Erwerb von Antiquitäten und Kunstgegenständen sowie für Investitionen und Instandhaltungen in ihre Liegenschaft getätigt worden.

In Folge leitete die belangte Behörde eine Außenprüfung ein. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens hielt die Prüferin in ihrem Bericht fest, die Tatsache, dass der Bf. ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeflossen seien, sei erst durch die Selbstanzeige bekannt geworden und es seien somit Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen. Dadurch seien die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt. Was die Beurteilung betreffe, ob Abgaben hinterzogen worden seien, sei neben der objektiven auch die subjektive Tatseite zu prüfen. Ein entschuldbarer Rechtsirrtum liege nicht vor, da die Bf. bei Anwendung der nach ihren Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der ausländischen Kapitaleinkünfte einholen hätte müssen, zumal ihr die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte auf Grund der Verwendung der amtlichen Vordrucke E1 bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung hätte klar sein müssen. Es dürfe in diesem Zusammenhang auch nicht übersehen werden, dass der todeswegige Erwerb betreffend der Konten und Depots bei der schweizerischen Bank seinerzeit nicht

in der Erbschaftsteuererklärung angeführt worden sei. Da somit von einer vorsätzlich bewirkten Hinterziehungsabsicht ausgegangen werde, betrage die Verjährungsfrist zehn Jahre. Zu den Kapitaleinkünften stellte die Prüferin fest, dass sich gegenüber den Bemessungsgrundlagen laut Offenlegung der Bf. keine Abweichungen ergäben. Die sonstigen Einkünfte für das Jahr 2003 lägen bei EUR 9.433,22,-- und die Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen für das Jahr 2003 bei EUR 374.037,43,--, für das Jahr 2004 bei EUR 433.143,30,--, für das Jahr 2005 bei EUR 495.028,79,-- und für das Jahr 2006 bei EUR 525.496,99,--. Die Quellensteuer liege im Jahr 2003 bei EUR 56.090,05,--, im Jahr 2004 bei EUR 64.971,50,--, im Jahr 2005 bei EUR 74.219,78,-- und im Jahr 2006 bei EUR 78.773,15,--. Mit den angefochtenen Bescheiden nahm die belangte Behörde die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 wieder auf und setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 entsprechend den Feststellungen der Prüferin sowie Anspruchszinsen für die Jahre 2003 bis 2006 fest.

Dagegen erhob die Bf. Beschwerden. In ihrer Begründung führte sie zur subjektiven Tatseite der Abgabenhinterziehung aus, dass die Begründung der belangten Behörde standardisiert sei und nicht auf die konkreten Umstände des Einzelfalls eingehe. So seien insbesondere keine zweckdienlichen Umstände angeführt, aus denen sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit das Vorliegen eines Eventualvorsatzes beweisen lasse. In ihrer Offenlegung vom 7. Dezember 2012 habe die Bf. darauf hingewiesen, dass die Nichtversteuerung irrtümlich erfolgt sei, womit eindeutig festgehalten sei, dass bei der Bf. kein Vorsatz vorliege. Ein derartiger Hinweis sei in der Offenlegung nicht zwingend gewesen, weshalb das Fehlen näherer Ausführungen zum Nichtvorliegen eines vorsätzlichen Handelns nicht als Argument für das Bestehen einer Abgabenhinterziehung herangezogen werden könne. Dass die Bf. einem Irrtum unterlegen sei, sei dadurch nachgewiesen, dass sie über keine steuerrechtliche Berufsausbildung verfüge und in Österreich Konten generell der Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung unterlägen. Des Weiteren sei zu betonen, dass die Bf. die Wahl der Schweiz als Veranlagungsland nicht selbst vorgenommen habe, sondern das Depot von ihrem verstorbenen Vater geerbt habe und es bei der bisherigen Bank belassen habe, was aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung durchaus nachvollziehbar sei. Die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes belege, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand nicht überschätzt werden dürfe und der Vorwurf des "Wissen müssen" maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen könne, nicht jedoch Vorsatz (VwGH 9.7.2008, 2008/13/0050). Darüber hinaus stützten die Entscheidungen des FG Münster vom 5. September 2007, 1K 1544/04 E, sowie des UFS Linz vom 17. März 2009, FSRV/0087-L/03, die Ansicht, dass kein bedingter Vorsatz vorliege. Sofern die belangte Behörde ausführe, dass zumindest vom Vorliegen eines bedingten Vorsatzes auszugehen sei, da unvollständige Steuererklärungen eingereicht worden seien und die grundsätzliche Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte der Bf. schon alleine auf Grund der Verwendung der amtlichen Vordrucke hätte klar sein müssen, so sei dem entgegenzuhalten, dass eine solche Interpretation keinen Raum für eine irrtümliche (Nicht-)Erklärung von Einkünften zulasse, da jegliche unvollständige

Abgabe zur Annahme eines bedingten Vorsatzes führe. Darüber hinaus sei die Abgabennachforderung für das Jahr 2003 unrichtig bemessen worden, da es sich beim Betrag iHv EUR 9.433,22,-- um negative und nicht um positive Spekulationseinkünfte handele.

Die belangte Behörde gab der Beschwerde hinsichtlich der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit Beschwerdevorentscheidung teilweise statt und korrigierte den Betrag der Spekulationseinkünfte auf EUR -9.433,22,-- im Übrigen wies sie die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidungen als unbegründet ab. In ihrer Begründung führte sie aus, dass durch die mit Schreiben vom 7. Dezember 2012 erstattete Offenlegung Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme begründeten. Zum subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung führte diese aus, dass die mediale Berichterstattung anlässlich des EuGH-Urteils vom 15. Juli 2004 zur Rs. *Lenz* auf ein Wissen zur Pflicht, Erträge aus Kapitalanlagen in der Schweiz zu erklären, schließen lasse. Darüber hinaus sei nach allgemeiner Lebenserfahrung regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfüge, auch von der potenziellen Steuerpflicht anfallender Erträge wisse. In Anbetracht der Vermögens- und Einkommensverhältnisse der Bf. könne deren Einwand, sie sei rechtswidrigerweise davon ausgegangen, dass mit dem Quellensteuerabzug in der Schweiz sämtliche Steuerpflichten erfüllt wären, nicht als ernsthaftes Vorbringen gewertet werden. Dies gelte umso mehr, als davon ausgegangen werden könne, dass die Bf. 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 25% betrage. Allein aus dem Umstand, dass die gegenständlichen Kapitalerträge über einen Zeitraum von mehreren Jahrzehnten überhaupt nicht deklariert worden seien, sei von einem bedingten Vorsatz auszugehen, da es an der Bf. gelegen wäre, den Sachverhalt gegenüber dem Finanzamt zur Gänze in Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflichten offenzulegen. Ein weiteres Indiz für das Vorliegen einer vorsätzlichen Verkürzung sei zu werten, dass der todeswegige Erwerb der gegenständlichen Schweizer Konten bzw. Depots im Jahr 1975 nicht in der seinerzeitigen Erbschaftssteuererklärung angeführt worden sei.

In Folge beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und verwies auf die bereits ergangene Begründung der Beschwerden. Die belangte Behörde legte den Akt ohne weitere Stellungnahme dem Bundesfinanzgericht vor.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht reichte die Bf. am 29. Mai 2019 einen ergänzenden Schriftsatz ein. In diesem legte sie dar, dass die Höhe der schweizerischen Verrechnungssteuer auf die gegenständlichen Dividenden 35% betragen und die Bf. nie eine anteilige Rückerstattung in der Schweiz beantragt habe. Lediglich Zinsen iHv EUR 103,75,-- im Jahr 2003, iHv EUR 230,27,-- im Jahr 2005 und iHv EUR 342,67,-- im Jahr 2006 seien unbesteuert geblieben. Auf Grund der Höhe der schweizerischen Quellensteuerbelastung sei sie von der Erfüllung sämtlicher abgabenrechtlicher Pflichten im In- und Ausland ausgegangen. Darüber

hinaus habe sie keine persönlichen Nahebeziehungen zur Schweiz, sei dort nicht steuerlich vertreten gewesen und habe das Depot nicht aktiv bewirtschaftet. Sie sei somit einem Irrtum über die Steuerpflicht (sowie hinsichtlich der Endbesteuerung) der erzielten Schweizer Kapitalerträge in Österreich unterlegen, weil sie von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht der Schweiz hinsichtlich des schweizerischen Kapitalvermögens ausgegangen sei. Darin unterscheide sich der vorliegende Sachverhalt von denjenigen Sachverhalten, die zahlreichen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts (BFG 16.11.2015, RV/2101024/2015; 29.4.2016, RV/7101345/2014; 25.4.2018, RV/7100942/2015; 13.2.2019, RV/7101350/2014; 13.4.2017, RV/1100169/2015; 3.6.2015, RV/1100147/2015; 19.1.2017, RV/2100639/2014) zu Grunde gelegen seien. Darüber hinaus seien schweizerische Bankkonten und deren steuerliche Behandlung in anderen Ländern bis zum Frühjahr 2008 nicht Inhalt der Tagespresse gewesen. Die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Lenz* beziehe sich auf die Frage des anzuwendenden Steuersatzes. Auf Grund der von der Bf. geleisteten Verrechnungssteuer habe sie davon ausgehen dürfen, von der in der Entscheidung behandelten Problematik nicht betroffen zu sein, selbst wenn ihr diese bekannt gewesen wäre. Darüber hinaus sei diese Entscheidung nicht in Massenmedien, sondern lediglich in der fach einschlägigen Literatur behandelt worden, zu deren Leserschaft die Bf. nicht gehöre. Was die Bezugnahme auf die Formulare betreffe, fände sich darauf keinerlei Hinweis, dass auch ausländische Kapitalanlagen mit Quellensteuerabzug in die österreichische Einkommensteuererklärung aufzunehmen seien. Daher sei es alleine auf Grund der Formulierung der historischen ESt-Formulare nicht ausgeschlossen, dass ein Abgabepflichtiger irrtümlicherweise annehme, mit dem ausländischen Steuerabzug sämtliche abgabenrechtliche Pflichten erfüllt zu haben. Auf dem historischen Formular sei auch keinerlei Hinweis, dass unbeschränkt Steuerpflichtige ihr Welteinkommen in Österreich zu versteuern hätten. Das Argument der belangten Behörde, die verlängerte Verjährungsfrist gelte auch dann, wenn eine Bestrafung etwa wegen des Todes des Täters nicht mehr möglich sei, sei im vorliegenden Fall nicht maßgeblich, da der Erblasser bereits vor 44 Jahren verstorben sei. Was die Bezugnahme der belangten Behörde auf die österreichische Kapitalertragsteuer betreffe, gelte, dass gerade weil der Bf. der österreichische Kapitalertragsteuerabzug "an der Quelle" bekannt gewesen sei, sie davon ausgegangen sei, dass auch mit dem schweizerischen Quellensteuerabzug sämtliche abgabenrechtliche Pflichten erfüllt und keine weiteren Handlungen notwendig gewesen seien. Abschließend sei nochmals darauf hingewiesen, dass aus der Abgabe einer Selbstanzeige nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033; 27.2.1997, 95/16/0275) für sich kein Nachweis eines vorsätzlichen Handelns abgeleitet werden könne.

Mit Schriftsatz vom 4. Juni 2019 nahm die Bf. ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Die belangte Behörde, die seitens des Bundesfinanzgerichts aufgefordert wurde, zu den Ausführungen der Bf. Stellung zu nehmen, entgegnete, dass sowohl im Rahmen der Erbschaftsabhandlung als auch im Rahmen der Depotübertragung üblicherweise

auf die inländische Steuerpflicht hingewiesen werde. Dass die Schweiz in der ganzen Welt als sichere Steueroase gelte und als solche ein strenges Bankgeheimnis und somit absolute Geheimhaltung verspreche, müsse die Bf. damals bereits gewusst haben. Daher sei davon auszugehen, dass sie damals bereits vorgehabt haben müsse, das geerbte Vermögen und die daraus erzielten ausländischen Kapitalerträge nicht in Österreich zu deklarieren. Da die österreichische Endbesteuerungswirkung in den 1990er Jahren mit hoher medialer Aufmerksamkeit beschlossen worden sei, sei ihr spätestens in diesem Zeitraum vor Augen geführt worden, dass sie ihr ausländisches Kapitalvermögen nicht im Inland besteuert habe. Im Ergebnis gehe die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung von einer vorsätzlich bewirkten Hinterziehungsabsicht aus, womit die Verjährungsfrist zehn Jahre betrage.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen den folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. hatte in den Jahren 2003 bis 2006 im Inland ihren Wohnsitz und erklärte in diesen Jahren Einkünfte aus der Tätigkeit als Mitglied des Verwaltungsrates der liechtensteinischen A AG Vaduz iHv EUR 715,00,-- (2003), EUR 1.686,72,-- (2004), EUR 800,00,-- (2005) und EUR 1.849,08,-- (2006). Im Zuge ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wies sie darauf hin, dass die A AG im Jahr 2003 keine Dividende ausgeschüttet habe und dass eine Ausschüttung einer Dividende im Jahr 2004 möglich, aber ohne entsprechenden Beschluss der Aktionäre noch nicht absehbar sei. In Folge erklärte sie für keines der streitgegenständlichen Jahre Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Mit Selbstanzeige vom 7. Dezember 2012 erklärte die Bf. gegenüber der belangten Behörde, Einkünfte aus einem Wertpapierdepot bei einer schweizerischen Bank, das im Jahr 1975 von ihrem verstorbenen Vater auf sie übertragen worden sei, irrtümlich nicht erklärt zu haben. Daraus entnahm sie jährlich etwa EUR 100.000,00,-- für den Erwerb von Antiquitäten und Kunstgegenständen sowie für Investitionen und Instandhaltungen ihrer Liegenschaft.

Die weiteren Einkünfte der Bf. liegen im Jahr 2003 bei sonstigen Einkünfte iHv EUR -9.433,22,-- und Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen iHv EUR

374.037,43,--, für das Jahr 2004 bei Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen iHv EUR 433.143,30,--, für das Jahr 2005 bei Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen iHv EUR 495.028,79,-- und für das Jahr 2006 bei Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen iHv EUR 525.496,99,--. Die Quellensteuer beträgt für das Jahr 2003 EUR 56.090,05,--, für das Jahr 2004 EUR 64.971,50,--, für das Jahr 2005 EUR 74.219,78,-- und für das Jahr 2006 EUR 78.773,15,--.

## 2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gehen aus den aktenkundigen Einkommensteuererklärungen der Bf. für die Jahre 2003 bis 2006 mitsamt Beilagen, der Selbstanzeige sowie dem Prüfungsbericht hervor.

## 3. Rechtliche Beurteilung

### 3.1. Zu Spruchpunkt 1: Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2006

§ 303 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

*"§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn*

*a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."*

In den angefochtenen Bescheiden legte die belangte Behörde begründend dar, dass die Wiederaufnahme der Verfahren auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse

an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden. Im Prüfungsbericht, auf den in den angefochtenen Bescheiden verwiesen wurde, wurde dargelegt, die Tatsache, dass der Bf. ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen zugeflossen seien, sei erst durch die Selbstanzeige bekannt geworden und es seien somit Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen.

Der Verweis in der Begründung des angefochtenen Bescheids auf den Prüfungsbericht ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig (vgl. etwa VwGH 30.9.2015, 2012/15/0140). Aus dem Prüfungsbericht geht zweifelsfrei hervor, aus welchen Gründen die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügte. Darauf, weshalb eine solche nicht zulässig sein sollte, geht die Bf. in ihrer Beschwerde nicht ein. Das Bundesfinanzgericht folgt der belangten Behörde bezüglich der Feststellung, dass mit der von der Bf. eingebrachten Selbstanzeige eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO vorliegt. Es wird auch der belangten Behörde gefolgt, wenn diese im Rahmen ihrer Ermessensübung dem Interesse der Rechtsrichtigkeit gegenüber demjenigen der Rechtsbeständigkeit den Vorrang einräumte und die steuerlichen Auswirkungen als nicht bloß geringfügig betrachtete, welche sich im Ergebnis auf Einkommensteuernachforderungen iHv EUR 35.846,20,-- für das Jahr 2003, iHv EUR 43.314,33,-- für das Jahr 2004, iHv EUR 49.537,42,-- für das Jahr 2005 und iHv EUR 52.601,10,-- für das Jahr 2006 zusätzlich Anspruchszinsen belaufen. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.2. Zu Spruchpunkt 2: Einkommensteuer 2004 bis 2006

Das Recht eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 Satz 1 BAO u. a. bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Nach § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist, soweit eine Abgabe hinterzogen ist, zehn Jahre.

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

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, 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.

Fahrlässig handelt hingegen, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch,



wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 FinStrG).

Nach § 9 FinStrG idF BGBl. Nr. 571/1985 wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen.

Der bedingte Vorsatz, der die "Untergrenze" des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, daher als naheliegend ansieht, und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist. Eventualvorsatz liegt nur dann vor, wenn der Täter zur Erreichung seines Zieles das Übel, das sich aus seinem Verhalten bzw. der Tat ergibt, in Kauf genommen hat. Auch der (bewusst) fahrlässig Handelnde kennt die Möglichkeit des Eintritts des schädigenden Erfolges, er lehnt diesen Erfolg jedoch ab und hält seinen Eintritt für wenig wahrscheinlich. Der für das "Sich-abfinden" in diesem Sinn erforderliche positive Willensentschluss muss in der Entscheidung stets durch entsprechende Sachverhaltsfeststellungen hinreichend untermauert werden. Mit der Formulierung "In-Kauf-nehmen" als Element des bedingten Vorsatzes wird nicht die Wissenskomponente, sondern die Willenskomponente umschrieben (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0188).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (etwa VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0059, Rz 34) setzt die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermag eine irrige Gesetzesauslegung auch eine rechtsunkundige Person nicht zu entschuldigen, die es unterlassen hat, Erkundigungen einzuholen, ob die von ihr zum vorliegenden Fragenkreis vertretene Rechtsansicht zutrifft (etwa VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064). Somit ist das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums bei der Bf. ausgeschlossen. Zu prüfen ist, ob der Bf. lediglich Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist oder Vorsatz, welcher zur Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre führt.

Was die subjektive Tatseite der Abgabenhinterziehung betrifft, führte die Bf. aus, die Begründung der belangten Behörde gehe nicht auf die konkreten Umstände des

Einzelfalls ein. Dem ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde die konkreten Verhältnisse der Bf. insbesondere berücksichtigt, indem sie auf deren Einkommens- und Vermögensverhältnisse hinwies und auf den Umstand Bezug nahm, dass die Bf. die Kapitalerträge aus dem schweizerischen Depot über einen Zeitraum von mehreren Jahrzehnten trotz Bestehens einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht überhaupt nicht deklariert hatte. § 119 Abs. 1 BAO bestimmt nämlich, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen sind, wobei die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen muss. Auch ist das Vorbringen der belangten Behörde nicht von der Hand zu weisen, dass der Bf. auf Grund der von ihr bezüglich der Streitjahre verwendeten Formularvordrucke für die Einkommensteuererklärung, wonach auch ausländische Einkünfte anzugeben sind, die Steuerpflicht ausländischer Einkünfte hätte klar sein müssen. Auf diesen wird auch auf eine mögliche Doppelbesteuerung, die vermieden werden soll, hingewiesen. Dies entkräftet das Vorbringen der Bf., dass die Formulare keinen ausdrücklichen Hinweis auf die verpflichtende Aufnahme ausländischer Kapitalerträge mit Quellensteuerabzug enthielten. Es ist auch der Hinweis der belangten Behörde auf die mediale Berichterstattung zur Entscheidung des EuGH in der Rs. *Lenz* zu beachten. Da zumindest eine bedeutende österreichische Tageszeitung bereits im Juli 2004 von dieser berichtete ("EuGH rügt Österreich: 'Diskriminierende Kapitalertragsbesteuerung'", DerStandard vom 28. Juli 2004, abrufbar unter <https://derstandard.at/1733977/EuGH-ruegt-Oesterreich-Diskriminierende-Kapitalertragsbesteuerung>), kann dem Vorbringen der Bf., die Thematik sei bis zum Frühjahr 2008 nicht Inhalt der Tagespresse gewesen, nicht gefolgt werden. Der Bericht wäre geeignet gewesen, bei betroffenen Personen zumindest Zweifel auszulösen, ob mit dem Abzug einer schweizerischen Verrechnungssteuer tatsächlich sämtliche in- und ausländische Steuerpflichten erfüllt sind.

Des Weiteren wies die Bf. darauf hin, dass die Höhe der schweizerischen Verrechnungssteuer für die gegenständlichen Dividenden 35% betragen und sie nie eine anteilige Rückerstattung in der Schweiz beantragt habe. Lediglich Zinsen iHv EUR 103,75,-- im Jahr 2003, iHv EUR 230,27,-- im Jahr 2005 und iHv EUR 342,67,-- im Jahr 2006 seien unbesteuert geblieben. Auf Grund der Höhe der schweizerischen Quellensteuerbelastung sei die Bf. von der Erfüllung sämtlicher abgabenrechtlicher Pflichten im In- und Ausland ausgegangen. Darüber hinaus habe sie keine persönlichen Nahebeziehungen zur Schweiz, sei dort nicht steuerlich vertreten gewesen und habe das Depot nicht aktiv bewirtschaftet.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bf. ihre vergleichsweise geringfügigen Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Mitglied des Verwaltungsrates der liechtensteinischen A AG Vaduz in ihre Einkommensteuererklärungen für sämtliche streitgegenständliche Jahre aufnahm. Darüber hinaus wies sie die belangte Behörde in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 auf mögliche Dividendeneinkünfte der A AG hin und erklärte, dass diese im Jahr 2003 keine Dividende ausgeschüttet habe.

Dies lässt die Schlussfolgerung zu, dass die Bf. über die inländische Besteuerungspflicht sowohl von Dividenden als auch von ausländischen Einkünften im Allgemeinen dem Grunde nach Bescheid wusste und sie auch wusste, dass sie diesbezüglich eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht trifft, welche in § 119 BAO normiert ist.

Somit läuft die Argumentation der Bf. im Wesentlichen darauf hinaus, dass sie gerade in Bezug auf die gegenständlichen schweizerischen Dividendeneinkünfte auf Grund der Höhe der dort erhobenen Verrechnungssteuer davon ausgegangen sei, dass sämtliche inländische Steuerpflichten mit dem Abzug in der Schweiz abgegolten seien, ohne dass sie diesbezüglich irgendwelche abgabenrechtlichen Pflichten wie insbesondere Offenlegungspflichten gegenüber der belangten Behörde trafen. Vor dem Hintergrund, dass die Bf. über das Bestehen einer Besteuerungspflicht sowohl für Einkünfte aus Kapitalvermögen wie insbesondere Dividenden als auch für ausländische Einkünfte im Allgemeinen und über das Bestehen einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Bescheid wusste, erscheint es aus Sicht des Senates realitätsfremd, dass die Bf. gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, gerade die erheblichen schweizerischen Einkünfte seien in Österreich gänzlich steuerfrei und müssten nicht einmal in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben werden. Daher ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichts nicht nur das Vorliegen eines entschuldbaren, sondern auch eines unentschuldbaren Irrtums ausgeschlossen, welcher die mangelnde Kenntnis des Steuerrechts voraussetzen würde (*Twardosz in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 8 Rz 18 [Stand 1.3.2017]).

Vielmehr handelte die Bf. hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der ausländischen Kapitalerträge nach Ansicht des Senates zumindest mit Eventualvorsatz. Es ist davon auszugehen, dass die Bf. von der unvollständigen Angabe ihrer Einkünfte wusste und es zumindest für möglich hielt und billigend in Kauf nahm, dadurch Steuern zu hinterziehen. Das von der Bf. zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 2008, 2008/13/0050, findet keine Anwendung, da der Bf. im Fall, welcher der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde lag, bis zur Kündigung der Vollmacht der früheren steuerlichen Vertretung diese für ihn eingeschritten war und er nach Kündigung der Vollmacht weder von der (früheren) steuerlichen Vertretung noch vom Finanzamt Aufforderungen zur Abgabe einer Steuererklärung erhalten hatte, wohingegen die Bf. im vorliegenden Fall die Steuererklärungen selbst einreichte und auch auf mögliche Dividendeneinkünfte bzw. Auslandseinkünfte hinwies. Aus letzterem Grund ist auch die Entscheidung des FG Münster vom 5. September 2007, 1K 1544/04 E, auf welche die Bf. verweist und im Übrigen für österreichische Gerichte keinerlei Bindungswirkung entfaltet, nicht maßgeblich. In dieser stellte das FG in Frage, ob die Kläger bzw. der sog. "Hobby-Steuerberater" von einer Steuerpflicht der Anlagen in der Bundesrepublik Deutschland bzw. zumindest von der beschriebenen Auskunftspflicht überhaupt gewusst hätten, was aus Sicht des FG alleine auf Grund des entsprechenden Formularvordrucks zweifelhaft erscheine. In der vorliegenden Beschwerdesache wird hingegen, wie bereits

dargelegt, davon ausgegangen, dass die Bf. über ihre maßgeblichen abgabenrechtlichen Pflichten im Inland Bescheid wusste.

Da der Senat insbesondere aus den Erklärungen, die die Bf. in den streitgegenständlichen Jahren gegenüber der belangten Behörde abgab, darauf schließt, dass sie eine Abgabenhinterziehung in Bezug auf die streitgegenständlichen Einkünfte für möglich hielt und dies in Kauf nahm, ist die Höhe der in der Schweiz erhobenen Verrechnungssteuer für die Beweiswürdigung hinsichtlich des subjektiven Tatbestands nicht maßgeblich. Vor diesem Hintergrund sind auch die Ausführungen der Bf. in ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 29. Mai 2019, welche auf Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts Bezug nahmen, nicht maßgeblich.

Die objektive Tatseite einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist unstrittig, da die Bf. unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären der Einkünfte eine Verkürzung der Abgaben bewirkte. Dies hat zur Folge, dass es zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre kommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.3. Zu Spruchpunkt 3: Einkommensteuer 2003

Bezüglich der Gründe für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre wird auf die Begründung zu Spruchpunkt 2 verwiesen. Entsprechend der Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 21. Jänner 2014 betreffend Einkommensteuer 2003 wird die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der korrigierten Spekulationseinkünfte spruchgemäß festgesetzt. Bezüglich der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wird auf die genannte Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

### 3.4. Zu Spruchpunkt 4: Anspruchszinsen 2003 bis 2006

Bezüglich der Festlegung der Anspruchszinsen gilt, dass dann, wenn ein Abgabenbescheid abgeändert wird, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen wird. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen, wirkungslos gewordenen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. etwa VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Da die Bf. sonst keinerlei Einwendungen gegen die Bescheide vorbrachte, war spruchgemäß zu entscheiden.

### 3.5. Zu Spruchpunkt 5: Unzulässigkeit einer Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 wurde. Da dieses Erkenntnis der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wie etwa dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2015, 2011/13/0003, in Bezug auf die Frage des Vorliegens eines vorsätzlichen Handelns folgt, lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und die Revision war nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Juni 2019