

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V, dieser steuerlich vertreten durch Dkfm. E. Unger & Partner Steuerberatungs KG, Industriestraße 24 Tür 6, 7400 Oberwart, über die Beschwerde vom 02.01.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 02.12.2013 ESt betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer, Einkommensteuer und Anspruchszinsen, alle für die Jahre 2003 bis 2006 in der Sitzung am 13.12.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Verwaltungsbehördliches Geschehen:

Herr Bf. (im Folgenden kurz Beschwerdeführer = Bf.) erstattete mit Schreiben vom 26. Juni 2013, eingelangt am 13. November 2013, vertreten durch die KMPG Alpen-Treuhand AG, Selbstanzeige iSd § 29 FinStrG betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1985 bis 2011 sowie die Schenkungssteuer für das Jahr 2000.

In der Selbstanzeige führt der Bf. aus, dass im Jahr 1985 erstmals ein Betrag in geschätzter Höhe von € 1.680.000,00 in die Schweiz transferiert wurde. Grund für die Veranlagung in der Schweiz sei ein freundschaftliches Verhältnis zum Bankbetreuer des Bf., sowie eine Risikoaufteilung des Vermögens und Bedenken hinsichtlich der Inflation und der politischen Lage in Österreich. Die Veranlagung zur österreichischen Einkommensteuer sei irrtümlicherweise nicht gemacht worden. Folgende Beträge in Euro wurden hinsichtlich der Einkünfte in den relevanten Steuerjahren angegeben:

Veranlagungsjahr	Zinsen	Dividenden	Spekulationseinkünfte	Anrechenbare Quellensteuer
2003	453.281,44		23.496,50	
2004	434.140,55		6.252,75	

2005	419.385,34		2.075,81	
2006	449.029,89	1.350,00	34.387,91	202,50

Außerdem wurde für den Fall, dass die Behörde eine abweichende Berechnungsmethode anwendet und sich dadurch die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung erhöhen, die Einkünfte aus oben ersichtlicher Tabelle mit einem Sicherheitszuschlag in Höhe von 25 % angesetzt.

Am 2. Dezember 2013 ergingen die Wiederaufnahmebescheide, die abgeänderten Einkommensteuerbescheide und die Bescheide zur Festsetzung von Anspruchszinsen.

Veranlagungsjahr	Einkommensteuer	Abgaben- nachforderung	Anspruchs- zinsen
2003	€ 108.984,34	€ 113.320,36	€ 16.644,26
2004	€ 102.856,50	€ 108.535,14	€ 17.335,34
2005	€ 155.252,62	€ 105.378,44	€ 16.761,08
2006	€ 128.041,16	€ 128.409,53	€ 17.278,39

Mit Schreiben, eingelangt vom 2. Jänner 2014, erhob der Bf. Beschwerde gegen sämtliche Bescheide (Einkommensteuerbescheide, Wiederaufnahmebescheide, Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen). In der Begründung werden folgenden Punkte angeführt:

1. Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide wird hervorgebracht, dass in der Begründung lediglich die Offenlegung vom 13. November 2013 als Grund für die Wiederaufnahme angeführt ist und daher eine mangelnde Begründung vorläge.
2. Der Abgabepflichtige habe am 13. November 2013 eine Offenlegung u.a. für die gegenständlichen Veranlagungsjahre erstattet.
3. Der Bf. wendet ein, die fünfjährige Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 BAO sei im gegenständlichen Fall anzuwenden und eine Festsetzung sei demnach bereits verfristet. Dies ergebe sich aus der fehlenden Beurteilung der Vorfrage durch die Behörde einerseits und aufgrund des Vorliegens eines Irrtums seitens des Bf. andererseits.

Am 19. Januar 2015 erließ die Behörde abweisende Beschwerdeentscheidungen hinsichtlich aller angefochtenen Bescheide. Betreffend die Einkommensteuerbescheide wurde folgendes angeführt:

*„Mit Schriftsatz vom 26.6.2013 (eingelangt am 13.11.2013) ausgefertigt durch die mit Subvollmacht beauftragte KPMG Alpen-TH AG wurde bekannt gegeben, dass der Beschwerdeführer (Bf) aus Konten und Depots in der Schweiz Kapitalveranlagungen bezogen und die daraus resultierenden Einkünfte irrtümlich nicht in seine Steuererklärungen aufgenommen hat. Der Bf habe im Jahr 1948 ein Unternehmen (Erzeugung und Vertrieb) begründet. 1995 wurde der F veräußert, 2002 die Vertriebsgesellschaft abgewickelt. Zirka im Jahr 1985 wurde ein Betrag von etwa*

€ 1.680.000,-- in der Schweiz angelegt. Die Gründe seien ein freundschaftliches Verhältnis zum Bankbetreuer gewesen, eine Risikostreuung, Besorgnis wegen der Inflation und der politischen Lage in Österreich gewesen. 2002 wurde die A in Liechtenstein mit dem Bf als Erstbegünstigten gegründet. Es handle sich hierbei um eine transparente Stiftung. Die Einkünfte seien daher dem Bf zuzurechnen. 2005 wurde ein Bankwechsel in der Schweiz durchgeführt. Im Jahr 2000 erfolgte die Schenkung eines Kontos mit ca. € 161.000,-- an die Gattin. Auch dieser damals schenkungssteuerpflichtige Vorgang wurde nicht angezeigt. Sowohl hinsichtlich der Kapitaleinkünfte aus den Konten und Depots als auch aus der Stiftung sei der Bf einem Rechtsirrtum hinsichtlich der österreichischen Steuerpflicht unterlegen.

Aufgrund dieser Mitteilung und der bei der Abgabenbehörde eingelangten Kontrollmitteilungen aus der Schweiz wurden für die Jahre 2003 bis 2011 Wiederaufnahmen gem. § 303 Abs. 4 BAO durchgeführt und die ausländischen Kapitaleinkünfte der Besteuerung unterzogen. Für die einzelnen Jahre waren folgende Beträge zu erfassen bzw. Nachforderungen vorzuschreiben:

Jahr	Einkünfte KV	Spekulation	Anrechenbare Steuer	Nachforderung
2003	453.281,44	-23.496,50	-----	113.320,36
2004	434.140,55	-6.252,75	-----	108.535,14
2005	419.385,34	2.075,81	-----	105.378,44
2006	450.379,89	34.387,91	202,50	128.409,53
2007	417.455,37	9.888,11	525,00	108.223,84
2008	330.126,07	-471.419,51	892,80	81.638,72
2009	135.016,83	35.758,74	3.170,55	46.974,68
2010	166.057,68	82.235,34	500,00	80.650,00
2011	186.146,95	20.939,81	3.887,20	51.908,00
				825.038,71

Die Einkünfte der Vorjahre wurden lt. Selbstanzeige folgendermaßen berechnet:

*(angegebene Werte in EUR)*

Jahr	Wert per 31.12.	Einzahlung (+)	Rendite auf dem österreichischen Rentenmarkt lt OeNB	geschätzte Einkünfte
		Entnahme (-)		
1985	1.675.158,55		7,74%	129.657,27
1986	1.807.075,03		7,30%	131.916,48
1987	1.940.170,74		6,86%	133.095,71
1988	2.077.048,22		6,59%	136.877,48
1989	2.234.827,01		7,06%	157.778,79
1990	2.448.320,56		8,72%	213.493,55
1991	2.681.327,96		8,69%	233.007,40
1992	2.926.894,40		8,39%	245.566,44
1993	3.138.424,19		6,74%	211.529,79
1994	3.363.438,21		6,69%	225.014,02
1995	3.597.644,89		6,51%	234.206,68
1996	3.800.195,30		5,33%	202.550,41
1997	3.993.479,72		4,84%	193.284,42
1998	4.177.280,04		4,40%	183.800,32
1999	4.357.688,34		4,14%	180.408,30
2000	4.604.488,95		5,36%	246.800,61
2001	4.830.052,39		4,67%	225.563,45
2002	5.054.470,90		4,44%	224.418,51

*Vermögensstand Konto Julius Bär, Zürich, per 31.12.2002: 5.054.470,90 € (=Vermögensstand per 31.12.2003 abzgl Kapitalerträge im Jahr 2003)*

Somit hat der Bf seit Anlegen der Konten bzw. Depots in der Schweiz insgesamt € 6.500.959,75 an Kapitaleinkünften (ohne Spekulationsgewinne bzw. Verluste) in Österreich nicht der Besteuerung unterzogen.

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde angeführt, dass erst mit der Selbstanzeige bekannt wurde, dass nicht erklärte Kapitaleinkünfte vorliegen, was einen Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs. 4 BAO iVm § 303 Abs. 1 lit. b BAO (beides idF BGBl Nr. I 97/2002) darstelle. Weiters wurde die Ermessensübung begründet und hinsichtlich der Verjährungsfrist auf die Begründung zu den Sachbescheiden verwiesen. Dort wird ausgeführt, dass von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auszugehen sei. Durch die Nichterklärung der Kapitaleinkünfte sei zumindest von bedingtem Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1 FinStG auszugehen, die zehnjährige Verjährungsfrist gem. § 207 Abs. 2 BAO komme daher zur Anwendung.

Die ausländischen Kapitaleinkünfte wurden in den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2006 in der erklärten Höhe angesetzt. In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde gegen die Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide wurde ausgeführt:

- Die Wiederaufnahmebescheide enthielten als Begründung nur den Verweis auf die Offenlegung. Es läge somit eine fehlende Begründung durch die Abgabenbehörde vor.
- Das Vorliegen von strafrechtlich bedeutsamen objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen sei auch im Verfahren zur Abgabenfestsetzung nach materiellem Strafrecht zu beurteilen.
- Der Bf sei einem Rechtsirrtum unterlegen gewesen als er die Kapitaleinkünfte aus der Schweiz nicht in die Einkommensteuererklärungen aufgenommen hat. Er sei der Ansicht gewesen, dass durch die ausländische Quellensteuer die Kapitaleinkünfte endbesteuert wären. Aus der jüngeren Rechtsprechung ergebe sich, dass auch beruflich einschlägig Gebildeten ein „Endbesteuerungsirrtum“ (UFS Linz 30.5.2012, FSRV/0100-L/

10) unterlaufen könne, bzw. auch Wirtschaftstreuhandern es nicht zum Vorwurf gemacht werden könne, „wenn sie mit den Untiefen des Internationalen Steuerrechts nicht vertraut sind“ (UFS Linz 17.3.2009, FSRV/0087-L/03). Vorsatz könne nicht angenommen werden, wenn nur das objektive Tatbild erfüllt sei.

- Mangels Vorsatzes betrage die Verjährungsfrist nicht zehn, sondern fünf Jahre, weshalb der Spruch der Wiederaufnahmebescheide gem. § 299 Abs. 1 BAO (gemeint wohl § 303 BAO) inhaltlich rechtswidrig wäre.

- Hinsichtlich der Einkommensteuer wird die Aufhebung der angefochtenen Bescheide wegen eingetretener Verjährung begehrt.

Gem. § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO (idF BGBl I 2004/57) beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre und nach der neuerlichen Änderung durch das - Betrugsbekämpfungsg 2010 zehn Jahre. Dies gilt unabhängig von der Dauer der Verjährungsfrist bei nicht hinterzogenen Abgaben. Die Verlängerung von sieben Jahren auf zehn Jahre ist nach § 323 Abs. 27 erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabensanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

Die strittigen Abgabensprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 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 war zum Zeitpunkt der Erlassung der strittigen Wiederaufnahme- und Sachbescheide bereits abgelaufen.

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

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 Finanzstrafgesetz (FinStrG), BGBl. Nr. 129/1958, zu beurteilen (vgl. VwGH 26.2.2004, 99/15/0127).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen 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 Abgabenspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdelikts ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG 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.

Dem Täter wird gemäß § 9 FinStrG weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein endschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihm das Vergehen oder das

*darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter 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 der 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 des Täters 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 oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (n. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 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-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).*

*Vom Abgabepflichtigen sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände gemäß § 119 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs. 2 BAO insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.*

*In der Beschwerde wird zunächst eingewendet, dass das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden nur auf die erfolgte Offenlegung vom 13.10.2013 verwiesen hätte, weshalb eine Begründung fehle. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass seitens des Bf selbst dem Finanzamt gegenüber in der Offenlegung/Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG die Verfehlung dargelegt wurde und das Finanzamt daher zweifellos vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen objektiven Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung ausgehen konnte.*

*Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Berufungsfall jedenfalls erfüllt. Der Bf hat unter Verletzung der ihm 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 wurde in den Bescheiden auf die Ausführungen der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden verwiesen. Hier wird ausgeführt, dass aufgrund der Nichtaufnahme erheblicher Kapitalerträge in die Steuererklärungen zumindest von bedingtem Vorsatz durch Machung unvollständiger Angaben vorliege.*

*Entgegen den Beschwerdeausführungen wurde daher die Vorfrage der Abgabenhinterziehung, insbesondere auch der (für die Annahme hinterzogener Abgaben) erforderliche Vorsatz, begründet.*

*Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung ist es erforderlich, dass der Täter den Steueranspruch kennt und weiß, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird.*

*Für die Verwirklichung des subjektiven Tatbestands der Abgabenhinterziehung im Sinn des § 33 Abs. 1. FinStrG notwendig ist, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG 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. § 8 Abs. 1 leg. cit. definiert nur den bedingten Vorsatz. Wird bei einem gesetzlichen Tatbild „Absicht“ und „Wissentlichkeit“ gefordert (siehe § 33 Abs. 2, § 38 Abs. 1 lit. a hinsichtlich Gewerbsmäßigkeit und § 38 Abs. 1 lit. c hinsichtlich Überwindung, Verhinderung des Widerstands durch Waffengebrauch), so ist auf den Text des § 5 StGB zu verweisen, der mehrere Arten des Vorsatzes unterscheidet und die Begriffe „(Bedingter) Vorsatz“ im § 5 Abs. 1 StGB. / „Absicht“ im § 5 Abs. 2 leg. cit. / „wissentlich“ im § 5 Abs. 3 leg. cit. definiert.*

*Nach § 8 Abs. 1 FinStrG / § 5 Abs. 1 StGB liegt der bedingte Vorsatz an der Untergrenze des Vorsatzes. Beim Eventualvorsatz strebt der Abgabepflichtige die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhalts zwar nicht an, rechnet nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Erfolg, hält ihn jedoch für möglich. Eine Bejahung des Handlungsergebnisses durch den Abgabepflichtigen ist nicht erforderlich, auch bewusste Gleichgültigkeit stellt bedingten Vorsatz dar. Es genügt, wenn der Abgabepflichtige sich mit der Sachverhaltsverwirklichung, sei es auch bedauernd und mit Unlust abgefunden hat. Erkennt der Abgabepflichtige nicht, dass seine Handlungsweise die Bestimmung des § 33 FinStrG, also geltendes Finanzstrafrecht verletzt, so liegt ein Rechtsirrtum vor.*

*Für den Fall, dass dem Abgabepflichtigen bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufen ist, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ, wird ihm gemäß § 9 FinStrG weder Vorsatz, noch Fahrlässigkeit zugerechnet; 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.*

*Im gegenständlichen Beschwerdefall liegt eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vor, sodass die Abgabenbehörde festzustellen hat, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen wurden. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem zu beachten, 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.*

*Mit der Steuerhinterziehung im Sinn des § 33 FinStrG sanktioniert das Finanzstrafgesetz ein willkürliches, tatbestandsmäßiges, rechtswidriges, schuldhaftes, vom Gesetz mit Strafe bedrohtes Verhalten, wobei „willkürlich“ ein vom Willen beherrschtes, äußeres Verhalten ist. Dass jemand vorsätzlich irrt, ist denkunmöglich, sodass ein vermeidbarer Irrtum stets das Ergebnis einer bewussten oder unbewussten Fahrlässigkeit ist; sei es, dass es der Abgabepflichtige unterlassen hat, sich die in seiner Lage nötige Sach- oder Rechtskenntnis zu verschaffen, sei es, dass in einer bestimmten Situation die Anwendung der erforderlichen Aufmerksamkeit oder Sorgfalt unterblieb. Dass sich ein Rechtskundiger auf seinem Fachgebiet niemals mit einem Rechtsirrtum entschuldigen kann, ist § 9 Abs. 2, zweiter Fall, StGB zu entnehmen, demzufolge „der Rechtsirrtum dann vorzuwerfen ist, wenn sich der Täter mit den einschlägigen Vorschriften nicht bekannt gemacht hat, obwohl er seinem Beruf, seiner Beschäftigung oder sonst den Umständen nach dazu verpflichtet gewesen wäre“. Das dies nicht nur für Juristen gilt, ist aus der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs abzuleiten, weil der Oberste Gerichtshof von einem Zolldeklaranten die Kenntnis der einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen oder aber, falls er diese nicht besitzt, die Einholung von Erkundigungen im Zweifelsfall verlangt und ausgesprochen hat, dass die Rechtsunkenntnis für einen Zolldeklaranten einen nicht entschuldbaren Irrtum darstellt (EvBl 1970/33 = JBl 1970,157)*

*Der Bf hat im Jahr 1948 ein Unternehmen gegründet und eine F in Wien aufgebaut. Im Jahr 1995 wurde der F verkauft und 2002 die Vertriebsgesellschaft abgewickelt. Seiner Erinnerung nach hat er im Jahr 1985 ein Konto bei einer schweizerischen Bank eröffnet (ca. € 1,68 Mio). Grund hierfür sei ein freundschaftliches Verhältnis zum Bankbetreuer, die Risikoaufteilung des Vermögens, Besorgnis wegen der Inflation und der politischen Lage gewesen. 2002 wurde auch die A, Vaduz, gegründet. Erstbegünstigter ist der Bf. Der Bf war in den fraglichen Zeiträumen stets steuerlich vertreten.*

*Die qualifizierte Tätigkeit eines Steuerberaters, dessen Tagesgeschäft durch wirtschaftliches Denken und Handeln mit Zielpunkt auf jeden einzelnen Klienten geprägt ist, ist nämlich nicht auf den Jahresabschluss oder die Steuererklärung seiner Mandanten beschränkt, weil viele Maßnahmen und Anpassungen einer steuerlichen Beratung ihre Auswirkungen erst in der Zukunft finden. Der Steuerberater hat von Anfang an ein enges Vertrauensverhältnis zu seinen Mandanten aufzubauen, um Einblick in alle*



*finanziellen Verhältnisse seines Klienten zu erhalten. Soll der Steuerberater sowohl die Vergangenheit, die Gegenwart wie auch die Zukunft seines Klienten im Blick haben, um sich dann tatsächlich um die Detailfragen im Einzelnen kümmern zu können, werden die individuellen Bedürfnisse der Mandanten anlässlich des Erstgesprächs geklärt (UFSW v. 30.08.2013, RV/2893-W/09). Nicht nur die Erstgespräche zwischen dem Bf und seinem damaligen Berater auch die Folgegespräche mit den jeweiligen Rechtsberatern wurden mit dem Ziel geführt, um Wissenslücken zu füllen und kritische Aufklärung zu leisten, um am Ende fundiert zwischen Alternativen wählen und eine Entscheidung fällen (und verantworten) zu können, welche vom allgemeinen Steuerrecht bis zur Rechtsberatung bei sehr speziellen Fragen reichen, und um Jahresabgabenerklärungen für das Finanzamt erstellen zu können. In Hinblick auf die berufliche/private Notwendigkeit solcher Beratungsgespräche und des Vertrauensverhältnisses zwischen Vertreter und dem Mandanten war die Annahme einer Unkenntnis des Bf in 2003 und Folgejahren dessen, dass auch ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich der Besteuerung zu unterziehen sind, zu verneinen. Es widerspricht den logischen Denkgesetzen, dass jemand, der ein nicht unbeträchtliches Vermögen ins Ausland verbringt, sich nicht Gedanken über die möglichen steuerlichen Folgen macht bzw. sich darüber beraten lässt.*

*Überdies wurde im Jahr 2002 die A, Vaduz, gegründet. Es ist nahezu denkunmöglich, dass der Bf mit seinen Beratern bei der damaligen Gründung nicht auch das Thema Steuerpflicht in Österreich thematisiert hat. Spätestens ab dem großen medialen Echo, das das EuGH-Urteil „Lenz“ (EuGH 15.07.2004, Rs C-315/02), das bewirkt hatte, dass die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge mit dem 25 %-igen Schedulensteuersatz und nicht mit dem allgemeinen Einkommensteuertarif zu erfolgen hat, ist davon auszugehen, dass die inländische Steuerpflicht ausländischer Kapitalerträge einer breiten Öffentlichkeit — dies umso mehr jemanden, der selbst erhebliches Kapitalvermögen hat — bekannt ist.*

*Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führt zu dem Schluss, dass der Bf die Steuerverkürzung — wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich — so doch zumindest billigend in Kauf genommen hat. Da somit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO gegeben war, erfolgte die Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 02.12.2013 innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist. Die Einkommensteuerbescheide wurden daher zu Recht erlassen. Das Beschwerdebegehren auf Aufhebung der Bescheide war daher abzuweisen. “*

Daraufhin stellte der Bf. am 19. Februar 2015 den Antrag auf Vorlage zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Darin wurde hinsichtlich der Begründung auf die Beschwerde vom 2. Jänner 2014 verwiesen. Weiters beantragte der Bf. die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündliche Verhandlung.

Am 3. März 2015 erhielt die belangte Behörde CH-Kontrollmitteilungen für die Steuerjahre 2005 und 2006. Darin wurde jeweils der Kontostand des Bf. bei dem besagten schweizerischen Kreditinstitut ausgewiesen.

Am 4. März 2015 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Die Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde, da aus ihrer Sicht die Voraussetzungen für die zehnjährige Festsetzungsfrist gem. § 207 Abs 2 BAO vorliege.

Der Bf. verstarb am Datum\*\*\*\*2017 und tritt an dessen Stelle daher die Bf..

Im Verfahren des Bundesfinanzgerichtes wurde der Beschluss des G bekannt, dass nach dem Tod des Bf. dessen Sohn V der bisherige Nachlass an Zahlungsstatt überlassen wurde.

Trotz ausgewiesener Ladung der Bf., zugestellt an den steuerlichen Vertreter, erschien weder der Sohn des Verstorbenen noch der steuerliche Vertreter zur mündlichen Verhandlung am 13.12.2019.

Der Berichterstatter trug die Sache vor und berichtete über die Ergebnisse der durchgeführten Nachforschungen. Es wird bekanntgegeben, dass der Verbleib des gegenständlichen Steuersubstrates sowie die derzeitigen Nutznießer dessen derzeit unbekannt sind.

Der Berichterstatter teilte mit, dass der Sohn des Verstorbenen aufgrund der Tatsache, dass ihm mit Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 21. September 2017 Vermögenswerte an Zahlung statt überlassen wurden, vom Bundesfinanzgericht als Vertreter der Verlassenschaft qualifiziert wird (§ 80 BAO).

Das Finanzamt ergänzt, dass in den Streitjahren in der Schweiz keine Quellensteuer geleistet wurde und weist auf die Unterschiede des Vorbringens des Bf. zu seinem tatsächlichen Handeln hin da Aufgrund des aus dem Steuerakt ersichtlichen Handelns hervorgehe, dass der Bf. sich umfassend mit der Steuerproblematik (Doppelbesteuerung) auseinandergesetzt hat.

### **Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen**

Im Beschwerdefall ist strittig ob der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG erfüllt ist und demnach die längere Frist von zehn Jahren gem. § 207 Abs 2 BAO zur Abgabenfestsetzung zu tragen kommt.

### **Sachverhalt**

Der Bf hat im Jahr 1948 ein Unternehmen (Erzeugung und Vertrieb) begründet. 1995 wurde der F veräußert, 2002 die Vertriebsgesellschaft abgewickelt. Zirka im Jahr 1985 wurde der Betrag von etwa € 1.680.000,-- in der Schweiz angelegt. Die Gründe seien ein freundschaftliches Verhältnis zum Bankbetreuer gewesen, eine Risikostreuung, Besorgnis wegen der Inflation und der politischen Lage in Österreich gewesen. 2005 wurde ein Bankwechsel in der Schweiz durchgeführt. Im Jahr 2000 erfolgte die Schenkung eines Kontos mit ca. € 161.000,-- an die Gattin. Auch dieser damals schenkungssteuerpflichtige Vorgang wurde nicht angezeigt. Der Bf. sei hinsichtlich der Kapitaleinkünfte aus den Konten und Depots einem Rechtsirrtum hinsichtlich der österreichischen Steuerpflicht unterlegen. Der Bf. war dauerhaft durch Dkfm. Ernst Unger, Industriestraße 24/6, 7400 Oberwart, steuerlich vertreten.

## **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Akten.

## **Rechtsgrundlagen**

### **Vertretung**

#### **§ 80 BAO**

(1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

(2) Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse.

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

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

(3) Das Recht zur Verhängung von Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie zur Anforderung von Kostenersätzen im Abgabenverfahren verjährt in einem Jahr.

(4) Das Recht, den Ersatz zu Unrecht geleisteter oder die Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen zu fordern, sowie das Recht auf Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen von Abgaben verjährt in fünf Jahren. Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß.

(5) Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt.

## **Wiederaufnahme des Verfahrens**

## § 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. (2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

## FinStrG

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

(2) Der Abgabenhinterziehung macht sich weiters schuldig, wer vorsätzlich

a) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) oder

b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag

bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält.

(3) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt,

a) 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,

- b) wenn Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abgeführt) wurden,
- c) mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem Abgabengutschriften, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wurden,
- d) wenn Abgabengutschriften, die nicht bescheidmäßig festzusetzen sind, zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurden,
- e) wenn eine Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wurde, oder
- f) wenn auf einen Abgabenanspruch zu Unrecht ganz oder teilweise verzichtet oder eine Abgabenschuldigkeit zu Unrecht ganz oder teilweise nachgesehen wurde.

(4) Der Abgabenhinterziehung macht sich ferner schuldig, wer vorsätzlich eine Abgabenverkürzung dadurch bewirkt, dass er Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde, zu einem anderen als jenem Zweck verwendet, der für die Abgabenbegünstigung zur Bedingung gemacht war, und es unterlässt, dies der Abgabenbehörde vor der anderweitigen Verwendung anzuzeigen.

(5) Die Abgabenhinterziehung wird mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraumen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet. Dieser umfasst nur jene Abgabenbeträge (ungerechtfertigte Gutschriften), deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben der Geldstrafe ist nach Maßgabe des § 15 auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen.

(6) Betrifft die Abgabenhinterziehung eine Verbrauchsteuer, so ist auf Verfall nach Maßgabe des § 17 zu erkennen. Der Verfall umfasst auch die Rohstoffe, Hilfsstoffe, Halbfabrikate, Geräte und Vorrichtungen.

## **Anspruchszinsen**

§ 205. (1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Nachforderungszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen,

a) als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen oder

b) als ein Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf dem Abgabenkonto bestanden hat.

§ 252 BAO lautet:

§ 252. (1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ist ein Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 geändert oder aufgehoben worden, so kann der ändernde oder aufhebende Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem zur Änderung oder Aufhebung Anlass gebenden Bescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 295 BAO lautet:

§ 295. (1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der

Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines  
- Feststellungsbescheides (§ 188) oder eines  
- Bescheides, wonach eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,  
gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

## **Erwägungen**

### **1) Beurteilung Vertretung der Verlassenschaft**

Da lt. Gerichtskommissärin bis dato niemand eine Erbserklärung abgegeben hat wurde dem Sohn des Verstorbenen mit Beschluss des G der bisherige Nachlass an Zahlungsstatt überlassen.

Gem. der o.z. Bestimmung des § 80 Abs.2 BAO ist daher der Sohn des Verstorbenen als Vertreter der Verlassenschaft zu qualifizieren.

### **2) Beurteilung der Wiederaufnahmebescheide**

Die gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide bezeichnen sowohl das Verfahren als auch den Grund der Wiederaufnahme, nämlich das Hervorkommen neuer Tatsachen im Wege der Selbstanzeige durch den Bf. Die Nichtveranlagung der Einkünfte ist als Tatsache zu qualifizieren welche mit dem Sachverhalt der abgeschlossenen Verfahren in tatsächlichem Zusammenhang stehen und bei entsprechender Berücksichtigung zu einem

anderen Ergebnis geführt hätten. Das Vorliegen einer fehlenden Begründung ist demnach zu verneinen.

### 3) Beurteilung der Abgabenhinterziehung als Vorfrage gem. § 33 FinStrG iVm § 116 BAO

Der Bf. hat durch Nichtangabe der Einkünfte die Offenlegungspflicht gem. § 119 BAO verletzt. Aufgrund des Nichtanführens in der Veranlagung kam es zu einer Verkürzung indem die Behörde die betreffenden Einkommenssteuerbescheide ohne Wissen über die ausländischen Einkünfte erlies. Der objektive Tatbestand des § 33 FinStrG ist somit erfüllt.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite führt der Bf. an, einem Rechtsirrtum gem. § 9 StGB unterlegen zu seien. Die Gründe für die Geldanlage im Jahr 1986 seien ein freundschaftliches Verhältnis zum Bankbetreuer gewesen, eine Risikostreuung, Besorgnis wegen der Inflation und der politischen Lage in Österreich gewesen.

Der Bf. war seit 1948 Unternehmer und damit, wenn auch nur indirekt, mit Fragen des Steuerrechts konfrontiert. Zudem war der Bf. dauerhaft steuerlich vertreten. Bei einer Entscheidung einen Betrag in Höhe von etwa € 1.680.000,00 ins Ausland zu transferieren ist es nicht glaubhaft, dass nicht auch steuerrechtliche Aspekte betrachtet und besprochen wurden. Der Bf. führt als Begründung an, dass selbst Sachverständigen nicht der Vorwurf der Fahrlässigkeit gemacht werden kann, wenn sie mit komplexen Fragen des internationalen Steuerrechts konfrontiert sind. Im gegenständlichen Fall liegt ein solcher komplexer Sachverhalt allerdings nicht vor. Das Prinzip der unbeschränkten Steuerpflicht muss, wenn nicht schon dem Bf., zumindest dem steuerlichen Vertreter bekannt gewesen sein. Dahingehend hätte bekannt sein müssen, dass auch Einkünfte aus ausländischen Quellen grundsätzlich der österreichischen Besteuerung unterliegen. Selbst wenn grundsätzlich keine Kenntnisse beziehungsweise nur rudimentäre Kenntnisse auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts seitens des Bf. und seines Vertreters vorgelegen sind, so ist anzunehmen sich bei einem Unterfangen wie eben ein solches des Bf., die fehlenden Kenntnisse anzueignen oder geeignete Personen mit der Beratung zu beauftragen.

Auch vor dem Hintergrund der medial aufbereiteten Themen der Steueramnestien 1982 und 1993 ist es nicht glaubhaft, dass der Bf. völlig ahnungslos über rund 25 Jahre seine Kapitaleinkünfte nicht in Österreich mitveranlagt hat.

Weiters kann der Glaube, die Steuerpflicht sei mit Entrichtung der ausländischen Steuer abgegolten, nicht als eindeutiger Grund, die Einkünfte in der österreichischen Veranlagung nicht anzuführen, gelten.

Im Zuge der Veranlagung hätte der dauerhafte steuerliche Vertreter, mangels Wissen, Auskünfte zu den ausländischen Einkünften einholen müssen. Unter der Annahme die Einkünfte seien steuerfrei hätten diese auch in die Einkommensteuererklärungen mitaufgenommen werden können um die rechtsverbindliche Einschätzung der Behörde zu überlassen. Aus nachstehenden Gründen wird erkannt, dass der Bf. die Abgabenverkürzung - wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich – so doch zumindest billigend in Kauf genommen hat. Damit wird der Tatbestand des § 33 FinStrG als erfüllt



beurteilt. Die Festsetzung der Abgaben gem. § 207 Abs 2 durch die Behörde ist somit rechters.

#### 4) Anspruchszinsen

Der Senat sieht es als erwiesen an, dass das Finanzamt mit Datum 02.12.2013 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 mit o.a. Abgabennachforderungen sowie Bescheide für dieselben Jahre über die Festsetzung von Anspruchszinsen wie o.a. erlassen hat.

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide gab das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen vom 19.01.2015 nicht Folge.

Der Sachverhalt ist nicht strittig und ergibt sich aus den vorliegenden Beweismitteln.

Der Bf wendet sich gegen die Anspruchszinsenbescheide 2003-2006 mit der Begründung, dass die diesen Bescheiden gemäß § 205 Abs. 1 BAO zugrunde liegenden Abgabenbescheide materiell unrichtig seien.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind, kann der abgeleitete Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind ( § 252 Abs. 2 BAO i. V. m. § 252 Abs. 1 BAO ).

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist, die sich aus dem Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides (Stammabgabenbescheid), ergibt (vgl. BFG 19. 1. 2016, RV/7101338/2015 ).

Anspruchszinsen gehören nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen und sind zur festzusetzenden Abgabe formell akzessorisch (vgl. VwGH 19. 1. 2005, 2001/13/0167 ).

Anspruchszinsen bescheide sind somit nach ständiger Rechtsprechung an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- (Körperschaft-) Steuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0039 ; VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036 ; VwGH 29. 7. 2010, 2008/15/0107 ).

Eine rechtskräftige Einkommen- oder Körperschaftsteuerfestsetzung wird vom Gesetz nicht verlangt (vgl. VwGH 27. 3. 2008, 2008/13/0036 ).

Wegen der Bindung der Anspruchszinsenbescheide an die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide könnten die Anspruchszinsenbescheide nicht mit der Begründung erfolgreich angefochten werden, der jeweilige Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO <sup>6</sup> , § 205 Tz 34).

Anspruchszinsen bescheide sind - wie ausgeführt - an die Stammabgabenbescheide gebunden. Wenn sich diese nachträglich als rechtswidrig erweisen und abgeändert oder aufgehoben werden, sind neue, an die geänderten Stammabgabenbescheide gebundene

Anspruchszinsenbescheide zu erlassen (vgl. VwGH 5. 9. 2012, 2012/15/0150 ; VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0150 ; VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0316 ; Ritz, BAO <sup>6</sup> , § 205 Tz 35).

Die Beschwerde zeigt somit keine Rechtswidrigkeit ( Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG ) der angefochtenen Anspruchszinsenbescheide auf.

Die Anspruchszinsenbescheide erweisen sich nicht als rechtswidrig, da ihnen die entsprechenden Einkommensteuervorschriften als Abgabenbescheide zugrunde liegen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Im vorliegenden Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 23. Dezember 2019