

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und Berichterstatterin Dr. R1, die beisitzende Richterin Mag. R2 und die fachkundigen Laienrichter Mag. A, Arbeiterkammer, und Mag. B, Wirtschaftskammer, im Beisein der Schriftführerin C, über die Beschwerde der Dkfm. Bf, zuletzt wh. W, bei Beschwerdeerhebung vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellang 51, 1090 Wien (nunmehr: Dr. S und T als Erben nach der am T.M.2015 verstorbenen Dkfm. Bf, vertreten durch Dr. S) vom 21.02.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Vertr, vom 15.01.2014, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004-2006, Einkommensteuer 2004-2006 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2004-2006 in der Sitzung am 18.04.2018 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

Die vormalige Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf) ist nach Einbringung der Beschwerde am T.M.2015 verstorben. Laut Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Döbling vom 20.8.2015 wurde der Nachlass dem erbl. Sohn Dr. S und der erbl. Tochter T je zur Hälfte eigantwortet.

Die Bf. erstattete mit Schreiben vom 11.07.2013 durch ihren steuerlichen Vertreter eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2012.

Darin wird vorgebracht, die Einkünfte aus den ausländischen Kapitalveranlagungen aus den Konten und Depots bei der Bank UBS, Zürich, seien irrtümlich in Österreich nicht erklärt worden.

Im Zuge der Erbschaft nach ihrem am T.M.2000 verstorbenen Mann sei im Jahr 2000 sein bisheriges Depot bei der Bank UBS, Zürich, gedrittelt und das Vermögen auf die erbberechtigten Personen aufgeteilt worden. Auf ihr Konto seien ca. 2,191.000 € entfallen.

Die Verlassenschaft sei - mit Ausnahme des vorstehenden Depots - in Österreich ordnungsgemäß abgewickelt worden.

Die Mittel stammten ihres Wissens aus den versteuerten Einkünften ihres Mannes. Die Höhe des ererbten Vermögens resultierten auch aus dem Veranlagungsgeschick ihres Mannes und der allgemein positiven Börsenentwicklung in den Jahrzehnten vor seinem Tod. Erinnerunglich sei ihr außerdem, dass ihr Mann seine Lebensersparnisse teilweise in einem „sicheren Hafen“ veranlagen habe wollen.

Sie habe der Bank UBS, Zürich, einen Vermögensverwaltungsauftrag erteilt, da sie in diesem Bereich über keine einschlägigen Kenntnisse verfügt und sich aufgrund ihres Alters nicht in der Lage gesehen habe, diese zu erwerben. Die UBS Zürich habe aufgrund dieses Vermögensverwaltungsauftrags die Veranlagungsentscheidungen selbstständig - ohne sie über die einzelnen Dispositionen zu informieren - durchgeführt. Sie sei der Meinung gewesen, dass ihre steuerliche Pflicht durch die Bank erfüllt worden sei und habe ihre Meinung durch die Abbuchung von Quellensteuerbeträgen bestätigt gesehen.

Einlagen hätten in weiterer Folge keine mehr stattgefunden.

Am 25.08.2011 habe sie einen Betrag iHv EUR 10.000,00 € und am 03.10.2011 einen Betrag iHv 400.000,00 € in bar entnommen.

Diese Mittel seien größtenteils noch in bar vorhanden. Untergeordnete Beträge habe sie zur Bestreitung ihrer privaten Lebenserhaltungskosten verwendet.

Beim obigen Depot würden außerdem ihre Tochter, T, sowie ihr Sohn, Dr. S, als wirtschaftlich Berechtigte geführt. Aufgrund der Vereinbarung im Innenverhältnis habe ausschließlich sie über dieses Vermögen disponiert. Sie habe gewollt, dass im Fall ihres Ablebens ihre Tochter und ihr Sohn unbürokratischen Zugriff auf dieses Depot haben sollten. Es handle sich um ein reines Nachlassplanungsinstrument.

In der Folge wurden die Erträge für die Jahre 2000-2012 dargestellt.

Die Bf. brachte weiters vor, dass die Veranlagungseinkünfte aus den Konten und Depots bei der Bank UBS, Zürich, irrtümlicherweise nicht der österreichischen Besteuerung unterworfen worden seien.

Der Grund für die Nichtangabe dieser Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung liege darin, dass sie der irrigen Meinung gewesen sei, dass die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine Endbesteuerungswirkung (vergleichbar der österreichischen KEST) hätten.

Diese Meinung werde im Übrigen nunmehr auch vom UFS Linz in seiner Entscheidung vom 30.5.2012, FSRV/0100-L/10, geteilt: es sei denkmöglich, dass selbst in Wirtschaftsdingen erfahrene Personen hinsichtlich der korrekten Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften im Internationalen Steuerrecht einen „Endbesteuerungsirrtum“ haben können.

Nach Durchführung einer Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 15.01.2014 im gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2012 unter Berücksichtigung der ausländischen Kapitaleinkünfte fest. Begründet wurden diese Bescheide mit der Selbstanzeige vom 11.07.2013.

Gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004-2006, gegen die Einkommensteuerbescheide 2004-2006 und gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2004-2006 brachte die Bf. eine Beschwerde ein und begründete diese damit, dass hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2004-2006 bereits Verjährung eingetreten sei.

Nach dem VwGH und der hM setze die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die Abgabenbehörde habe die maßgeblichen Hinterziehungskriterien der Straftatbestände nachzuweisen.

Die Beurteilung der Vorfrage, ob von einer Abgabenhinterziehung auszugehen ist, habe in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung müsse sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist.

Ob die (strafrechtlich bedeutsamen objektiven und subjektiven) Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vorliegen, sei auch im Verfahren der Abgabenfestsetzung nach materiellem Finanzstrafrecht zu beurteilen.

Bei den von der Behörde angeführten Begründungen handle es sich eindeutig lediglich um eine standardisierte, nicht jedoch auf die konkreten Umstände des Einzelfalls eingehende Begründung. So seien insbesondere keine zweckdienlichen Umstände angeführt, aus denen sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit das Vorliegen eines Eventualvorsatzes (in Abgrenzung zur bewussten Fahrlässigkeit) beweisen lasse.

Darüber hinaus sei aber auch der einer konkludenten Annahme der Behörde hinsichtlich des Vorliegens einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung folgendes entgegenzuhalten:

In der Offenlegung vom 11. Juli 2013 habe die Bf. darauf hingewiesen, dass die Nichtversteuerung irrtümlich erfolgt sei, womit eindeutig festgehalten sei, dass kein Vorsatz vorgelegen sei.

Die Bf. sei der Ansicht gewesen, dass das Besteuerungsrecht die Schweiz hätte und durch Abzug der ausländischen Quellensteuern durch die UBS, Schweiz, die ausländischen Kapitaleinkünfte somit endbesteuert wären. Es sei daher von der Abgabenbehörde zu prüfen, ob die Bf. hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich einem Irrtum unterlegen sei.

Angesichts der Tatsache, dass die Bf. keine steuerrechtliche Berufsausbildung (etwa zur Steuerberaterin) genossen habe und in Österreich Konten generell der Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung unterlägen, sei nachgewiesen, dass die Bf. keinen Vorsatz hinsichtlich der Hinterziehung von Steuern gehabt habe, sondern vielmehr dem „Endbesteuerungsirrtum“ unterlegen sei.

Diese Meinung werde im Übrigen nunmehr auch vom UFS Linz in seiner Entscheidung vom 30.5.2012, FSRV/0100-L/10, geteilt: Es sei denkmöglich, dass selbst in Wirtschaftsdingen erfahrene Personen hinsichtlich der korrekten Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften im Internationalen Steuerrecht einen „Endbesteuerungsirrtum“ haben können.

Des Weiteren sei zu betonen, dass die Bf. die Wahl der Schweiz als Veranlagungsland nicht selbst vorgenommen, sondern ihr Depot im Jahr 2000 von ihrem verstorbenen Ehegatten geerbt habe. Das Depot habe sich zu diesem Zeitpunkt bereits bei der UBS Bank in der Schweiz befunden. Somit habe nicht die Bf. selbst die Schweiz als Depotland erwählt, sondern lediglich ein von ihrem Ehegatten geerbtes Depot bei der bisherigen Bank belassen, was aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung durchaus nachvollziehbar sei.

Bei der Frage, ob ein entschuldbarer Irrtum vorliege, gehe es letztlich darum, ob die Bf. Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die österreichische Einkommensteuererklärung einzuholen gehabt hätte. Hier liege einem jüngeren deutschen Judikat (FG Münster v. 5.9.2007, 1 K 1544/04 E) die Ansicht zugrunde, dass aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden könne.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des UFS nicht einmal Wirtschaftstreuhändern der Vorwurf des Vorsatzes - nicht einmal der groben Fahrlässigkeit - gemacht werde, wenn sie mit den Untiefen des Internationalen Steuerrechts (Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an Wohnsitz in Österreich, Glaube an Existenz eines DBA zwischen Österreich und Cayman Islands) nicht vertraut seien. Die jüngere Rsp des VwGH belege, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand nicht überschätzt werden dürfe (gelte insbesondere bei der abgabenrechtlichen Beurteilung komplexer Sachverhalte) und der Vorwurf des „Wissen müssen“ maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen könne, nicht jedoch Vorsatz.

Ein Grund für die Nichtangabe dieser Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung liege darin, dass die Bf. der irrigen Meinung gewesen sei, dass die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine Endbesteuerungswirkung (vergleichbar der österreichischen KEST) hätten.

Letztlich sei noch darauf hinzuweisen, dass die Bf. der Bank UBS, Schweiz, hinsichtlich ihres geerbten Depots einen Vermögensverwaltungsauftrag erteilt habe. Sie habe dies getan, da sie in diesem Bereich über keine einschlägigen Kenntnisse verfüge und sich auch aufgrund ihres Alters nicht in der Lage gesehen habe, sich diese Kenntnisse

noch anzueignen. Die Bank habe aufgrund dieses Vermögensverwaltungsauftrages die Veranlagungsentscheidungen selbständig durchgeführt, sodass sämtliche Dispositionen von der Bank allein getroffen worden seien. So sei die Bf. auch der Meinung gewesen, dass die Bank ihre steuerlichen Pflichten erfüllt habe. Sie sei auch zu keinem Zeitpunkt auf allfällige zusätzliche steuerliche Verpflichtungen seitens der Bank aufmerksam gemacht worden. Sie sei somit der Meinung gewesen, dass die Bank - so wie dies in Österreich der Fall sei - den gesetzlichen, also auch den steuerlichen Verpflichtungen nachkomme. Durch Einsicht in Kontoauszüge sei ihr bekannt gewesen, dass die Bank Abbuchungen zur Erfüllung von Steuerverpflichtungen vorgenommen habe, sodass sie daher der Meinung gewesen sei, die steuerlichen Verpflichtungen würden zur Gänze erfüllt.

Da mangels Vorsatzes die Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 vorletzter Satz BAO nicht zehn, sondern nur fünf Jahre betrage, erweise sich der Spruch der Wiederaufnahmebescheide für die Einkommensteuerbescheide 2004- 2006 jedenfalls als inhaltlich rechtswidrig. Nach der Rsp sei die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen und bewirke die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde. Daher seien auch die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 - 2006 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und daher letztlich auch wegen Unzuständigkeit des Finanzamts zur Erlassung derselben ersatzlos aufzuheben. Ebenso wurde beantragt, die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerde vor Entscheidung des Finanzamtes vom 16.12.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Im gegenständlichen Fall seien Tatsachen und Beweismittel, die eine Wiederaufnahme begründen, zweifelsfrei durch die im Schreiben vom 11. Juli 2013 erstattete Offenlegung gem. § 29 FinStrG hervorgekommen. Zu untersuchen sei daher, ob der Wiederaufnahme gesetzliche Verjährungsbestimmungen entgegenstehen.

Der UFS habe in der BE GZ RV/2893, 2894-W/09 ausgesprochen, dass dem Erfordernis des Hervorkommens „neuer Tatsachen“ für die amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs 4 BAO durch die in einer Selbstanzeige offenkundig zum Ausdruck gebrachten tatsächlichen, mit dem Sachverhalt des bereits abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden Umstände ausreichend Rechnung getragen werde. Reichen solche in einer Selbstanzeige übermittelten Tatsachen aus, ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder aufzunehmen, müssten solche Tatsachen umso mehr eine ausreichende Entscheidungsgrundlage für einen erst zu erstellenden Abgabenbescheid bilden. Darüber hinaus seien auch die der Abgabenbehörde übermittelten Schweizer Kontrollmitteilungen als weitere Beweismittel und Grundlagen für bescheidmäßige Feststellungen zu werten.

Die Bf. habe selbst in der Selbstanzeige gem. § 29 Abs 1 FinStrG vom 11. Juli 2013 ihre Verfehlung bzw. die ihres verstorbenen Ehemannes E dargelegt. Es sei zwar richtig, dass der Erblasser die Vermögensanlage in der Schweiz getätigt habe, aber dass die Bf. darüber keine Kenntnis gehabt habe, widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung. Die

verlängerte Verjährungsfrist gelte auch dann, wenn eine Bestrafung etwa wegen Todes des Täters nicht mehr möglich sei (Ellinger/Wetzel, BAO, 139; Stoll, BAO, 2170, Ritz BAO Kommentar 5. Aufl., zu § 207 Tz 16).

Das Finanzamt habe daher zweifellos vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen objektiven Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung ausgehen können.

Als weiteres Indiz für das Vorliegen einer vorsätzlichen Verkürzung von Abgaben sei zu werten, dass laut Selbstanzeige vom 11. Juli 2013 der Erwerb von Todes wegen betreffend der gegenständlichen Schweizer Konten bzw. Depots im Jahr 2000 damals nicht in der diesbezüglichen Erbschaftsteuererklärung angeführt worden sei (vgl. FA Gebühren und Verkehrsteuern).

Durch die wahrheitswidrige Nichtangabe der ausländischen Einkünfte habe die Bf. mindestens mit Eventualvorsatz gehandelt. Es sei 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 würden.

Der eingewendete Rechtsirrtum müsse nach Ansicht des Finanzamtes auch deshalb verneint werden, weil anlässlich des EuGH-Urteiles vom 15.7.2004, Lenz, die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen in allen Medien (nicht nur in einschlägigen Fachzeitschriften) Thema gewesen sei, ausführlich publiziert und somit in der Öffentlichkeit bekannt geworden sei.

Eine Erklärung oder Selbstanzeige der ausländischen Kapitalerträge bereits im Jahr 2004 hätte auch noch die Erklärung zahlreicher Jahre vor 2003 beinhalten können.

Es sei somit auch bereits vor dem Schweizer Abkommen diesbezügliche mediale Berichterstattung, die auf ein Wissen zur Pflicht der Erklärung von Erträgen aus Kapitalanlagen aus der Schweizer in der österreichischen Steuererklärung schließen lasse, erfolgt.

Es könne daher davon ausgegangen werden, dass die Bf. 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. Und zwar auch aus folgenden weiteren Gründen:

Im Hinblick auf die beträchtliche Größenordnung des Vermögens erscheine es unglaublich und nicht im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die Bf. vor Ableben ihres Ehemannes bzw. seit dem Erbanfall nicht mit ihrem Sohn, Rechtsanwalt und Erbe über das auf Schweizer Konten angelegte Vermögen bzw. in Folge das geerbte Vermögen gesprochen habe; zumal es sich im vorliegenden Fall um entsprechend hohe Vermögenswerte handle. Dass sie in der Vergangenheit nicht mit ihrem Ehemann (Rechtsanwalt) über das in der Schweiz angelegte Vermögen gesprochen habe, entspreche nicht den Gepflogenheiten in einer Partnerschaft. Lt. Angaben in der Selbstanzeige sei das Vermögen vom verstorbenen Ehemann in der Schweiz vor

Jahrzehnten angelegt und seither nicht offengelegt worden. Daher sei zweifelsfrei vom Vorliegen hinterzogener Abgaben auszugehen.

Im vorliegenden Fall habe das Vermögen in der Schweiz im Beschwerdejahr 2004 2.567.335 €, im Jahr 2005 2.835.900 € und im Jahr 2006 2.920.027 € betragen.

Die betreffend den beschwerdegegenständlichen Zeitraum in der Schweiz abgezogene Quellensteuer habe in Relation zu den Kapitalerträgen aus dem in der Schweiz veranlagten Vermögen nur 3,26% (2004), 1,9% (2005) und 5,67% (2006) ausgemacht und sei somit erheblich unter der österreichischen Kapitalertragsteuer von 25% gelegen, was klar zu einem Steuervorteil im Vergleich zur sofortigen Erklärung der Kapitalerträge in Österreich geführt habe.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß. In Anbetracht der Einkommens- und Vermögensverhältnisse (und dem Vorliegen unterschiedlicher ausländischer Kapitalanlagen wie Aktien, Wertpapiere, Zertifikate) könne der Einwand, die Bf. wäre rechtsirrigerweise davon ausgegangen, dass mit dem in der Schweiz erfolgten (verschwindend geringen) Quellensteuerabzug sämtliche Steuerpflichten erfüllt wären, nicht als ernsthaftes Vorbringen gewertet werden. Umso mehr, weil die Bf. auch in Österreich durch die Erbschaft nach ihrem Mann über Bankkonten und Wertpapiere, somit über Einkommen aus Kapitalvermögen Verfügung erlangt habe (Vorschreibung Erbschaftsteuer des FA Gebühren & Verkehrsteuern). Daher hätte sie wissen müssen, dass die österreichische mit Endbesteuerungswirkung verbundene Kapitalertragsteuer, welche ebenso als Abzugssteuer konzipiert ist, 25% beträgt. Bei der Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte könne nicht automatisch von einer länderübergreifenden Endbesteuerungswirkung in Österreich ausgegangen werden. Die Bf. hätte vielmehr rechtskundiger Beratung einholen müssen, dies umso mehr als auch in den Medien die Nachversteuerung von Kapitalvermögen aus der Schweiz seit langer Zeit thematisiert wird.

Außerdem sei von der UBS AG der Ertragnisaufstellung ein Informationsblatt beigelegt worden, in dem einerseits auf die lokalen Steuerbestimmungen und andererseits auf die Prüfung durch einen Steuerberater und die Besonderheiten des Wohnsitzstaates hingewiesen worden sei. Spätestens mit Antritt der Erbschaft und der Zurechnung der österreichischen Bank- und Wertpapierwerte, hätten die ausländischen Konten gegenüber der Finanz deklariert werden können/müssen.

Dass die Bf. gutgläubig der Auffassung gewesen sein soll, gerade die nicht unerheblichen Einkünfte vom Schweizer Depot der UBS Bank seien in Österreich steuerfrei und müssten nicht einmal in den Steuererklärungen angegeben werden, erscheine unglaublich. Genauso der Einwand, in Ansehung der in der Schweiz erhobenen Quellensteuer könne davon ausgegangen werden, dass in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen habe, weshalb ein den Vorsatz ausschließender Rechtsirrtum vorliege, zumal es an der Bf. 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, sei bereits ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben anzunehmen.

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

Die Abweisung der Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2004-2006 wurde damit begründet, dass Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden sind. Sie seien daher nicht mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig.

Mit Eingabe vom 19.01.2015 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein.

Zur mündlichen Verhandlung am 18.04.2018 erschien der Sohn der Bf., Dr. S, als Vertreter der Erben nach der am T.M.2015 verstorbenen Bf. und brachte in Ergänzung zum Beschwerdevorbringen vor, dass die Beschwerde und auch die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes bereits im Jahr 2014 eingebracht bzw. erlassen worden seien. Von der Einbringung der Beschwerde bis zur Durchführung der Verhandlung seien bereits mehr als vier Jahre vergangen, was er insbesondere im Hinblick darauf, dass seine Mutter bereits verstorben sei und daher deren Befragung nicht mehr möglich sei, für problematisch erachte. Hätte zeitgerecht eine Verhandlung stattgefunden, wäre das wichtigste Beweismittel noch zur Verfügung gestanden.

Seine Mutter habe hinsichtlich des geerbten Depots der UBS Bank in Zürich einen Vermögensverwaltungsauftrag erteilt, weil sie schlichtweg nicht interessiert und überfordert gewesen sei. Sie sei davon ausgegangen, dass dieser Auftrag sämtliche Verpflichtungen, also auch die steuerrechtlichen, erfasst habe und dass die Bank diesen Verpflichtungen auch ordnungsgemäß nachgekommen sei.

Wenn das Finanzamt davon ausgehe, dass die Bf. nicht mit ihrem Ehegatten über das in der Schweiz veranlagte Vermögen bzw. die steuerrechtlichen Folgen gesprochen habe, so handle es sich dabei um eine bloße Vermutung. Diese Vermutung treffe nicht zu. Es sei ein Grundsatz der Rechtsordnung, dass Feststellungen nur auf Grund von Beweisergebnissen und nicht auf Grund von Vermutungen getroffen werden können. Im vorliegenden Fall könne nicht vom Vorliegen einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung ausgegangen werden, weil keine Beweise dafür vorlägen.

Seine Mutter habe die ihr zugestellten Kontoauszüge überflogen und zur Seite gelegt. Sie habe vom Depot bei der UBS Bank nie Geld abgehoben.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung und führte ergänzend aus, dass auch das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 wiederaufgenommen, jedoch kein Rechtsmittel gegen diesen Bescheid eingebracht worden sei.

Hinsichtlich des Einwandes, dass die Bf. nicht mehr befragt werden könne, verwies die Vertreterin des FA auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.1.2018, Ro 2017/15/0015, in welchem der Gerichtshof ausgesprochen hat, dass das rechtliche Gehör auch dann nicht verletzt ist, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr gehört werden kann.

Weiters brachte sie vor, dass die Bf. anlässlich der Erbschaft auch über Vermögen in Österreich verfügen habe können, weshalb ihr bewusst gewesen sei musste, dass die KEST 25% beträgt. Hingegen sei in den Beschwerde Jahren in der Schweiz eine Quellensteuer zwischen 1,9% und 5,67% zum Abzug gebracht worden.

Dem Verweis auf die Entscheidung des UFS Linz wurde entgegengehalten, dass der dieser Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt nicht mit dem vorliegenden verglichen werden könne.

Des weiteren hielt die Vertreterin des Finanzamtes dem Vorbringen des S entgegen, dass die Bf. lt. Vorbringen in der Selbstanzeige im Jahr 2011 Beträge iHv 400.000,00 € und 10.000,00 € vom Depot abgehoben habe.

Abschließend verwies sie auf den im Abgabungsverfahren anzuwendenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung.

S wandte ein, dass der Umstand, dass gegen den Bescheid hinsichtlich des Jahres 2003 keine Beschwerde eingebracht wurde, kein Anerkenntnis des Vorsatzes bedeute.

Gerade der Umstand, dass auch in Österreich ein Konto unterhalten wurde, bei dem die KEST automatisch einbehalten wurde, habe die Bf. darin bestärkt, dass dies auch in der Schweiz so gewesen sei. Ein Vergleich der Quellensteuerabzüge sei der Bf. angesichts ihres Alters nicht zumutbar gewesen.

Die Vertreterin des FA replizierte, dass auf Grund der Medienberichte hinsichtlich der Versteuerung von ausländischem Kapitalvermögen die Ausführungen des S nicht nachvollziehbar seien.

S wandte ein, dass die Medienberichterstattung erst mit dem Schweizer Abkommen im Jahr 2010 begonnen habe. Es komme darauf an, ob im Jahr 2003 bzw. 2004 der Vorsatz vorgelegen sei. Ein späterer Vorsatz schade nicht mehr.

Über Befragen der RichterIn gab S bekannt, dass er die Erbschaft nach dem Tod seines Vaters abgewickelt habe. Mit der Bf. habe er nie über die steuerrechtlichen Konsequenzen der Erbschaft gesprochen.

Er selbst habe auch eine Selbstanzeige erstattet. Die Bf. habe nach dem Krieg Welthandel studiert.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die am T.M.2015 verstorbene Bf. erwarb im Jahr 2000 im Erbweg ein in der Schweiz veranlagtes Kapitalvermögen iHv ca. 2,200.000 €. Das Vermögen war von ihrem am T.M.2000 verstorbenen Mann auf Konten und Depots bei der Bank UBS, Zürich, veranlagt worden. Die Einkünfte aus den ausländischen Kapitalveranlagungen wurden in Österreich in den Abgabenerklärungen nicht ausgewiesen. Mit den angefochtenen Bescheiden hat das Finanzamt die ausländischen Einkünfte erstmals der inländischen Besteuerung unterzogen.

Streit besteht darüber, ob der Abgabenvorschreibung hinsichtlich der Jahre 2004-2006 bereits der Umstand der Verjährung entgegengestanden ist. Die belangte Behörde vertritt dabei die Auffassung, dass von der Verjährungsfrist von zehn Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) auszugehen sei, weil die Bf. vorsätzlich gehandelt und somit die Abgaben hinterzogen habe. Hingegen ist nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bf. die verlängerte Verjährungsfrist nicht anwendbar, da der Bf. keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorgeworfen werden könne.

1. Wiederaufnahme der Verfahren

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

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 zu Recht nicht in Zweifel gezogen.

Soweit in der Beschwerde gerügt wird, dass die angefochtenen Bescheide keine Begründung bezüglich des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung enthalten, ist festzuhalten: Das Vorbringen ist berechtigt, der Mangel ist aber im Rechtsmittelverfahren sanierbar (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁵, S 272, TZ 16). So hat die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 16.12.2014 die entsprechende Begründung nachgeholt und somit den Begründungsmangel saniert.

Strittig ist im Ergebnis, ob die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2006 aufgrund bereits eingetretener Verjährung unzulässig

war oder nicht. Aus den unten dargelegten Gründen stand der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 Verjährung aber nicht entgegen und erweist sich die Wiederaufnahme der in Rede stehenden Verfahren sohin als rechtmäßig.

2. Einkommensteuer 2004-2006

Zunächst ist festzuhalten, dass die Abgabenbehörde im Abgabenverfahren nicht daran gehindert ist, ohne finanzstrafbehördliche Entscheidung festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO hinterzogen worden sind; liegt daher eine Entscheidung der zuständigen Behörde nicht vor, hat die Abgabenbehörde diese Frage als Vorfrage in eigener Verantwortung zu beurteilen (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0084).

Das gilt auch dann, wenn ein Finanzstrafverfahren nicht mehr durchzuführen ist, weil der Hinterzieher gestorben ist, zumal es nicht gerechtfertigt wäre, den Erben einen gegebenenfalls aus einer Hinterziehung widerrechtlich erlangten finanziellen Vorteil des Verstorbenen zu belassen (vgl. Ellinger/ Sutter/ Urtz, Bundesabgabenordnung, § 207 Anm 17). Zutreffend hat die Behördenvertreterin in der mündlichen Verhandlung vom 18.04.2018 auf das Erkenntnis vom 31.01.2018, Ro 2017/15/0015, verwiesen, in welchem der VwGH unter Hinweis auf BFH 27.8.1991, VIII R 84/89, BStBl. 1992 II 9, ausgesprochen hat, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör nicht deshalb verletzt ist, weil der Steuerpflichtige wegen seines Todes nicht mehr gehört werden kann.

Der diesbezügliche Einwand des Vertreters der Erbengemeinschaft, dass die bereits verstorbene Bf. nicht mehr befragt werden kann, geht daher schon aus diesem Grund ins Leere. Dem Vorwurf, dass bei zeitgerechter Durchführung einer Verhandlung eine Befragung der Bf. noch möglich gewesen wäre, ist darüber hinaus entgegenzuhalten, dass die gegenständliche Beschwerde vom 21.02.2014 nach Erlassung einer gem. § 262 BAO zwingend vorgesehenen Beschwerdeentscheidung am 16.12.2014 mit Vorlagebericht vom 06.02.2015 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt wurde. Da die Bf. bereits am T.M.2015 verstorben ist, erscheint der diesbezügliche Einwand im Hinblick auf eine für die Durchführung einer Verhandlung verbleibenden Zeitspanne von drei Wochen nicht nachvollziehbar.

Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt grundsätzlich fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben hingegen zehn Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO).

Die verlängerte Verjährungsfrist von zehn Jahren gilt unabhängig davon, ob eine Bestrafung zulässig ist oder - wie im Beschwerdefall aufgrund einer Selbstanzeige - nicht (vgl. VwGH 28.1.1997, 96/14/0152).

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

Im Beschwerdefall ist die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG unstrittig erfüllt: Die Bf. hat unter Verletzung der ihr nach § 119 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch das Nichterklären der Schweizer

Kapitaleinkünfte im Inland eine Verkürzung von Abgaben bewirkt. Strittig ist die Erfüllung der subjektiven Tatseite, das Vorliegen einer vorsätzlichen Handlung.

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

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

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht

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

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 (zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; sowie VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Dabei 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 (zB VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213 oder VwGH 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss dabei den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet bzw. in Frage stellt (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

„Bedingter Vorsatz“ (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, dh. als naheliegend ansieht und einen solchen

Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. dessen Eintritt in Kauf nimmt (VwGH 17. 12. 1992, 91/16/0133 und 0136, VwGH 26. 4.1994, 93/14/0052 oder VwGH 28.06.1995, 94/16/0282, mwN). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216, und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

Nach § 9 FinStrG 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.

In der Beschwerde wie auch in der mündlichen Verhandlung wird im Wesentlichen eingewendet, die Bf. sei irrtümlich davon ausgegangen, dass die ausländischen Kapitaleinkünfte durch Abzug der Schweizer Quellensteuer endbesteuert wären. Da sie hinsichtlich ihres geerbten Depots der Schweizer Bank einen Vermögensverwaltungsauftrag erteilt habe, habe sie angenommen, dass alle ihre steuerlichen Obliegenheiten von der Bank erfüllt wurden.

Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen:

Dass die Bf. gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, ihre Schweizer Einkünfte seien in Österreich nicht zu versteuern, ist absolut realitätsfremd. Es trifft zwar zu, dass von den in der Schweiz erzielten Kapitaleinkünften Quellensteuern einbehalten wurden. Dass - nach Auffassung der Bf. - die ausländischen Quellensteuern auf die ausländischen Kapitaleinkünfte eine der österreichischen KEST vergleichbare Endbesteuerungswirkung hätten und sie daher hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich einem (entschuldberen) Irrtum unterlegen sei, kann nur als Schutzbehauptung qualifiziert werden. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, von der potenziellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß (BFG vom 29.04.2016, RV/7101345/2014). Von diesem Kenntnisstand kann auch bei jemandem, der - wie die Bf. - *"keine steuerrechtliche Berufsausbildung"* genossen hat, ausgegangen werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. März 1999, 97/15/0056, ausgeführt hat, kann die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht jedenfalls bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden. Umso mehr muss dieser Grundsatz für die akademisch gebildete Bf. mit einem abgeschlossenen Welthandelstudium Gültigkeit besitzen, auch wenn sie nie eine Berufstätigkeit ausgeübt hat.

Es ist schließlich auch nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger über das für die Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte nötige Detailwissen verfügt, ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang vielmehr, dass die Bf. die ausländischen Kapitalveranlagungen und die daraus resultierenden Erträge dem Finanzamt gänzlich verschwiegen hat, damit unrichtige Erklärungen abgegeben und sohin in Kauf genommen

hat, dass die Besteuerung in Österreich nicht gesetzeskonform erfolgen kann, zumal das Finanzamt davon anderweitig keine Kenntnis erlangen konnte.

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält.

Zum Einwand des Vorliegens eines Irrtums ist ferner festzuhalten, dass die Bf. es unterlassen hat, sich über das Bestehen ihrer Erklärungspflichten zu erkundigen (vgl. dazu UFS 11.10.2012, RV/1451-W/11; UFS 30.8.2013, RV/2893-W/09). Nach Ansicht des erkennenden Senates wäre es naheliegend gewesen, wenn die Bf. anlässlich ihrer Erbschaft - gerade angesichts ihrer vorgebrachten steuerlichen Unerfahrenheit - entsprechende Erkundigungen eingeholt hätte, ob die von ihr vertretene Rechtsansicht tatsächlich zutrifft; allenfalls bei ihrem als Rechtsanwalt tätigen Sohn, der noch dazu als weiterer Erbe ebenfalls von der Rechtsfrage betroffen war. Umso weniger erscheint es nachvollziehbar, dass die Bf. keine Maßnahmen getroffen hat, um rechtswidriges Handeln hintanzuhalten.

Die bloße Argumentation mit einer angenommenen Endbesteuerungswirkung der ausländischen Einkünfte vermag ein Verschulden am objektiv unterlaufenen Rechtsirrtum nicht auszuschließen. Es bedarf bei der Einhaltung der einem am Wirtschaftsleben Teilnehmenden obliegenden Sorgfaltspflicht vielmehr einer Objektivierung durch geeignete Erkundigungen.

Bereits das Unterlassen einer ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung über die Versteuerung stellt ein Verschulden dar, das das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums ausschließt (VwGH 1.12.1972, 2072/71; VwGH 15.6.1973, 390/73).

In diesem Zusammenhang muss auch auf die seit vielen Jahren in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführten politischen Diskussionen bezüglich der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in Liechtenstein, der Schweiz udgl. angelegtem Kapitalvermögen verwiesen werden (vgl. auch BFG vom 21.06.2017, RV/4100068/2013). Insoweit der Vertreter der Erbengemeinschaft im Rahmen der mündlichen Verhandlung eingewendet hat, dass eine diesbezügliche mediale Berichterstattung erst seit dem Schweizer Abkommen erfolgte, ist ihm entgegenzuhalten, dass bereits in den Jahren davor, insbesondere seit dem EuGH-Urteils vom 15.07.2004, Rs Lenz, die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen immer wieder Thema in den Medien war. Dass dies der Bf. entgangen wäre, ist nicht plausibel.

Die Bf. hat - gemeinsam mit ihrem Sohn und ihrer Tochter - von ihrem im Jahr 2000 verstorbenen Ehegatten im Erbweg ein Depot in der Schweiz erworben. Es ist allgemein bekannt, dass im Rahmen der Abwicklung der Erbschaft zwangsläufig auch steuerliche Fragen (Erbschaftssteuer, Einkommensteuer des Verstorbenen) angesprochen werden. Im Hinblick auf die nicht unbeträchtliche Erbschaft erscheint es unglaublich und auch nicht im Einklang mit der Lebenserfahrung, dass die Bf. nach dem Erbanfall nicht mit ihrem

als Rechtsanwalt tätigen Sohn über die aus dem geerbten Vermögen erwirtschafteten Einkünfte gesprochen bzw. einschlägige Erkundigungen eingeholt haben will; umso mehr, als ihr Sohn sie im Verlassenschaftsverfahren vertreten und ebenfalls ein Drittel des in der Schweiz veranlagten Vermögens geerbt hat.

Die Bf. hat die ausländischen Kapitaleinkünfte in der österreichischen Abgabenerklärung nicht ausgewiesen. Mit dem Vorbringen, sie sei der Ansicht gewesen, durch den Abzug der ausländischen Quellensteuern wären die Kapitaleinkünfte endbesteuert gewesen, vermag die Bf. nicht darzutun, weshalb sie letztlich den Sachverhalt hinsichtlich der ausländischen Einkünfte gegenüber dem Finanzamt nicht offengelegt hat; hätte eine Offenlegung doch - so die Ansicht der Bf. - ohnehin keine steuerlichen Auswirkungen gehabt.

Dem Einwand, dass sie darauf vertraut habe, dass die Schweizer Bank sämtliche mit dem Vermögensverwaltungsauftrag verbundenen Verpflichtungen ordnungsgemäß erfüllt habe und niemals auf die Steuerpflicht der Einkünfte in Österreich aufmerksam gemacht worden sei, ist entgegenzuhalten, dass - wie auch die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat - von der UBS Bank der Ertragnisaufstellung ein Informationsblatt, in welchem auch auf die Besonderheiten im Wohnsitzstaat hingewiesen wurde, beigelegt war. Zudem erscheint es schwer vorstellbar, dass die Bf. seitens der USB Bank hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Einkünfte nicht entsprechend beraten wurde.

Dass die Bf. nicht selbst die Schweiz als Veranlagungsland erwählt, sondern lediglich das geerbte Depot bei der bisherigen Bank belassen hat, vermag nichts daran zu ändern, dass es an der Bf. gelegen wäre, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt der (inländischen) Abgabenbehörde gegenüber zur Gänze mitzuteilen.

Im Erkenntnis vom 16.11.2015, RV/2101024/2015, dem ein ähnlich gelagerter Sachverhalt wie dem gegenständlichen Beschwerdefall zugrunde lag, hat das BFG ausgesprochen:

"Allein aus dem Umstand, dass die Kapitalerträge von der Bf. gar nicht deklariert wurden, ist bereits ein bedingter Vorsatz durch fehlende Angaben anzunehmen, weil es realitätsfremd ist, dass ein in Mitteleuropa lebender Mensch - egal welcher Muttersprache - keine Ahnung von der Steuerpflicht von Einnahmen hat (in diesem Sinne auch BFG 11.09.2015, RV/2100695/2014)".

Im Erkenntnis vom 03.06.2015, RV/1100147/2015, betreffend Einkünfte aus einem Schweizer Depot führte das BFG aus:

"Der Einwand der Bf., sie sei auf Grund der in Liechtenstein erhobenen Quellensteuer davon ausgegangen, dass in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen habe und diese damit nicht in die Steuererklärungen aufgenommen worden seien, weshalb sie einem den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum unterlegen sei, ist realitätsfremd; diese Aussage stellt nach Auffassung des Senates eine reine Schutzbehauptung dar, zumal es an der Bf. gelegen hätte, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt

gegenüber zur Gänze offen zu legen. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige auch das Risiko eines Rechtsirrtums. Entschuldigbar ist ein Rechtsirrtum, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte (vgl. VwGH 26.11.1998, 98/16/0199). Von einem entschuldbaren Rechtsirrtum wäre gegenständlich auch deshalb nicht auszugehen, weil die Bf. im Rahmen ihrer Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen hätte müssen. Die Ausführungen der Bf. waren jedenfalls auch nicht geeignet, eine entschuldbare Fehlleistung glaubhaft zu machen (vgl. dazu UFS 11.10.2012, RV/1451-W/11; UFS 30.8.2013, RV/2893-W/09)".

In der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 11.10.2012, RV/1451-W/11, führte der UFS aus:

"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. Die Bw. handelte hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der ausländischen Einkünfte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mindestens mit Eventualvorsatz. Es ist davon auszugehen, dass die Bw. wusste, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht vollständig angegeben waren und dass sie es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden.

Die Bw. wusste, dass ihr ausländisches Kapitalvermögen nach dem Tod ihres Vaters im Jahr 2000 gehörte bzw. ihr zuzurechnen war. Es kann keinesfalls als lebensfremd gewertet werden, aus der beträchtlichen Höhe der Erbschaft der Bw. von rd. € 1,9 Mio. und der Veranlagung dieses Vermögens in der Schweiz einen Rückschluss auf ein zumindest bedingt vorsätzliches Handeln der Bw. zu ziehen."

Insoweit in der Beschwerde und in der Verhandlung vom 18.4.2018 auf die Entscheidung des UFS Linz vom 30.5.2012, FSRV/0100-L/10, verwiesen wird, ist auszuführen, dass daraus nicht allgemein der Schluss gezogen werden kann, dass selbst in Wirtschaftsdingen erfahrene Personen hinsichtlich der korrekten Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften einem „Endbesteuerungsirrtum“ unterliegen können. Im Erkenntnis des BFG vom 21.06.2017, RV/4100068/2013, hat das Gericht ausgesprochen:

"Einerseits ist zwar richtig, dass in dieser Entscheidung gegen einen Einleitungsbeschluss Verkürzungshandlungen iZm bezogenen ausländischen Kapitalerträgen aufgrund von der Behörde nicht widerlegbaren fehlenden steuerrechtlichen Detailwissens der Bf., als fahrlässig qualifiziert wurden (Zinserträge: € 4.600,40 bzw. € 4.776,08). Andererseits erschien es der Behörde höchst unwahrscheinlich, dass die Bf. - eine offenbar durchwegs wirtschaftlich aktiven und zielgerichteten Person - im Hinblick auf die aus dem Verkauf von Wertpapieren innerhalb eines Jahres erzielten beträchtlichen Gewinne (€ 31.111,80 bzw. € 76.742,00) weder eine Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht gegenüber dem

österreichischen Fiskus, noch eine (im Inland bewirkte) Abgabenverkürzung zumindest ernsthaft für möglich gehalten haben will. Es bedarf nämlich keines steuerlichen Detailwissens, um bei fortlaufenden Einkünften dieser Art und Größenordnung zumindest die Möglichkeit einer Abgabe- bzw. Erklärungspflicht im langjährigen Wohnsitzstaat zu erkennen.

Umgelegt auf den Beschwerdefall folgert daraus, dass bei Erträgen von € 563.675,44 für 2003 und € 483.872,03 für 2004 jedenfalls von Abgaben- bzw. Erklärungspflichten im Wohnsitzstaat auszugehen ist ."

Zum Hinweis auf das Judikat des FG Münster vom 5.9.2007, 1K 1544/04 E, demzufolge aus dem bloßen Nichteinholen von Erkundigungen auf keinen bedingten Vorsatz geschlossen werden kann, hat das BFG im genannten Erkenntnis ausgeführt:

"Die Bf. übersieht dabei, dass das FG im angeführten Urteil in Frage gestellt hat, ob die Kläger bzw. der sog. „Hobby-Steuerberater“ von einer Steuerpflicht der Anlagen in der Bundesrepublik Deutschland bzw. zumindest von der beschriebenen Auskunftspflicht überhaupt wussten. Insofern kann das erwähnte Urteil auf den vorliegenden Fall nicht angewandt werden."

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass weder die Beschwerdeausführungen noch die Ausführungen des Vertreters der Erbgemeinschaft in der mündlichen Verhandlung den erkennenden Senat vom Vorliegen eines das vorsätzliche Handeln ausschließenden Irrtums hinsichtlich einer Steuerpflicht der Schweizer Kapitaleinkünfte in Österreich zu überzeugen vermochten.

Vielmehr gelangte der Senat unter Würdigung aller Sachverhaltsmomente zum Ergebnis, dass die Bf. sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht als auch die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und die Abgabenverkürzung wenn auch nicht absichtlich und wissentlich, so doch zumindest billigend in Kauf genommen hat, womit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO erfüllt war, sodass die Erlassung der angefochtenen Bescheide innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erfolgte und daher die Beschwerde gegen die in Rede stehenden Bescheide abzuweisen war.

3. Festsetzung von Anspruchszinsen

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

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

Nachdem aus den oben angeführten Gründen Verjährung der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 nicht entgegenstand, erweisen sich auch die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide als rechtmäßig, zumal ein Anspruchszinsenbescheid an die Höhe der im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides gebunden ist und aufgrund dieser Bindung nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar ist, der maßgebende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. Ritz, BAO, 5. Aufl., § 205 Tz 34; ebenso VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150, mwN). Wird der Abgabenbescheid abgeändert, hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Der Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Geklärt ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein Anspruchszinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar ist, dass der maßgebende Stammabgabenbescheid rechtswidrig ist. Hinsichtlich des Abspruches über die Anspruchszinsenbescheide 2003 bis 2006 ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Wien, am 25. April 2018

