

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D in der Beschwerdesache E.F., Anschr., vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 15. Dezember 2014, St.Nr., betreffend

- 1) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007
- 2) Einkommensteuer 2004 bis 2007
- 3) Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 bis 2007

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Juni 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 29. Jänner 2015 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Die Beschwerdeführerin erzielte in den streitgegenständlichen Jahren neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionsbezüge) auch sonstige Einkünfte (Leibrente) sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen aus einer Kapitalveranlagung in Liechtenstein.

Diese Kapitaleinkünfte wurden von der Beschwerdeführerin in die Einkommensteuererklärungen der Streitjahre (2004 bis 2007) wie in den Jahren zuvor (1991 bis 2003) und dem Zeitraum danach (2008 bis 2013) nicht aufgenommen und fanden daher auch in den Steuerbescheiden keinen Niederschlag.

II. Am 27.05.2014 brachte die Beschwerdeführerin im Weg ihres rechtsfreundlichen Vertreters eine mit 10.03.2014 datierte, an das Wohnsitzfinanzamt adressierte Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG ein. Diese trägt folgenden Wortlaut:

“Vorsorgliche Offenlegung betreffend Einkommensteuer 1991-2013

Sehr geehrte Damen und Herren!

Nachstehend erstatte ich, E.F., geb am xx, wohnhaft in Anschr., für mich selbst eine vorsorgliche

Offenlegung gemäß § 29 FinStrG

wie folgt:

Sachverhalt/Überblick:

Die Einkünfte aus den ausländischen Kapitalveranlagungen aus den Konten und Depots bei der LGT Bank Vaduz, Liechtenstein, wurden von mir, E.F., irrtümlich nicht in Österreich erklärt. Darüber hinaus errichtete ich im Jahr 2010 die X Stiftung und übertrug meine Konten und Depots bei der LGT Bank, Vaduz, auf die X Stiftung. Die Einkünfte dieser Stiftung wären mir zuzurechnen gewesen. Irrtümlicherweise habe ich auch diese Einkünfte nicht in Österreich erklärt.

Aus diesem Grund erstatte ich nachstehend vorsorglich eine Offenlegung gem § 29 FinStrG und lege die mit den Einlagen und mit den Erträgen der Konten und Depots verbundenen ertragsteuerlichen Umstände und den damit verbundenen Sachverhalt iSd § 29 FinStrG umfassend offen.

Ich, E.F., habe die KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, (zuständiger Vorstand: Univ. Doz. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M. (Tel., Mail), beauftragt, die Offenlegung vorzubereiten und mich insoweit zu vertreten. Dies umfasst auch eine Zustellvollmacht.

Ich, E.F., habe den besteuierungsrelevanten Sachverhalt der KPMG Alpen-Treuhand AG mitgeteilt, welche diesen ihren Ausführungen zugrunde gelegt hat. Der nachstehende unter Punkt 1. ausgeführte Sachverhalt dient der Offenlegung der Umstände gemäß § 29 Abs 2 FinStrG und war auch gleichzeitig Grundlage der Ausführungen der KPMG Alpen-Treuhand AG.

1. Sachverhalt und Offenlegung der Umstände gemäß § 29 Abs 2 FinStrG (zugleich durch die Steuerpflichtige der KPMG Alpen-Treuhand AG mitgeteilter Sachverhalt)

1.1. Kontoeröffnung sowie Vermögenseinlage und Herkunft der Mittel

- Ich eröffnete - soweit mir rememberlich - im Jahr 1991 Konten und Depots bei der LGT Bank AG in Liechtenstein.*
- Die Mittel für diese Vermögenseinlage stammten aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991. Dieser Verkauf wurde steuerlich ordnungsgemäß abgewickelt.*

- Im April 2010 errichtete ich die X Stiftung, Vaduz, und widmete ihr das gesamte Vermögen, welches bisher auf meinen Konten und Depots bei der LGT Bank AG, Vaduz, verbucht war. Die Stiftungskonten und Depots wurden weiterhin bei der LGT Bank AG, Vaduz geführt. Der Wert des Vermögens im Zeitpunkt der Widmung an die X Stiftung, Vaduz, betrug EUR 647.992,80.
- Bis Oktober 2007 erfolgten regelmäßige, monatliche Einzahlungen in Höhe von EUR 675,86. Diese Mittel wurden mir von meiner Tochter, Frau G.H., in Form einer monatlichen Rente ausbezahlt.
- Auszahlungen aus den Konten und Depots erfolgten nur in geringem Umfang und betrafen meine persönlichen Lebenshaltungskosten. Im langjährigen Durchschnitt schätze ich sie auf EUR 20.000,- pro Jahr.
- Die Veranlagung des Kapitals in Liechtenstein erfolgte aus Gründen der Risiko- und Altersvorsorge.

1.2. Ausgestaltung der X Stiftung

- Ich selbst bin Zeit meines Lebens alleinige Erstbegünstigte der X Stiftung.
- Nach meinem Ableben sind folgende Personen als Zweitbegünstigte genannt:
- Meine Tochter G.H., geb am aa
- Meine Tochter I.J., geb am bb
- Nach dem Tod oder Vorversterben der Zweitbegünstigten sind folgende Personen als Drittbegünstigte genannt:
- Mein Enkel K.H., geb am cc
- Meine Enkelin L.H., geb am dd
- Mein Enkel M.H., geb am ee
- Meine Enkelin N.O., geb ff

1.3 Zuwendungen aus der X Stiftung

- Für Zwecke der privaten Lebensführung wurden mir von Seiten der Stiftung folgende Beträge in bar zugewendet:

19.10.2010	EUR 5.012,50
05.04.2011	EUR 20.050,00
07.03.2012	EUR 20.050,00
17.10.2012	EUR 30.075,00
28.03.2013	EUR 9.036,00
26.06.2013	EUR 30.120,00
16.10.2013	EUR 15.060,00

- Die Zuwendungen erfolgten in bar und wurden danach nach Österreich verbracht. Eventuell begangene Zollvergehen sind Gegenstand einer eigenständigen - zeitgleich erfolgten - Offenlegung gegenüber den Zollbehörden.

1.4. Vermögenswidmungen an die X Stiftung

- Ich widmete der X Stiftung im April 2010 das gesamte Vermögen, welches bisher auf meinen Konten und Depots bei der LGT Bank AG, Vaduz verbucht war. Die Stiftungskonten und Depots wurden weiterhin bei der LGT Bank AG, Vaduz geführt. Der Wert des Vermögens im Zeitpunkt der Widmung an die X Stiftung, Vaduz betrug EUR 647.992,80.
- Es erfolgte eine weitere Einzahlung meinerseits in Höhe von EUR 12.534,74 am 04.05.2010.

1.5. Einkünfte aus den Konten bei der LGT Bank, Liechtenstein

- Die in der Folge dargestellten Erträge aus der Veranlagung des angegebenen Vermögens wurden seit der Eröffnung der Konten und Depots bei der LGT in Liechtenstein im Jahr 1991 irrtümlicherweise nicht der österreichischen Besteuerung unterworfen.

a) Einkünfte von 1991-2003

- Mangels Vorhandenseins der Vermögensunterlagen vor 2004 lassen sich diese Einkünfte unter Zugrundelegung der Renditen auf dem österreichischen Rentenmarkt auf Basis des (rückgerechneten) Vermögensstandes per Jahresende annehmen. Die Vermögensstände zum jeweiligen 31.12. wurden ausgehend vom Vermögensstand per 31.12.2003 des Kontos bei der LGT Bank AG, Vaduz, unter Zugrundedelegung der Renditen auf dem österreichischen Rentenmarkt, veröffentlicht durch die OeNB, pro Jahr rückgerechnet.

(angegebene Werte in EUR)

Jahr	Wert per 31.12.	Einzahlung (+) Entnahme (-)	Rendite auf dem österreichischen Rentenmarkt lt OeNB	geschätzte Einkünfte
1991	515.882,95	- 20.000,00	8,69 %	44.830,23
1992	541.297,84	- 20.000,00	8,39 %	45.414,89
1993	558.972,59	- 20.000,00	6,74 %	37.674,75
1994	577.615,03	- 20.000,00	6,69 %	38.642,45
1995	596.443,51	- 20.000,00	6,51 %	38.828,47
1996	608.897,76	- 20.000,00	5,33 %	32.454,25
1997	618.850,10	- 20.000,00	4,84 %	29.952,34
1998	626.412,24	- 20.000,00	4,40 %	27.562,14

1999	632.601,96	- 20.000,00	4,14 %	26.189,72
2000	647.297,09	- 20.000,00	5,36 %	34.695,12
2001	658.026,94	- 20.000,00	4,67 %	30.729,88
2002	667.671,56	- 20.000,00	4,44 %	29.644,62
2003	669.981,96	- 20.000,00	3,33 %	22.310,40

Vermögensstand Konto Bank LGT AG, Vaduz, per 31.12.2003: 669.981,96 (= Vermögensstand per 31.12.2004 abzgl Kapitaleinkünfte im Jahr 2004)

b) Einkünfte 2004 - 12.04.2010 (Errichtung der X Stiftung)

• Obwohl Frau E.F. hinsichtlich der Nichtberücksichtigung dieser Einkünfte im Rahmen ihrer ESt-Erklärungen in Österreich einem Irrtum unterlegen ist und daher nur die Einkünfte von 2008 - 2010 nachzuversteuern wären, werden dennoch aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht die Jahre 2004 - 2007 (iSd § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO) betragsmäßig vollständig offengelegt.

• Hinsichtlich der Konten und Depots bei der LGT Vaduz, Liechtenstein stellen sich die Einkünfte wie folgt dar: (Werte in EUR)

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investmentfonds	Spekulations-einkünfte	anrechenbare Quellensteuern
2004	LGT	2.542,34	-	37.830,31	- 7.152,69	-
2005	LGT	4.832,16	-	17.585,64	- 53,34	-
2006	LGT	5,68	-	18.410,81	- 302,67	-
2007	LGT	7,25	-	42.938,68		-
2008	LGT	13,07	-	48.404,80		-
2009	LGT	3,20	-	46.150,76		0,49
2010	LGT	-	-	-		-

1.6. Anmerkung zu den Berechnungen unter Pkt. 1.5. lit. b)

- Die in der obigen Tabelle (Pkt 1.5 lit b)) dargestellten Einkünfte wurden anhand der mit dieser Offenlegung an die Finanzbehörde übermittelten Bankunterlagen von der KMPG errechnet. Die Übermittlung der zugrundeliegenden Bankunterlagen samt den dort ersichtlichen Werten, anhand derer durch die Anwendung der von KPMG angewendeten Berechnungsmethode die für die Einkünftezurechnung relevanten Bemessungsgrundlagen ermittelt wurden, dienen der vollständigen Offenlegung des Sachverhaltes und der Bemessungsgrundlagen iSd § 29 FinStrG.
- Für den Fall, dass die Behörde jedoch aufgrund der vorliegenden, offen gelegten Werte aus den Bankunterlagen eine von der KPMG abweichende Berechnungsmethode anwenden sollte, wird aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht für den Fall, dass sich dadurch

die Bemessungsgrundlagen für die Einkünfteberechnung erhöhen, hinsichtlich der vorgenannten Einkünfte vorsorglich ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 25 % angesetzt:

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investmentfonds	Spekulations-einkünfte	anrechenbare Quellensteuern
2004	LGT	3.177,93	-	47.287,88	- 7.152,69	-
2005	LGT	6.040,20	-	21.982,05	- 53,34	-
2006	LGT	7,10	-	23.013,51	- 302,67	-
2007	LGT	9,06	-	53.673,35	-	-
2008	LGT	16,34	-	60.505,63	-	-
2009	LGT	4,00	-	57.688,45	-	0,49
2010	LGT	-	-	-	-	-

1.7. Einkünfte der X Stiftung (2010 - 2013)

a) Einkünfte 2010-2011

Die X Stiftung erzielte seit Errichtung am 13.04.2010 folgende Einkünfte:

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investment-fonds	Spekulations-einkünfte	anrechenbare Quellensteuern
2010	LGT	4,35	-	32.138,80	82,62	-
2011	LGT	0,89	-	51.788,07	-	-

b) Einkünfte 2012-2013

Angesichts der umfassenden Neuregelung der Kapitalbesteuerung mit dem BBG 2011 erfolgt die Aufstellung der Einkünfte der Jahre 2012 und 2013 getrennt von den übrigen Einkünften und aufgegliedert nach den Kennzahlen in der Einkommensteuererklärung (Formulare E1 bzw E1kv).

2012			
Spekulationseinkünfte ALT	-	KZ 801	E1
Zinsen ALT	-	KZ 754	E1kv
Dividenden ALT	-	KZ 754	E1kv
Investmentfonds ALT	309,16	KZ 754	E1kv
anrechenbare Quellensteuern ALT		KZ 757	E1kv

<i>Realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Überschuss) NEU</i>	-	KZ 865	E1kv
<i>Realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Verluste) NEU</i>	-	KZ 892	E1kv
<i>Einkünfte aus verbrieften Derivaten (Überschuss) NEU</i>	-	KZ 894	E1kv
<i>Einkünfte aus verbrieften Derivaten (Verluste) NEU</i>	-	KZ 896	E1kv
<i>Einkünfte aus Veräußerungswertpapiere/Derivaten 01.10.11-31.03.2012</i>	-	KZ 503	E1
<i>Zinsen NEU</i>	-	KZ 863	E1kv
<i>Dividenden NEU</i>	-	KZ 863	E1kv
<i>Zinsen aus Bankguthaben NEU</i>	0.33	KZ 861	E1kv
<i>Investmentfonds NEU</i>	32.818,92	KZ 898	E1kv
<i>anrechenbare Quellensteuer NEU</i>	-	KZ 901	E1kv
<i>anrechenbare EU-Quellensteuer NEU</i>	-	KZ 375	E1

2013			
<i>Einkünfte aus Veräußerungswertpapiere/Derivaten 01.10.11-31.03.2012</i>		KZ 503	E1
<i>Spekulationseinkünfte</i>		KZ 801	E1
<i>Zinsen aus Bankguthaben</i>	-	KZ 861	E1kv
<i>Einkünfte aus der Überlassung von Kapital</i>	-	KZ 863	E1kv
<i>Realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Überschüsse)</i>	-	KZ 865	E1kv
<i>Realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Verluste)</i>	-	KZ 892	E1kv
<i>Einkünfte aus verbrieften Derivaten (Überschüsse)</i>	-	KZ 894	E1kv
<i>Einkünfte aus verbrieften Derivaten (Verluste)</i>	-	KZ 896	E1kv
<i>Investmentfonds Ausschüttungen</i>	-	KZ 898	E1kv
<i>Investmentfonds ausschüttungsgleiche Erträge</i>	18.613,84	KZ 937	E1kv
<i>anrechenbare Quellensteuer</i>	-	KZ 901	E1kv

anrechenbare EU-Quellensteuer	-	KZ 931	E1kv
-------------------------------	---	--------	------

1.8. Anmerkung zu den Berechnungen unter Pkt. 1.7 lit.a und b

- Die in den obigen Tabellen (Pkt 1.7 lit a und b) dargestellten Einkünfte wurden anhand der mit dieser Offenlegung an die Finanzbehörde übermittelten Bankunterlagen von der KMPG errechnet. Die Übermittlung der zugrundeliegenden Bankunterlagen samt den dort ersichtlichen Werten, anhand derer durch die Anwendung der von KPMG angewendeten Berechnungsmethode die für die Einkünftezurechnung relevanten Bemessungsgrundlagen ermittelt wurden, dienen der vollständigen Offenlegung des Sachverhaltes und der Bemessungsgrundlagen iSd § 29 FinStrG.
- Für den Fall, dass die Behörde jedoch aufgrund der vorliegenden, offen gelegten Werte aus den Bankunterlagen eine von der KPMG abweichende Berechnungsmethode anwenden sollte, wird aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht für den Fall, dass sich dadurch die Bemessungsgrundlagen für die Einkünfteberechnung erhöhen, hinsichtlich der vorgenannten Einkünfte vorsorglich ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 25 % angesetzt.

a) Einkünfte 2010-2011

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investmentfonds	Spekulations-einkünfte	anrechenbare Quellensteuer
2010	LGT	5,44	-	40.173,50	82,62	-
2011	LGT	1,11	-	64.735,09	-	-

b) Einkünfte 2012-2013

2012			
Spekulationseinkünfte ALT	-	KZ 801	E1
Zinsen ALT	-	KZ 754	E1kv
Dividenden ALT	-	KZ 754	E1kv
Investmentfonds ALT	386,45	KZ 754	E1kv
anrechenbare Quellensteuern ALT	-	KZ 757	E1kv
Realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Überschuss) NEU	-	KZ 865	E1kv
Realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Verluste) NEU	-	KZ 892	E1kv
Einkünfte aus verbrieften Derivaten (Überschuss) NEU	-	KZ 894	E1kv
Einkünfte aus verbrieften Derivaten (Verluste) NEU	-	KZ 896	E1kv

<i>Einkünfte aus Veräußerungswertpapiere/Derivaten 01.10.11-31.03.2012</i>	-	KZ 503	E1
<i>Zinsen NEU</i>	-	KZ 863	E1kv
<i>Dividenden NEU</i>	-	KZ 863	E1kv
<i>Zinsen aus Bankguthaben NEU</i>	0.41	KZ 861	E1kv
<i>Investmentfonds NEU</i>	41.023,65	KZ 898	E1kv
<i>anrechenbare Quellensteuer NEU</i>	-	KZ 901	E1kv
<i>anrechenbare EU-Quellensteuer NEU</i>	-	KZ 375	E1

2013			
<i>Einkünfte aus Veräußerungswertpapiere/Derivaten 01.10.11-31.03.2012</i>	-	KZ 503	E1
<i>Spekulationseinkünfte</i>	-	KZ 801	E1
<i>Zinsen aus Bankguthaben</i>	-	KZ 861	E1kv
<i>Einkünfte aus der Überlassung von Kapital</i>	-	KZ 863	E1kv
<i>Realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Überschüsse)</i>	-	KZ 865	E1kv
<i>Realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Verluste)</i>	-	KZ 892	E1kv
<i>Einkünfte aus verbrieften Derivaten (Überschüsse)</i>	-	KZ 894	E1kv
<i>Einkünfte aus verbrieften Derivaten (Verluste)</i>	-	KZ 896	E1kv
<i>Investmentfonds Ausschüttungen</i>	-	KZ 898	E1kv
<i>Investmentfonds ausschüttungsgleiche Erträge</i>	23.267,30	KZ 937	E1kv
<i>anrechenbare Quellensteuer</i>	-	KZ 901	E1kv
<i>anrechenbare EU-Quellensteuer</i>	-	KZ 931	E1kv

2. Conclusio aus abgabenrechtlicher Sicht und Darlegung einer möglichen Verfehlung

• Die Veranlagungseinkünfte aus den Konten und Depots bei der LGT Bank, Vaduz, die unter Punkt 1.5. festgehalten wurden, sind von mir irrtümlicherweise nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen worden.

- Der Grund für die Nichtangabe dieser Einkünfte in der österreichischen Steuerklärung liegt darin, dass ich, E.F., der irrigen Meinung war, dass die Erträge der im Depot liegenden Investmentfonds direkt von den Fondsgesellschaften versteuert werden und somit mich keine weiteren Erklärungspflichten treffen würden.
- Die im Jahr 2010 errichtete X Stiftung ist aus steuerlicher Sicht als vermögensverwaltende FL Stiftung als transparent anzusehen. Aus diesem Grund
- löste die Errichtung der Stiftung und die Übertragung der Vermögenswerte auf die Stiftung keine steuerlichen Folgen aus;
- sind die Einkünfte und Vermögenswerte aus steuerlicher Sicht weiterhin mir zuzurechnen;
- haben die Zuwendungen an mich, E.F., keine steuerlichen Folgen.
- Die Einkünfte der X Stiftung, die unter Punkt 1.7 festgehalten wurden, sind von mir irrtümlicherweise in Österreich nicht erklärt worden.
- Der Grund für die Nichtangabe dieser Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung liegt darin, dass ich, E.F., der irrigen Meinung war, dass aufgrund des Bestehens einer liechtensteinischen Stiftung keinerlei Steuerpflicht in Österreich bestand.

Kumulierte Kennzahlen 2004-2013

- Die Aufteilung der Bemessungsgrundlagen für das ausländische Kapitalvermögen auf den Konten und Depots der LGT Bank, Vaduz nach den Kennzahlen wie in den Einkommensteuererklärungen 2004-2011 vorgesehen, stellt sich wie folgt dar:

	KZ 754	KZ 757	KZ 380/801	Anmerkung
2004	40.372,65	-	7.152,69	verjährt
2005	22.417,80	-	53,34	verjährt
2006	18.416,49	-	302,67	verjährt
2007	42.945,93	-	-	verjährt
2008	48.417,57	-	-	
2009	46.153,96	0,49	-	
2010	32.143,15	-	82,62	
2011	51.788,96	-	-	

- Die Zusammenfassungen der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2012-2013 wurden bereits im Punkt 1.7. lit b dargestellt.

3. Person, für die die Offenlegung gem § 29 FinStrG erstattet wird:

E.F., geb am xx, wohnhaft in Anschr., Sv-Nr. yy

4. Entrichtung und Veranlagungsstand

Der von der Behörde vorgeschriebene Betrag wird nach bescheidmäßiger Vorschreibung mit einem einschlägigen Verwendungszweck entsprechend der auszufertigenden Buchungsmitteilung rechtzeitig abgeführt werden.

Hiermit wird vorsorglich der Antrag gem § 212 Abs 1 BAO auf Stundung der Abgabe bis neun Monate nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides gestellt.

Die Einbringlichkeit der Abgabe ist durch den Aufschub nicht gefährdet.

Frau E.F. hat die letzte Steuererklärung für 2012 eingebracht. Diese wurde bereits veranlagt.

5. Rechtzeitigkeit der Offenlegung

Die Offenlegung ist rechtzeitig, insbesondere sind zum Zeitpunkt der Offenlegung keine wie immer gearteten Verfolgungshandlungen gesetzt oder eine Entdeckung der Tat erfolgt. Die Offenlegung erfolgt bei einem zuständigen Finanzamt iSd § 29 Abs 1 FinStrG."

Der Selbstanzeige schloss die Beschwerdeführerin als Beilagen Berechnungsblätter für die Jahre 2004 bis 2013 sowie Unterlagen der LGT Bank AG (Ertragsaufstellung, Vermögensaufstellung) bei.

III. Desgleichen erstattete die Beschwerdeführerin am 27.05.2014 eine an das Zollamt Feldkirch Wolfurt gerichtete Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG mit der Überschrift

"Offenlegung betreffend Verletzung einer Anmeldeverpflichtung gemäß Art 3 Barmittel-VO sowie § 17b Abs 3 Zollrechts-Durchführungsgesetz".

Dieses Schreiben, das mit 22.05.2014 datiert ist, lautet wie folgt:

"Sehr geehrte Damen und Herren!

Nachstehend erstatte ich, E.F., geb am xx, wohnhaft in Anschr., SV-Nr: yy, (Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See FA 90) eine

Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG

wie folgt:

Sachverhalt/Überblick:

Ich, E.F., geb am xx, führte in den Jahren 2005-2013 Barmittel im Wert von jeweils mehr als EUR 10.000,00 aus Liechtenstein nach Österreich ein und unterließ irrtümlicherweise die Anmeldung gem § 17b Abs 3 Zollrechts-Durchführungsgesetz (fortan auch: ZollrDG) bzw Art 3 Barmittel-VO.

Ich, E.F., habe die KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, (zuständiger Vorstand: Univ. Doz. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M. (Tel., Mail), beauftragt, die Offenlegung vorzubereiten und mich insoweit zu vertreten. Dies umfasst auch eine Zustellvollmacht.

Ich, E.F., habe den zollrechtlichen Sachverhalt der KPMG Alpen-Treuhand AG mitgeteilt, welche diesen ihren Ausführungen zugrunde gelegt hat. Der nachstehende unter Punkt 1.

ausgeführte Sachverhalt dient der Offenlegung der Umstände gemäß § 29 Abs 2 FinStrG und war auch gleichzeitig Grundlage der Ausführungen der KPMG Alpen-Treuhand AG.

1. Sachverhalt und Offenlegung der Umstände gemäß § 29 Abs 2 FinStrG (zugleich durch die Anmeldeverpflichtete mitgeteilter Sachverhalt)

1.1. Offenlegung gemäß § 29 FinStrG vom 26.05.2014

*Hinsichtlich des nachstehend offen gelegten **zollrechtlichen Sachverhaltes** darf ich ergänzend darauf hinweisen, dass ich mit 26.05.2014 eine umfassende Offenlegung des **ertragsteuerlichen Sachverhaltes** gem § 29 FinStrG beim Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See (FA 90) erstattet habe (diese Offenlegung ist diesem Schriftsatz als Beilage ./1 beigelegt).*

1.2. Offenlegung der nicht erfolgten Anmeldepflicht für die unter Punkt 1.3. offen gelegten Einfuhren von Bargeld/Allgemein

Betreffend das Eigentum an den - gemäß Punkt 1.3. nicht bei der Einfuhr angemeldeten Barmitteln darf ich mitteilen, dass das Depot bei der LGT Bank AG, Vaduz, von mir erinnerlich im Jahr 1991 eröffnet wurde. Nur ich, E.F., bin auf diesem Konto zeichnungs- und verfügungsberechtigt.

Betreffend vorgesehener Empfänger der - gemäß Punkt 1.3. nicht bei der Einfuhr angemeldeten - Barmittel darf ich mitteilen, dass ich dieses Bargeld für mich behoben habe.

Betreffend Herkunft und Verwendungszweck - der gemäß Punkt 1.3. nicht bei der Einfuhr angemeldeten Barmittel - darf ich mitteilen, dass die Mittel auf dem Depot bei der LGT Bank AG, Vaduz, aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991 stammen. Die entnommenen Barmittel verwendete ich zur Bestreitung meiner privaten Lebenserhaltungskosten.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich auf die Ausführungen zu dem nachstehenden Punkt 1.3. hinweisen.

Betreffend Höhe und Art der Barmittel wird dies nachstehend unter Punkt 1.3 dargestellt wie folgt:

1.3. Einfuhren 2005 bis 2013

1.3.1. Einfuhr von 10.025,00 am 08.04.2005

Ich, E.F., führte am 08.04.2005 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 10.025,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 10.025,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.2. Einfuhr von 20.025,00 am 21.09.2005

Ich, E.F., führte am 21.09.2005 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 20.050,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 20.050,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.3. Einfuhr von 10.025,00 am 23.01.2006

Ich, E.F., führte am 23.01.2006 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 10.025,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 10.025,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.4. Einfuhr von 10.025,00 am 12.06.2006

Ich, E.F., führte am 12.06.2006 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 10.025,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 10.025,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.5. Einfuhr von 10.030,00 am 27.10.2006

Ich, E.F., führte am 27.10.2006 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 12.030,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 12.030,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.6. Einfuhr von 12.030,00 am 29.08.2007

Ich, E.F., führte am 29.08.2007 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 12.030,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 12.030,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.7. Einfuhr von 50.125,00 am 13.02.2008

Ich, E.F., führte am 13.02.2008 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 50.125,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 50.125,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.8. Einfuhr von 10.025,00 am 26.05.2009

Ich, E.F., führte am 26.05.2009 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 10.025,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 10.025,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.9. Einfuhr von 20.050,00 am 24.03.2010

Ich, E.F., führte am 24.03.2010 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 20.050,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (xy) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 20.050,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.10. Einfuhr von 20.050,00 am 05.04.2011

Ich, E.F., führte am 05.04.2011 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 20.050,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (yz) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 20.050,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.11. Einfuhr von 20.050,00 am 07.03.2012

Ich, E.F., führte am 07.03.2012 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 20.050,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (yz) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 20.050,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.12. Einfuhr von 30.075,00 am 17.10.2012

Ich, E.F., führte am 17.10.2012 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 30.075,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (yz) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 30.075,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.13. Einfuhr von 30.120,00 am 26.06.2013

Ich, E.F., führte am 26.06.2013 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 30.120,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (yz) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 30.120,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

1.3.14. Einfuhr von 15.060,00 am 16.10.2013

Ich, E.F., führte am 16.10.2013 aus Vaduz, Liechtenstein, kommend, EUR 15.060,00 in bar nach Österreich ein.

Die Barmittel waren eine Abhebung vom Konto (yz) bei der LGT Bank AG, Vaduz.

Die Barmittel iHv EUR 15.060,00 führte ich in EUR-Banknoten mit mir.

Die aus dem Konto bei der LGT Bank AG entnommenen Barmittel stammen aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahr 1991.

Betreffend Reiseweg und Verkehrsmittel darf ich mitteilen, dass ich von Vaduz, Liechtenstein, mit dem Auto (Kennzeichen) über den Grenzübergang P nach Österreich gereist bin.

2. Conclusio aus zollrechtlicher Sicht und Darlegung der Verfehlung

Die von mir in das Gebiet der Europäischen Union eingeführten Barmittel, welche in Punkt 1.1 bis 1.3. offen gelegt wurden, sind von mir irrtümlicherweise nicht bei den zuständigen Behörden gemäß § 17b Abs 3 Zollrechts-Durchführungsgesetz (fortan: ZollrDG) bzw Art 3 Barmittel-VO angemeldet worden.

3. Personen, für die die Selbstanzeige gem § 29 FinStrG erstattet wird:

E.F., geb am xx, wohnhaft in Anschr., SVNr: yy, (Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See FA 90)

4. Rechtzeitigkeit der Offenlegung

Die Offenlegung ist rechtzeitig, insbesondere sind zum Zeitpunkt der Offenlegung weder Verfolgungshandlungen gesetzt noch steht eine Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung unmittelbar bevor. Die Offenlegung erfolgt bei einem zuständigen Zollamt iSd § 29 Abs 1 FinStrG."

Der Selbstanzeige fügte die Beschwerdeführerin als Beilagen die Selbstanzeige an das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 10.03.2014 sowie ihre Reisepassdaten an.

IV. In der Folge ordnete das Finanzamt die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich des Zeitraumes 2004 bis 2013 betreffend Einkommensteuer an.

Im Rahmen dieser Prüfung fand am 02.12.2014 eine Einvernahme der Beschwerdeführerin als Verdächtige statt. In der diesbezüglichen Niederschrift heißt es:

"Zur Sache gibt die Verdächtige an:

Mit Schreiben vom 10.3.2014 wurde von Fr. E.F. eine Selbstanzeige betreffend die Jahre 2004 bis 2013 übermittelt, nach der in den Jahren 2004 bis 2013 sowohl Zinserträge wie auch Einkünfte aus Investmentfonds in den Einkommensteuererklärungen bisher nicht erfasst waren. Die einzelnen Beträge stellen sich lt. diesem Schriftsatz in den Jahren 2004 bis 2007 wie folgt dar:

	<i>Zinsen</i>	<i>Investmentfonds</i>
<i>2004</i>	<i>€ 2.542,34</i>	<i>€ 37.830,31</i>
<i>2005</i>	<i>€ 4.832,16</i>	<i>€ 17.585,65</i>
<i>2006</i>	<i>€ 8,68</i>	<i>€ 18.410,81</i>
<i>2007</i>	<i>€ 7,25</i>	<i>€ 42.938,68</i>

Als Begründung für die Nichtangabe dieser Einkünfte in den Einkommensteuererklärungen dieser Jahre wird in der Selbstanzeige vom 10.3.2014 ausgeführt, dass Fr. F. der irrigen Meinung gewesen wäre, die Erträge der im Depot liegenden Investmentfonds seien direkt von den Fondsgesellschaften versteuert worden, weshalb damit keine weiteren Erklärungspflichten verbunden gewesen wären. Lt. Darstellung in der Selbstanzeige seien die Konten und Depots bei der LGT Bank AG in Liechtenstein im Jahre 1991 eingerichtet worden, wobei die Mittel aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahre 1991 aus versteuerten Mitteln stammen würden.

Als Grund für die Veranlagung des Kapitals in Liechtenstein wird die Risiko- und Altersvorsorge angeführt.

Frage:

Welche Liegenschaft wurde im Jahre 1991 von Ihnen um welchen Kaufpreis veräußert?

Antwort:

Es handelte sich dabei um das Haus meiner Mutter, welches ich von ihr geerbt habe. Soweit ich mich erinnern kann, wurde der Verkauf glaublich 1989 oder 1990 durchgeführt. Der Kaufpreis in Höhe von ATS 9,5 Mio. wurde vom Käufer im Jahre 1991 an mich überwiesen.

Frage:

Wie hoch war der Betrag, den Sie im Jahre 1991 in Liechtenstein veranlagt haben?

Antwort:

Geht man vom Wertansatz in der Selbstanzeige auf der Seite 6 im Jahre 1991 aus, so dürfte der Betrag ca. € 516.000 betragen haben, der letztlich in Liechtenstein zur Veranlagung gelangte.

Frage:

Warum haben Sie im Jahre 1991 einen Betrag von ca. ATS 7.100.000,- gerade in Liechtenstein veranlagt?

Antwort:

Der Grund lag darin, dass die Beratung bei der Sparkasse in R (Filiale in S) mir nicht kompetent erschien. Weiters war für mich in dieser Filiale nicht die entsprechende Diskretion gegeben. Da ich einen Bekannten aus der Schweiz hatte, der in Vermögensangelegenheiten viel Erfahrung hatte, gab mir dieser den Rat, mein Geld bei der LGT Bank in Liechtenstein anzulegen. Anlässlich eines Gespräches bei der LGT Bank in Liechtenstein hatte ich den Eindruck, dass das Geld hier gut angelegt wäre. Bei dieser Besprechung erzählte mir der Anlageberater, dass der Fürst Adam auch sein eigenes Geld in die fürstlichen Fonds angelegt hat, in die ich auch investieren konnte. Damit war für mich das entsprechende Vertrauen hergestellt. Die Veranlagung diente primär dem Vermögenserhalt und meiner Altersvorsorge, aber nicht so sehr der gewinnbringenden Veranlagung.

Frage:

Wie haben Sie die Geldveranlagung im Jahre 1991 in Liechtenstein abgewickelt?

Antwort:

Soweit ich mich erinnern kann wurde ein Teil des vorgenannten Geldbetrages überwiesen und ein Teil wurde von mir persönlich in die LGT Bank nach Liechtenstein gebracht. Ich habe mich für einen bestimmten Fonds entschieden und das Geld ist in diesem Fonds geblieben. Danach wurden keine weiteren Veranlagungsentscheidungen mehr getroffen.

Frage:

Haben Sie die in den Jahren 1991 bis 2003 in Liechtenstein bezogenen Kapitalerträge in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen erfasst?

Antwort:

Nein, auf diese Idee wäre ich nicht gekommen.

Frage:

Lt. Darstellung in der Selbstanzeige wurden in den Jahren 2004 bis 2007 folgende Kapitaleinkünfte aus Liechtenstein bezogen:

	<i>Zinsen</i>	<i>Investmentfonds</i>
<i>2004</i>	<i>€ 2.542,34</i>	<i>€ 37.830,31</i>
<i>2005</i>	<i>€ 4.832,16</i>	<i>€ 17.585,65</i>
<i>2006</i>	<i>€ 8,68</i>	<i>€ 18.410,81</i>
<i>2007</i>	<i>€ 7,25</i>	<i>€ 42.938,68</i>

Als Grund für die Nichterfassung dieser Beträge in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2004 bis 2007 wird angeführt, dass Fr. F. irrig der Meinung war, dass die Erträge der im Depot liegenden Investmentfonds direkt von den Fondsgesellschaften versteuert worden wären und somit keine weiteren Erklärungspflichten Fr. F. treffen würden. Welche Nachweise gibt es für dieses Vorbringen?

Gibt es Unterlagen, aus denen die Besteuerung dieser Kapitalerträge in Liechtenstein hervorgeht?

Wie hoch waren die jährlichen Quellensteuern, die in den Jahren 2004 bis 2007 für diese Kapitalerträge von den Fondsgesellschaften in Liechtenstein abgeführt wurden?

Antwort:

Ich war der irrigen Meinung, dass in den Jahren 2004 bis 2007 von den Fondsgesellschaften die entsprechenden Quellensteuern auf meine Erträge abgeführt wurden. Wie hoch diese Beträge tatsächlich waren, entzieht sich meiner Kenntnis.

Frage:

Ist Ihnen bekannt, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich (sowohl inländische wie auch ausländische) steuerpflichtig sind?

Antwort:

Zu dieser Frage verweise ich auf meine Ausführungen, die ich vorher getätigt habe.

Frage:

Haben Sie von der liechtensteinischen LGT Bank jährliche Abrechnungen erhalten, in denen die einzelnen Erträge aus den Veranlagungen ausgewiesen sind?

Antwort:

Nein, ich habe keine laufenden Abrechnungen von der Bank übermittelt erhalten. Wenn ich nach Liechtenstein zur Bank hinausgefahren bin, wurden mir die entsprechenden Unterlagen bezüglich dieser Fonds vorgelegt. Gelegentlich habe ich auch entsprechende Geldbeträge nach Österreich mitgenommen.

Frage:

Haben Sie sich bei einem Steuerberater bezüglich der Besteuerung ausländischer Kapitalerträge erkundigt?

Antwort:

Nein. Auch während meiner gewerblichen Tätigkeit bis zum Jahre 1993 in R habe ich keinen steuerlichen Vertreter gehabt. Sowohl die Buchhaltung wie auch die Steuererklärungen wurden von meinem Buchhalter erstellt. Die Steuererklärungen der Jahre 2004 bis laufend wurden von mir selbst erstellt.

Frage:

Warum haben Sie im März 2014 eine Selbstanzeige bezüglich der Jahre 2004 bis 2013 eingereicht?

Antwort:

Auf Grund der medialen Berichterstattung im Jahre 2014 habe ich mich einschlägig informiert und auf Grund des Rates von Herrn NN zur Selbstanzeige entschieden."

Das Ergebnis der durchgeführten Betriebsprüfung ist im Betriebsprüfungsbericht vom 16.12.2014 festgehalten. In der Beilage wird zu "Tz 1 Ausländisches Vermögen" Folgendes ausgeführt:

"Lt. Aktenlage hat Fr. F. für die Jahre 2004 bis 2013 Einkommensteuererklärungen eingereicht, in denen sie neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) auch sonstige Einkünfte aus einer Leibrente iHv € 12.875,94 (2004 bis 2011) bzw. iHv € 14.046,48 (2012 und 2013) erklärt hat. Neben Sonderausgaben beantragte Fr. F. bezüglich dieser Jahre auch die Absetzung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung, die in einer Beilage aufgelistet waren. Die Veranlagung der Einkommensteuerverfahren betreffend die Jahre 2004 bis 2013 erfolgte erklärungskonform."

Das Einkommen errechnete sich in diesen Jahren somit aus der jährlichen Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und der Leibrente von ca. € 12.900,- abzüglich der Sonderausgaben und den Aufwendungen für außergewöhnliche Belastung, wodurch sich in Summe ein Betrag von ca. € 28.000,- ergab.

Mit Schreiben vom 10.03.2014, eingereicht am 27. Mai 2014 bei der gemeinsamen Einlaufstelle der Finanzämter Wien, brachte Fr. F. eine „vorsorgliche Offenlegung gemäß § 29 FinStrG betreffend Einkommensteuer 1991 - 2013" ein. Die Einkünfte aus den ausländischen Kapitalveranlagungen, nämlich aus den Konten und Depots bei der LGT Bank Vaduz (Liechtenstein) seien irrtümlich nicht in Österreich erklärt worden. Darüber hinaus habe sie im Jahre 2010 die X Stiftung errichtet und ihre Konten und Depots bei der LGT Bank (Vaduz) auf die X Stiftung übertragen. Die Einkünfte dieser Stiftung wären ihr zuzurechnen gewesen. Irrtümlicherweise habe sie auch diese Einkünfte nicht erklärt. Wie aus diesem Schreiben unter Punkt 1.1. weiters hervorgeht, habe Fr. F. im Jahre 1991 Konten und Depots bei der LGT Bank AG in Liechtenstein eröffnet. Die Mittel für diese Vermögenseinlage würden aus dem Verkauf einer österreichischen Liegenschaft im Jahre 1991 stammen. Dieser Verkauf sei steuerlich ordnungsgemäß abgewickelt worden. Im

April 2010 habe Fr. F. die X Stiftung, Vaduz errichtet und ihr das gesamte Vermögen, welches bisher auf ihren Konten und Depots bei der LGT Bank AG, Vaduz verbucht war, zugewendet. Die Stiftungskonten und Depots seien weiterhin bei der LGT Bank AG, Vaduz, geführt worden. Der Wert des Vermögens im Zeitpunkt der Widmung an die X Stiftung, Vaduz, habe € 647.992,80 betragen.

Bis Oktober 2007 wären regelmäßige monatliche Einzahlungen iHv € 675,86 erfolgt. Diese Mittel seien ihr von ihrer Tochter, Fr. G.H., in Form einer monatlichen Rente ausbezahlt worden.

Auszahlungen aus den Konten und Depots wären nur in geringem Umfang erfolgt und habe die persönlichen Lebenshaltungskosten betroffen. Im langjährigen Durchschnitt hätten diese schätzungsweise € 20.000,- pro Jahr betragen. Die Veranlagung des Kapitals in Liechtenstein sei aus Gründen der Risiko- und Altersvorsorge erfolgt.

Unter Punkt 1.5. a) dieses Schreibens werden die Einkünfte von 1991 - 2003 dargestellt.

Einkünfte von 1991 – 2003

Mangels Vorhandensein der Vermögensunterlagen vor 2004 würden sich diese Einkünfte unter Zugrundelegung der Renditen auf dem österreichischen Rentenmarkt auf Basis des (rückgerechneten) Vermögensstandes per Jahresende errechnen. Die Vermögensstände zum jeweiligen 31.12. würden ausgehend vom Vermögensstand per 31.12.2003 des Kontos bei der LGT Bank AG, Vaduz, unter Zugrundelegung der Renditen auf dem österreichischen Rentenmarkt pro Jahr rückgerechnet.

(angegebene Werte in EUR)

Jahr	Wert per 31.12.	Einzahlung (+) Entnahme (-)	Rendite auf dem österreichischen Rentenmarkt	geschätzte Einkünfte
1991	515.882,95	- 20.000,00	8,69 %	44.830,23
1992	541.297,84	- 20.000,00	8,39 %	45.414,89
1993	568.972,59	- 20.000,00	6,74 %	37.674,75
1994	577.615,03	- 20.000,00	6,69 %	38.642,45
1995	596.443,51	- 20.000,00	6,51 %	38.828,47
1996	608.897,76	- 20.000,00	5,33 %	32.454,25
1997	618.850,10	- 20.000,00	4,84 %	29.952,34
1998	626.412,24	- 20.000,00	4,40 %	27.562,14
1999	632.601,96	- 20.000,00	4,14 %	26.189,72
2000	647.297,09	- 20.000,00	5,36 %	34.695,12
2001	658.026,94	- 20.000,00	4,67 %	30.729,88
2002	667.671,56	- 20.000,00	4,44 %	29.644,62

2003	669.981,96	- 20.000,00	3,33 %	22.310,40
------	------------	-------------	--------	-----------

Vermögensstand Konto Bank LGT AG, Vaduz, per 31.12.2003: 669.981,96 (= Vermögensstand per 31.12.2004 abzgl Kapitaleinkünfte im Jahr 2004)

Einkünfte 2004 - 12.04.2010 (Errichtung der X Stiftung)

Obwohl Fr. F. hinsichtlich der Nichtberücksichtigung dieser Einkünfte im Rahmen ihrer ESt-Erklärungen in Österreich einem Irrtum unterlegen sei und daher nur die Einkünfte von 2008 - 2010 nachzuversteuern wären, würden dennoch aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht die Jahre 2004 - 2007 (iSd § 207 Abs. zweiter Satz BAO) betragsmäßig vollständig offengelegt.

Hinsichtlich der Konten und Depots bei der LGT Vaduz, Liechtenstein stellen sich die Einkünfte wie folgt dar: (Werte in EUR)

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investmentfonds	Spekulations-einkünfte	anrechenbare Quellensteuern
2004	LGT	2.542,34	-	37.830,31	- 7.152,69	-
2005	LGT	4.832,16	-	17.585,64	- 53,34	-
2006	LGT	5,68	-	18.410,81	- 302,67	-
2007	LGT	7,25	-	42.938,68	-	-
2008	LGT	13,07	-	48.404,80	-	-
2009	LGT	3,20	-	46.150,76	-	0,49
2010	LGT		-		-	-

Einkünfte der X Stiftung (2010 - 2013)

Die im Jahr 2010 errichtete X Stiftung sei aus steuerlicher Sicht als vermögensverwaltende FL Stiflung als transparent anzusehen, die seit Errichtung am 13.04.2010 folgende Einkünfte erzielte:

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investmentfonds	Spekulations einkünfte	anrechenbare Quellensteuern
2010	LGT	4,35		32.138,80	82,62	-
2011	LGT	0,89		51.788,07		-

2012	Investmentfonds ALT	309, 16
	Zinsen aus Bankguthaben NEU	0,33
	Investmentfonds NEU	32.818,92

2013	Investmentfonds	
	Ausschüttungsgleiche Erträge	18.613,84

Aufgrund der Transparenz dieser Stiftung wären die Einkünfte und Vermögenswerte aus steuerlicher Sicht weiterhin Fr. F. zuzurechnen und haben die Zuwendungen an sie auch keine steuerlichen Folgen.

Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren betreffend die Jahre 2004 bis 2013:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b Bundesabgabenordnung (BAO) idF FVwGG 2012, BGBl. I ab 1.1.2014, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Fr. F. hat mit Schreiben vom 10. März 2014, eingereicht am 27. Mai 2014 bei der gemeinsamen Einlaufstelle der Finanzämter Wien, eine Selbstanzeige betreffend die unterlassene Versteuerung der Erträge aus Kapitalveranlagungen in Liechtenstein hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2013 eingebracht.

In den von Fr. F. ursprünglich übermittelten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2013 wurden neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weiters noch sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (Leibrente) (2004 bis 2011: € 12.875,94; 2012 und 2013: € 14.046,48) angeführt, wobei in diesen Abgabenerklärungen auch Sonderausgaben sowie Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht wurden. Einkünfte aus Kapitalvermögen waren in den Einkommensteuererklärungen dieser Jahre (2004 bis 2013) nicht enthalten. Dem Finanzamt ist die unterlassene Versteuerung dieser ausländischen Kapitalerträge im Zeitraum 2004 bis 2013 erst durch diese Selbstanzeige bekannt geworden. Damit sind Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit b BAO neu hervorgekommen und dadurch die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren bezüglich der Jahre 2004 bis 2013 erfüllt.

Verlängerte Verjährungsfrist von 10 Jahren:

Bezüglich der Einkommensteuer 2004 bis 2007 macht Fr. F. geltend, es sei Verjährung eingetreten, weil die Einkommensteuer im Zusammenhang mit den ausländischen Kapitalerträgen nicht hinterzogen worden wäre.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO in der ab dem Jahr 2003 geltenden Fassung des BBKB 2010, BGBl. I Nr. 105/2010). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg. cit. mit dem Ablauf des

Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden Fassung des AbgAG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam wird, erfolgt im Abgabenveranlagungsverfahren als Vorfrage, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (vgl. Ritz, BAO⁴, § 207 Tz 15). Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabensanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Das Herbeiführen einer Abgabenverkürzung muss unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs. 2 BAO). Die Abgabepflichtigen haben gemäß § 120 Abs. 1 BAO ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Im konkreten Fall wurden von Fr. F. Einkommensteuererklärungen in Papierform für die Jahre 2004 bis 2011 beim damals zuständigen Finanzamt-XY und für die Jahre 2012 und 2013 beim nunmehr zuständigen Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See eingereicht. Für die Jahre 2004 bis 2011 erklärte die Abgabepflichtige neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch sonstige Einkünfte aus Leibrentenzahlungen in Höhe von € 12.875,94 bzw. iHv € 14.046,48 (2012 und 2013). Die Abgabenfestsetzungen erfolgten erklärungsgemäß mit Bescheiden vom 19. Mai 2005 (ESt für das Jahr 2004), vom 23. März 2006 (ESt für das Jahr 2005), vom 24. April 2007 (ESt für das Jahr 2006),

mit Bescheid vom 28. April 2008 (ESt für das Jahr 2007), vom 12. Mai 2009 (ESt für das Jahr 2008), vom 27. April 2010 (ESt für das Jahr 2009), vom 9. Mai 2011 (ESt für das Jahr 2010), vom 24. April 2012 (ESt für das Jahr 2011), vom 27. Mai 2013 (ESt für das Jahr 2012) und vom 28. April 2014 (ESt für das Jahr 2013). Mit Schreiben vom 10.03.2014, eingereicht am 27. Mai 2014 bei der gemeinsamen Einlaufstelle der Finanzämter Wien, übermittelte die Abgabepflichtige schließlich die Offenlegung gemäß § 29 FinStrG betreffend den in den Jahren 2004 und 2013 (gemeint wohl: 2004 bis 2013) nicht erklärten Einkünften aus ausländischen Kapitalveranlagungen.

In § 33 Abs. 1 FinStrG wird als weiteres Tatbestandsmerkmal Vorsatz bei der Bewirkung einer Abgabenverkürzung verlangt. Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Im ersten Halbsatz wird somit der direkte Vorsatz (dolus directus), im zweiten Halbsatz der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) definiert. Für den Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG genügt bereits bedingter Vorsatz. Der Täter bezweckt den tatbildmäßigen Erfolg nicht, er sieht seinen Eintritt auch nicht als gewiss voraus, er hält ihn aber ernstlich für möglich und findet sich mit ihm ab. Der Täter findet sich mit der Tatbestandsverwirklichung ab, wenn er sich dafür entscheidet, sie hinzunehmen; dabei genügt bloße Gleichgültigkeit, eine Bejahung der Tathandlung oder ihres Erfolges ist nicht erforderlich. Der Vorsatz muss sich auf alle Tatbestandsmerkmale erstrecken und muss schließlich im Zeitpunkt der Tat vorliegen.

Im vorgenannten Schriftsatz vom 10.03.2014 wird dazu ausgeführt, die Veranlagungseinkünfte aus den Konten und Depots bei der LGT Bank, Vaduz, seien von Fr. F. irrtümlicherweise nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen worden. Der Grund für die Nichtangabe dieser Einkünfte in der österreichischen Steuererklärung wäre darin gelegen, dass die Abgabepflichtige der irrigen Meinung gewesen sei, die Erträge der im Depot liegenden Investmentfonds würden direkt von den Fondsgesellschaften versteuert, weshalb sie keine weiteren Erklärungspflichten treffen würden.

Am 02.12.2014 erfolgte im Rahmen des gegenständlichen Prüfungsverfahrens eine Befragung von Fr. F. zur Vermögensanlage in Liechtenstein. Lt. Auskunft der Pflichtigen habe es sich dabei um einen Betrag von ca. € 516.000,- gehandelt, der im Jahre 1991 in Liechtenstein zur Veranlagung gelangt sei. Wie aus der im Schriftsatz vom 10.03.2014 entnommenen Tabelle zur Einkünfteentwicklung im Zeitraum 1991 bis 2003 hervorgeht, wurden in diesen Jahren Einkünfte von insgesamt ca. € 440.000,- erzielt. Von 2004 bis 2009 betrugen die Einkünfte aus dieser Veranlagung insgesamt ca. € 210.000,- (siehe Tabelle unter 1.5 b) im Schreiben vom 10.03.2014).

Wenn die Pflichtige nun angibt, ihrer Ansicht nach wären die Erträge der Investmentfonds direkt von den Fondsgesellschaften versteuert worden, weshalb sie keine weitere Erklärungspflicht getroffen habe, so ist dieses Vorbringen wenig glaubhaft, zumal dieser Umstand auch nicht unter Beweis gestellt wurde. Auf die Frage nach den jährlichen

Quellensteuern, die von den Fondsgesellschaften in den Jahren 2004 bis 2007 für diese Kapitalerträge abgeführt worden wären, konnte Fr. F. keine Angaben machen. In der Niederschrift vom 02.12.2014 ist dazu festgehalten: "Wie hoch diese Beträge tatsächlich waren, entzieht sich meiner Kenntnis."

Aufgrund der Größenordnung des Veranlagungsbetrages (1991: € 516.000,-), aus dem im Zeitraum von 1991 bis 2007 jährliche Einkünfte zwischen € 18.000,- (2006) und € 45.000,- (1992) erzielt wurden, erscheint es wenig glaubwürdig und entspricht auch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand über einen Zeitraum von 16 Jahren !!!! (1991 - 2007) sich nie über die steuerlichen Konsequenzen ausländischer Kapitalerträge erkundigt habe, wo diese liechtensteinischen Einkünfte sogar erheblich über den laufenden Pensionsbezügen von € 17.000,- (brutto) lagen.

Nachdem Fr. F. die Vermögensanlage des vorgenannten Betrages in Liechtenstein selbst vorgenommen hat und dazu auch mehrmals persönlich nach Liechtenstein gereist ist, war das Thema "Steuerpflicht dieser Kapitalerträge" sicher auch Gegenstand diverser Besprechungen mit dem Kundenbetreuer der LGT Bank, zumal die vollständige Besteuerung dieser Kapitalerträge im Wohnsitzstaat einen erheblichen Einfluss auf die Renditeberechnung der Anlageprodukte hat.

Die Kenntnis der grundsätzlichen Steuerpflicht von Kapitalerträgen bei Fr. F. ergibt sich wohl auch aus der Tatsache, dass in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1984 bis 1991 Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgewiesen waren, im Rahmen derer eine Anrechnung der KEST begehrt wurde.

Dass die Pflichtige gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, gerade die nicht unerheblichen Einkünfte aus den liechtensteinischen Depots bei der LGT Bank (Vaduz) seien in Österreich steuerfrei und müssten nicht einmal in den Steuererklärungen angegeben werden, ist realitätsfremd. Allein aus dem Umstand, dass diese Kapitalerträge von Fr. F. gar nicht deklariert wurden, ist bereits ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben anzunehmen. Vorsätzlich handelt nämlich derjenige, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten hat, dass er den Tatbestand verwirklicht und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat.

In diesem Zusammenhang dürfen auch die seit vielen Jahren in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführten politischen Diskussionen bezüglich der Sicherstellung der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in Liechtenstein angelegten Kapitalvermögen nicht unberücksichtigt bleiben.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht, und es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen (vgl. VwGH vom 08.04.1970, 1415/68, und VGH 27.01.1972, 1671/70). Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie

Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann (vgl. VwGH vom 19.03.1974, 1527/72, vom 12.09.1978, 1511/75, vom 24.02.1982, 0837/80, vom 24.11.1987, 86/14/0098, vom 25.05.1993, 93/14/0019 und zuletzt vom 28.10.2010, 2006/15/0326).

Wie eine Vielzahl von Selbstanzeigen zu liechtensteinischen Kapitalerträgen beweist, gab es in der Vergangenheit auch eine große Anzahl von inländischen Abgabepflichtigen, die aufgrund des damals in Liechtenstein geltenden Bankgeheimnisses (geregelt in Art 14 des Gesetzes vom 21. Oktober 1992 über die Banken und Finanzgesellschaften) erhebliches Kapitalvermögen in Liechtenstein veranlagten, ohne die Kapitalerträge daraus in Österreich offen zu legen.

Auch nach dem Gesamtbild der Vermögensverhältnisse der Abgabepflichtigen (lt. Darstellung auf Seite 6 des Schreibens vom 10.03.2014 betrug der Vermögensstand per 31.12.2003 € 669.981,96) und der langjährigen Tätigkeit als Unternehmerin in der Gastronomiebranche ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass sie die Steuerbarkeit der Kapitaleinkünfte kannte. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß.

In Anbetracht der Einkommensverhältnisse von Fr. F. und dem Vorliegen dieser ausländischen Einkunftsquellen kann der Einwand der Pflichtigen, sie wäre rechtsirrigerweise davon ausgegangen, dass mit dem in Liechtenstein behaupteten Quellensteuerabzug bei den Fondsgesellschaften sämtliche Steuerpflichten erfüllt wären, nicht als ernsthaftes Vorbringen gewertet werden. Umso mehr als davon ausgegangen werden kann, dass Fr. F. auch in Österreich über ein Bankkonto und daher zumindest über Einkommen aus Kapitalvermögen verfügte und daher wissen musste, dass die österreichische mit Endbesteuerungswirkung verbundene Kapitalertragsteuer, welche ebenso als Abzugssteuer konzipiert ist, 25% beträgt.

Die Ausführungen von Fr. F., wonach eine angebliche Abzugssteuer bei den liechtensteinischen Fonds, die überdies bei der Befragung am 02.12.2014 nicht einmal belegt werden konnten, eine gleichartige Abgeltungswirkung haben kann, sind daher völlig unglaubwürdig und lebensfremd.

Der Einwand der Pflichtigen, sie wäre in Ansehung der in Liechtenstein erhobenen Quellensteuer davon ausgegangen, dass in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen habe, weshalb sie einem den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum unterlegen wäre, stellt daher eine reine Schutzbehauptung dar, zumal es an Fr. F. gelegen wäre, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige das Risiko eines Rechtsirrtums. Entschuldigbar ist ein Irrtum, 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). Der von der Pflichtigen eingewandte entschuldbare Rechtsirrtum liegt daher auch deswegen nicht vor, weil sie bei Anwendung der nach ihren Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen hätte müssen, zumal ihr grundsätzlich die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte bekannt war. Dies umso mehr, als Fr. F. die Einkommensteuererklärungen für den besagten Zeitraum selbst verfasst hat.

Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führt zu dem Schluss, dass Fr. F. 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. 1 BAO gegeben ist, können die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist von 10 Jahren ergehen."

V. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers, verfügte mit Bescheiden vom 15.12.2014 die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2013 und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide. Des Weiteren setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom selben Tag Anspruchszinsen für die Jahre 2004 bis 2012 fest.

VI. Gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007, Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 und Anspruchszinsenbescheide 2004 bis 2007 (alle zugestellt am 29.12.2014) erhob die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 29.01.2015 Bescheidbeschwerde.

In der Rechtsmittelschrift führt die Beschwerdeführerin im Wege ihres Rechtsvertreters Folgendes aus:

"1. Sachverhalt:

1.1. Grundlegendes

Wir erstatteten am 10. März 2014 durch Übergabe eines Schriftsatzes eine Offenlegung gem. § 29 FinStrG für Einkommensteuer 1991 bis 2013 für unsere obengenannte Mandantschaft.

Nach erfolgter Außenprüfung und Befragung der Mandantin erreichten uns am 29. Dezember 2014 die im Betreff angeführten Bescheide.

1.2. Begründung der Wiederaufnahme Einkommensteuer 2004-2007 und der Einkommensteuerbescheide 2004-2007

In den angeführten Bescheiden erfolgten keine eigenständigen Ausführungen zum Vorliegen der verlängerten Verjährungsfrist, sondern wurde auf den Bericht über die Außenprüfung betreffend Einkommensteuer 2004-2007 vom 16.12.2014 verwiesen, der auszugsweise wie folgt ausführt (in der Folge werden Teile der Ausführungen der Beilage zu Tz 1 Ausländisches Kapitalvermögen wiedergegeben).

2. Angefochtene Punkte

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

2.1. Eingetretene Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 2004-2007

Nach § 207 Abs 2 BAO verjährt die Einkommensteuer nach fünf Jahren. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Gemäß § 209 Abs 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen werden. Weiters verlängert sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr gemäß § 209 Abs 1 vorletzter Satz BAO (idF BGBl 2009/20), wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Ob Abgaben iSd § 207 Abs 2 2. Satz BAO hinterzogen sind, ist von der Behörde als Vorfrage nach den Vorschriften des FinStrG zu prüfen.

Nach der Rsp ist die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen und bewirkt die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde.

2.1.1. Unrichtige Beurteilung der Vorfrage durch die Behörde

Nach dem VwGH und der hM setzt 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 maßgeblichen Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen.

Die Beurteilung der Vorfrage, ob von einer Abgabenhinterziehung auszugehen ist, hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung muss 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, ist auch im Verfahren der Abgabenfestsetzung nach materiellem Finanzstrafrecht zu beurteilen.

Bewusst fahrlässig handelt, wer es für möglich hält, dass er einen einem bestimmten Tatbild entsprechenden Sachverhalt verwirklicht, ihn aber nicht herbeiführen will.

Sowohl bei Eventualvorsatz als auch bei bewusster Fahrlässigkeit erkennt der Täter die Möglichkeit des verpönten Erfolgseintrittes. Im Falle bewusster Fahrlässigkeit handelt er jedoch im Vertrauen darauf, dass dieser Erfolg nicht eintreten werde. Bei der Unterscheidung ist uA auch auf die Persönlichkeit des Täters und die damit verbundene Frage, ob dem Täter nach den Umständen eine vorsätzliche Handlung zuzumuten ist, einzugehen. Führt die Untersuchung zu keinem Ergebnis, gilt, dass im Zweifel zugunsten des Täters zu entscheiden ist. Es wird dann nicht Eventualvorsatz, sondern bewusste Fahrlässigkeit angenommen werden müssen.

In der Offenlegung vom 10. März 2014 wurde bereits darauf hingewiesen, dass die Nichtbesteuerung der Abgabepflichtigen irrtümlich erfolgte, womit eindeutig festgehalten ist, dass kein Vorsatz bei Frau E.F. vorlag. Zum Irrtum siehe auch die Ausführungen unter Pkt 2.1.2.

Ein derartiger Hinweis in der Offenlegung wäre allerdings nicht einmal zwingend gewesen, noch viel weniger ein "näheres Eingehen" auf die subjektive Tatseite. Im Zuge der Offenlegung nach § 29 FinStrG besteht keine Notwendigkeit, im Rahmen der Darlegung der Verfehlung auch Umstände bekannt zu geben, die der Beantwortung der Frage dienen, ob die Abgabepflichtige vorsätzlich oder fahrlässig gehandelt hat. Ein Schuldbekenntnis in Form von Ausführungen zur subjektiven Tatseite ist für die ausdrückliche Darlegung der Verfehlung bei der Offenlegung nicht erforderlich.

2.1.2. Vorliegen eines Irrtums - Irrtum der Besteuerungsfolgen

Wie bereits in der Offenlegung vom 10. März 2014 sowie in der Vernehmung vom 02. Dezember 2014 dargelegt wurde, war Frau E.F. der Ansicht, dass die Erträge der im Depot liegenden Investmentfonds direkt von den Fondsgesellschaften versteuert wurden und sie dadurch keine weiteren Erklärungspflichten treffen würde. Es war daher von der Abgabenbehörde zu prüfen, ob die Abgabepflichtige hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich einem Irrtum unterlegen ist.

Gem § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterläuft, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen lässt. Ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Somit besagt der ausdrückliche Gesetzeswortlaut, dass im Falle eines Irrtums - auch bei dessen Unentschuldbarkeit - Vorsatz ausgeschlossen ist (§ 9 FinStrG). Die Behörde geht aber in ihren Ausführungen nur auf den entschuldbaren Irrtum, nicht hingegen auf den unentschuldbaren Irrtum, bei dessen Vorliegen auch nur Fahrlässigkeit vorliegen würde, ein.

Wenn die Behörde angibt, dass das Vorbringen von Frau F., dass sie darauf vertraut hat, dass die Investmentfonds direkt die Steuern abführen, wenig glaubhaft sei, dann ist dem entgegenzuhalten, dass die Besteuerung von Investmentfonds auch für einschlägig versierte Experten eine komplizierte Sondermaterie darstellt. Frau F. hat demgegenüber keine einschlägige Ausbildung, noch hat sie sich jemals mit dieser Materie einschlägig beschäftigt. Sie ging vielmehr davon aus, dass die Investmentfonds selbst und direkt für die Besteuerung gesorgt hätten. Dies ist auch aufgrund der Tatsache, dass gerade bei thesaurierenden Investmentfonds, wie im vorliegenden Fall, keinerlei laufende Erträge den Konten und Depots zugeschrieben wurden, erklärlich (Anmerkung: Vielmehr sind die sog "ausschüttungsgleichen Erträge" zu versteuern, die auch dann anfallen können, wenn der Wert des Investmentfonds insgesamt sinkt. Somit kann aus der reinen Entwicklung der Vermögensstände keineswegs auf die Besteuerungsfolgen geschlossen werden). Auch für den vergleichbaren Fall, in dem Aktien auf Konten gehalten werden, werden im Übrigen nur die laufenden Einnahmen, nämlich die Dividenden steuerpflichtig.

Solche laufenden Einnahmen hat es aber im Fall der vorliegenden thesaurierenden Investmentfonds gerade nicht gegeben. Warum es daher wenig glaubhaft erscheinen soll, dass Frau F. im Fall der Veranlagungen in Investmentfonds nicht hätte wissen sollen, dass Investmentfonds nach einem anderen, im Übrigen weitaus komplizierteren und auch für Experten nur schwer zu berechnenden Steuersystem versteuert werden, ist nicht nachzuvollziehen.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass Investmentfonds sehr wohl Quellensteuern in den jeweiligen Veranlagungsländern entrichten, die aufgrund des Besteuerungssystems der Investmentfonds nach österreichischem Steuerrecht auch anteilig den Investoren in den Fonds zuzurechnen sind. Dies geht auch aus den einschlägigen Investmentfondsberichten eindeutig hervor, wurde von der Behörde allerdings nicht geprüft. Für den einzelnen Investor ist aber eine bezahlte Quellensteuer im Regelfall - aus Kostengründen - nicht erstattbar.

*Wenn die Behörde vermeint, dass Frau F. jedenfalls eine Erkundigungspflicht getroffen hätte bzgl der Versteuerung von ausländischen Kapitalerträgen, dann ist dem entgegenzuhalten, dass auch im Fall eines unentschuldbaren Irrtums kein Vorsatz (sondern maximal nur Fahrlässigkeit) vorliegen kann, für den es keinesfalls notwendig ist, dass Erkundigungen einzuholen gewesen wären. Vielmehr geht es nur bei der Frage der Entschuldbarkeit des Irrtums darum, ob der Steuerpflichtige Erkundigungen hinsichtlich der Versteuerung der Kapitaleinkünfte in Österreich einzuholen gehabt hätte. Hier liegt 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 kann.*

Die Behörde argumentiert aber zunächst, dass Frau F. - entgegen allen auch dokumentierten Aussagen - sich sehr wohl über die Steuerfolgen von Auslandskapitalvermögen informiert hätte. Dazu führt sie zunächst aus, dass es "wenig glaubwürdig" und "auch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens" entspreche, dass sich jemand nicht über die Steuerfolgen von Veranlagungen über einen Zeitraum von 16 Jahren informiert hätte.

*Diesen nicht substantiierten Ausführungen, die wohl nur in den Bereich von unbelegten Behauptungen einzuordnen sind, ist strikt zu widersprechen. Wie auch aus der Niederschrift vom 02.12.2014 klar hervorgeht, erfolgte die Wahl Liechtensteins als Veranlagungsort aufgrund der in R nicht vorhandenen Qualität der Bankberatung sowie aus Angst des Verlustes ihres Kapitals. Die Veranlagung in Liechtenstein diente somit nicht der Vermeidung von Steuern in Österreich, sondern der **Erhaltung ihres Vermögens zur Altersversorgung**. Wie auch aus der Niederschrift über die Befragung vom 02.12.2014 hervorgeht, vertraute sie der Veranlagung bei der LGT aufgrund der Tatsache, dass der Fürst zu Liechtenstein sein eigenes Geld in dieselben Fonds anlegte, was für sie aus Vermögenserhaltungsgründen ein wichtiger Aspekt war, sowie der Expertise eines langjährigen Bekannten.*

Dies ist auch aus den Depotunterlagen zu erkennen, die der Abgabenbehörde mit der Selbstanzeige vom 10. März 2014 übermittelt wurden. Darin ist zu erkennen, dass die Anlage im Ausland nicht Spekulationszwecken diente, da es kaum Transaktionen auf dem Depot gab. Darüber hinaus erfolgten die spärlichen Transaktionen immer mit Verlust, sodass auch aus diesem Umstand selbst objektiv gesehen keine Steuerfolgen absehbar sein konnten (dh kein sog steuerpflichtiger Spekulationsgewinn nach § 30 EStG idF vor BEG 2011 angefallen ist).

Des Weiteren behauptet die Behörde, dass Frau F. die Vermögensanlage selbst vorgenommen hätte. Dies entspricht keineswegs der Realität. Vielmehr hat Frau F. ein einziges Mal, nämlich im Jahr 1991, grundsätzliche Anlageentscheidungen getroffen. Dies wird auch in der Niederschrift vom 02.12.2014 (Seite 4) festgehalten, im Prüfbericht jedoch unscharf wiedergegeben.

Darüber hinaus mutmaßt die Behörde, dass Frau F. anlässlich ihrer Aufenthalte in Liechtenstein mit dem zuständigen Bankberater über die steuerlichen Folgen gesprochen hätte. Dies war jedoch keineswegs der Fall und wird von der Behörde auch nicht bewiesen. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass es höchst unwahrscheinlich scheint, dass ein liechtensteinischer Bankangestellter mit dem Österreichischen Steuerrecht, insbesondere mit dem komplexen Thema der Besteuerung von Investmentfonds vertraut ist.

Die Behörde führt aus, dass Frau F. in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1984 -1991 Einkünfte aus Kapitalvermögen angeführt hat, was zu dem Schluss führe, dass Frau F. über die Besteuerungsfolgen von ausländischen Kapitalvermögen Bescheid wusste. Auch dieser Schluss ist nicht nachzuvollziehen, da die Beweggründe bzw das Verhalten des Jahres 1991 keinesfalls für den gegenständlichen Zeitraum (ab 2004) Bedeutung haben können. Des Weiteren übersieht die Behörde, dass auch bei den Kapitalerträgen im Jahr 1993 durch das Endbesteuerungsgesetz eine Systemrevolution stattgefunden hat, nach der die Erträge nicht mehr in den Steuererklärungen aufzunehmen waren. Schlussendlich ist auch nochmals auf die Komplexität der Besteuerungsfolgen von Investmentfonds hinzuweisen (siehe obige Ausführungen). Warum die Eintragung von (inländischen) Kapitaleinkünften in die Steuererklärungen des Jahres 1991 auf die Besteuerung von ausländischen Kapitaleinkünften im Jahr 2004 schließen lässt, bleibt somit uneinsichtig.

Weiters kann die Nicht-Einholung von Informationen von Frau F. maximal als fahrlässiges, nicht jedoch als vorsätzliches Verhalten eingeordnet werden.

*Soweit die Behörde ausführt, die Nicht-Versteuerung von Kapitaleinkünften in Liechtenstein wäre Gegenstand einer laufenden medialen Diskussion, geht dies in zweierlei Hinsicht ins Leere. Einerseits nimmt diese Diskussion erst in den letzten Jahren verstärkt zu und war in den Jahren bis mindestens 2007 medial völlig unbeachtet und kein Thema. Darüber hinaus dreht sich die Diskussion in **erster Linie um nicht versteuerte Einkünfte bzw Umsätze**, die auf sog **"Schwarzgeld"-Konten** in Steueroasen vor der*

Finanzverwaltung versteckt wurden. Bei den Einlagen der Abgabepflichtigen handelt es sich um versteuerte Mittel aus einem Liegenschaftsverkauf. Aus einer erst 2008 einsetzenden medialen Diskussion zu einem anderen Thema, kann uE **kein** - nicht einmal bedingter - **Vorsatz** für die Jahre abgeleitet werden.

Weiters führt die Behörde aus, dass eine Vielzahl von Selbstanzeigen beweise, dass in der Vergangenheit eine große Anzahl österreichischer Steuerpflichtiger in Liechtenstein Kapitalvermögen veranlagte, ohne die daraus resultierenden Erträge in Österreich zu versteuern. Diese Aussage ist vollkommen ohne Belang, da die Erstattung einer Selbstanzeige überhaupt nichts über die sog subjektive Tatseite aussagt, dh, ob Vorsatz, Fahrlässigkeit oder gar kein Verschulden vorliegt (andernfalls könnte zB bei Fahrlässigkeit überhaupt keine Selbstanzeige erstattet werden). Weiters ist der Schluss, dass durch ein allfälliges Verhalten anderer Steuerpflichtiger auf die Beweggründe von Frau F. zu schließen sei, absolut unzulässig.

Soweit die Behörde ausführt, dass ihre langjährige Tätigkeit als Unternehmerin in der Gastronomiebranche ein Indiz dafür sei, dass Frau E.F. von der Steuerbarkeit der Kapitaleinkünfte gewusst haben müsste, ist dem entgegenzuhalten, dass Frau E.F. ein Kaffeehaus betrieben hat, somit keinesfalls als Großunternehmerin anzusehen ist, die über komplizierte Finanzierungsstrukturen oder Kapitalmarkttransaktionen Bescheid wusste. Weiters ist anzuführen, dass Frau F. - wie auch in der Niederschrift vom 02.12.2014 (Seite 6) dargestellt - niemals steuerlich vertreten war. Die Steuererklärungen wurden von ihrem Buchhalter angefertigt, der aber keine einschlägige Ausbildung zum Steuerberater hatte. Auch Frau F. selbst hat keinerlei steuerrechtliche Berufsausbildung (etwa zur Steuerberaterin) genossen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des UFS nicht einmal Wirtschaftstreuändern der Vorwurf des Vorsatzes - nicht einmal der groben Fahrlässigkeit - gemacht wird, 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 sind. Die jüngere Rsp des VwGH belegt, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissensstand nicht überschätzt werden darf (gilt insbesondere bei der abgabenrechtlichen Beurteilung komplexer Sachverhalte) und der Vorwurf des "Wissen müssen" maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen kann, nicht jedoch Vorsatz.

Diese Aussagen harmonieren auch mit der originär strafrechtlichen Rsp zum Irrtum über die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte im Bereich der DBA-Anwendung.

2.2. Inhaltliche Rechtswidrigkeit des Spruches/Zuständigkeit

2.2.1. Eingetretene Verjährung

Da mangels Vorsatzes die Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 vorletzter Satz BAO nicht zehn, sondern nur fünf Jahre beträgt, erweist sich der Spruch des Wiederaufnahmebescheides für den Einkommensteuerbescheid 2004-2007 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgrund des zuvor Gesagten jedenfalls als inhaltlich rechtswidrig. Nach

*der Rsp ist die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen und bewirkt die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde. Daher sind auch die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004-2007 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und daher letztlich auch wegen Unzuständigkeit des Finanzamts St. Johann Tamsweg Zell am See zur Erlassung derselben **ersatzlos aufzuheben.**"*

VII. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 19.03.2015 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens begründete die Abgabenbehörde diese Entscheidung wie folgt:

"Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Nach § 207 Abs 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre, soweit die Abgabe hinterzogen ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2005 geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, um ein Jahr.

Gemäß § 323 Abs. 2 BAO (gemeint § 323 Abs. 27 BAO) ist diese Bestimmung erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2002 entstanden ist.

Im gegenständlichen Fall sind derartige Tatsachen und Beweismittel, die eine Wiederaufnahme begründen, zweifelsfrei durch die im Schreiben vom 10.03.2014 erstattete Offenlegung gemäß § 29 FinStrG hervorgekommen. Zu untersuchen ist, ob der Wiederaufnahme gesetzliche Verjährungsbestimmungen entgegenstehen. Die Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 10.03.2014 eine Selbstanzeige betreffend die unterlassene Versteuerung der Erträge aus Kapitalveranlagungen in Liechtenstein eingebracht. Der Abgabenbehörde ist die unterlassene Versteuerung erst durch die Selbstanzeige bekannt geworden. Damit sind Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit b neu hervorgekommen und dadurch die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren erfüllt.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde handelt es sich - entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde - aber um hinterzogene Abgaben, weshalb gemäß § 207 Abs. 2 BAO keine Verjährung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vorliegt.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind und damit die verlängerte Verjährungsfrist wirksam wird, erfolgt im Abgabenverfahren als Vorfrage, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (vgl. Ritz, BAO⁴, § 207 Tz 15). Gemäß § 33 Abs 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 ist gemäß § 33 Abs 3 lit. a FinStrG bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidgemäß festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Das Herbeiführen einer Abgabenverkürzung muss unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erfolgen. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs 2 BAO). Die Abgabepflichtigen haben gemäß § 120 Abs 1 BAO ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Im konkreten Fall wurden von der Pflichtigen Einkommensteuererklärungen in Papierform für die Jahre 2004 bis 2011 beim damals zuständigen Finanzamt-XY und für die Jahre 2012 und 2013 beim nunmehr zuständigen Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See eingereicht. Für die Jahre 2004 bis 2011 erklärte die Abgabepflichtige neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch sonstige Einkünfte aus Leibrentenzahlungen in Höhe von € 12.875,94 bzw. iHv € 14.046,48 (2012 und 2013). Die Abgabenfestsetzungen erfolgten erklärungsgemäß mit Bescheiden vom 19. Mai 2005 (ESt für das Jahr 2004), vom 23. März 2006 (ESt für das Jahr 2005), vom 24. April 2007 (ESt für das Jahr 2006), mit Bescheid vom 28. April 2008 (ESt für das Jahr 2007), vom 12. Mai 2009 (ESt für das Jahr 2008), vom 27. April 2010 (ESt für das Jahr 2009) vom 9. Mai 2011 (ESt für das Jahr 2010), vom 24. April 2012 (ESt für das Jahr 2011), vom 27. Mai 2013 (ESt für das Jahr 2012) und vom 28. April 2014 (ESt für das Jahr 2013). Mit Schreiben vom 10.03.2014, eingereicht am 27. Mai 2014 bei der gemeinsamen Einlaufstelle der Finanzämter Wien, übermittelte die Abgabepflichtige schließlich die Offenlegung gemäß § 29 FinStrG betreffend den in den Jahren 2004 und 2013 (gemeint wohl: 2004 bis 2013) nicht erklärten Einkünften aus ausländischen Kapitalveranlagungen.

In § 33 Abs 1 FinStrG wird als Tatbestandsmerkmal Vorsatz bei der Bewirkung einer Abgabenverkürzung verlangt. Gemäß § 8 Abs 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Täter findet sich mit der Tatbestandsverwirklichung ab, wenn er sich dafür entscheidet, sie

hinzunehmen, dabei genügt bloße Gleichgültigkeit, eine Bejahung der Tathandlung oder ihres Erfolges ist nicht erforderlich. Der Vorsatz muss sich auf alle Tatbestandsmerkmale erstrecken und muss schließlich im Zeitpunkt der Tat vorliegen.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG ist im vorliegenden Fall erfüllt. Die Pflichtige hat unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt.

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 Pflichtige handelte hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der ausländischen Einkünfte mindestens mit Eventualvorsatz. Es ist davon auszugehen, dass die Pflichtige 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.

Hinsichtlich der Fahrlässigkeit wurde durch die Beschwerdeführerin nur angeführt, die Nichtversteuerung sei irrtümlich erfolgt, womit eindeutig festgehalten wird, dass kein Vorsatz vorlag. Worin die Fahrlässigkeit tatsächlich bestand, wurde in der Beschwerde nicht näher ausgeführt.

Wenn die Pflichtige nun angibt, ihrer Ansicht nach wären die Erträge der Investmentfonds direkt von der Fondsgesellschaft versteuert worden, weshalb sie keine weitere Erklärungspflicht getroffen habe, so ist dieses Vorbringen wenig glaubhaft, zumal dieser Umstand auch nicht unter Beweis gestellt wurde. Auf die Frage nach den jährlichen Quellensteuern, die von der Fondsgesellschaft in den Jahren 2004 bis 2007 für diese Kapitalerträge abgeführt worden wären, konnte Frau F. weder bei der Befragung am 2.12.2014 konkrete Angaben machen noch wurden von ihr in der Beschwerde entsprechende Beweise dazu vorgelegt.

Bereits aus dem Umstand, dass die nicht unerheblichen Einkünfte aus den liechtensteinischen Investmentfonds von der Beschwerdeführerin überhaupt nicht in den Steuererklärungen deklariert wurden, ist bereits ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben anzunehmen. Vorsätzlich handelt nämlich derjenige, der es nach den Gesamtumständen für möglich gehalten hat, dass er den Tatbestand verwirklicht und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat. Dass die Pflichtige gutgläubig der Auffassung gewesen wäre, diese Einkünfte seien in Österreich steuerfrei und müssten nicht einmal in den Steuererklärungen angegeben werden, ist realitätsfremd.

Frau F. hat den Steueranspruch gekannt und gewusst, dass sie unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. Es ist davon auszugehen, dass die Pflichtige 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. Auch besteht kein Zweifel daran, dass die Beschwerdeführerin die grundsätzliche Steuerbarkeit von Einnahmen aus ausländischem Kapitalvermögen kannte.

Bereits aufgrund der Größenordnung des Veranlagungsbetrages, aus dem im Zeitraum von 1991 bis 2007 jährliche Einkünfte zwischen EUR 18.000,- und EUR 45.000,- erzielt wurden, erscheint es wenig glaubwürdig und entspricht auch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand über einen Zeitraum von 16 Jahren sich nie über die steuerlichen Konsequenzen ausländischer Kapitalerträge erkundigt habe, wo diese liechtensteinischen Einkünfte sogar erheblich über den laufenden Pensionsbezügen lagen.

Auch nach dem Gesamtbild der Vermögensverhältnisse der Abgabepflichtigen und der langjährigen Tätigkeit als Unternehmerin in der Gastronomiebranche ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass sie die Steuerbarkeit der Kapitaleinkünfte kannte. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potentiellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß. In Anbetracht der Einkommensverhältnisse von Frau F. und dem Vorliegen dieser ausländischen Einkunftsquellen kann der Einwand der Pflichtigen, sie wäre rechtsirrigerweise davon ausgegangen, dass mit dem in Liechtenstein behaupteten Quellensteuerabzug bei den Fondsgesellschaften sämtliche Steuerpflichten erfüllt wären, nicht als ernsthaftes Vorbringen gewertet werden. Umso mehr als davon ausgegangen werden kann, dass Frau F. auch in Österreich über ein Bankkonto und daher zumindest über Einkommen aus Kapitalvermögen verfügt und daher wissen musste, dass die österreichische mit Endbesteuerungswirkung verbundene Kapitalertragsteuer, welche ebenso als Abzugsteuer konzipiert ist, 25 % beträgt.

Nachdem Frau F. die Vermögensanlage des vorgenannten Betrages in Liechtenstein selbst vorgenommen hat und dazu auch mehrmals persönlich nach Liechtenstein gereist ist, war das Thema "Steuerpflicht dieser Kapitalerträge" sicher auch Gegenstand diverser Besprechungen mit dem Kundenbetreuer der LGT Bank, zumal die vollständige Besteuerung dieser Kapitalerträge im Wohnsitzstaat einen erheblichen Einfluss auf die Renditeberechnung der Anlageprodukte hat. Auch wenn liechtensteinischen Kundenberatern möglicherweise nicht sämtliche Details des österreichischen Steuerrechts bekannt waren, kann sicher davon ausgegangen werden, dass angesichts der Vielzahl österreichischer Anleger bei den liechtensteinischen Bankberatern sehr wohl Grundkenntnisse der österreichischen Kapital- und Spekulationsbesteuerung vorausgesetzt werden konnten.

Die Kenntnis der grundsätzlichen Steuerpflicht von Kapitalerträgen bei Frau F. ergibt sich wohl auch aus der Tatsache, dass in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1984 bis 1991 Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgewiesen waren, im Rahmen derer eine Anrechnung der KEST begehrt wurde. Wenn die Steuerpflicht von Kapitalerträgen - wie behauptet - für die Beschwerdeführerin völlig unbekannt gewesen wäre, weshalb wurden dann in den von Fr. F. unterfertigten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1984 bis 1991 jedes Jahr Einkünfte aus Kapitalvermögen offengelegt, die zu einer Anrechnung der

KESt geführt haben. Von einer Unkenntnis in diesen Belangen kann daher wohl kaum gesprochen werden.

Der Einwand der Pflichtigen, sie wäre in Ansehung der in Liechtenstein erhobenen Quellensteuer davon ausgegangen, dass in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen habe, weshalb sie einem den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum unterlegen wäre, stellt daher eine reine Schutzbehauptung dar, zumal es an Frau F. gelegen wäre, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige das Risiko eines Rechtsirrtums. Entschuldigbar ist ein Irrtum, 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).

Der von der Pflichtigen eingewandte entschuldbare Rechtsirrtum liegt daher auch deswegen nicht vor, weil sie bei der Anwendung der nach ihren Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen hätte müssen, zumal ihr grundsätzlich die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte bekannt war. Dies umso mehr, als Frau F. die Einkommensteuererklärungen für den besagten Zeitraum selbst verfasst hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht und es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offen zu legen (vgl. VwGH vom 08.04.1970, 1415/68 und vom 27.01.1972, 1671/70). Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann (vgl. VwGH vom 19.03.1974, 1527/72, vom 12.09.1978, 1511/75, vom 24.02.1982, 0837/80, vom 24.11.1987, 86/14/0098, vom 25.05.1993, 93/14/0019 und zuletzt vom 28.10.2010, 2006/15/0326).

Lt. Angabe von Fr. F. hat das im Jahre 1991 in Liechtenstein investierte Vermögen iHv ca. € 516.000,- aus einem Liegenschaftsverkauf aus dem Jahr 1991 gestammt. Wenn die Beschwerdeführerin bei der Befragung am 02.12.2014 als Grund für die Vermögensanlage in Liechtenstein die fehlende Kompetenz und die nicht ausreichende Diskretion der Sparkasse in R angibt, so ist dieses Vorbringen wenig überzeugend, zumal es im Jahre 1991 auch in Österreich eine Vielzahl anderer Banken gab, für die ebenfalls das österreichische Bankgeheimnis (§ 38 BWG) galt. Nach den weiteren Ausführungen von Fr. F. auf Seite 3 der vorgenannten Niederschrift habe die Veranlagung in Liechtenstein primär dem Vermögenserhalt und ihrer Altersvorsorge gedient, es wäre aber nicht so sehr um eine gewinnbringende Veranlagung gegangen. Auch diese Ausführungen müssen

als wenig glaubwürdig bezeichnet werden, zumal konkrete Unterlagen hinsichtlich der damaligen Veranlagung im Jahre 1991 nicht beigebracht wurden. Veranlagt nämlich jemand einen größeren Geldbetrag bei einer Bank, so sind einerseits die Sicherheit dieser Vermögensanlage und andererseits natürlich auch die aus einer derartigen Veranlagung erzielbaren Erträge maßgebliche Kriterien für Investitionsentscheidungen. Gerade bei Veranlagungen in Investmentfonds gibt es entsprechende Unterlagen, die auf diese Aspekte eingehen und in denen die konkreten Ertragsarten dargelegt werden. Bei sicheren Investmentfondsveranlagungen - wie im vorliegenden Fall - stammen die Erträge idR aus Zinsen. Wie aus der Selbstanzeige dazu hervorgeht, wurden in den Jahren 1991 bis 2003 folgende geschätzte Erträge aus der gegenständlichen Veranlagung in Liechtenstein erzielt:

(angegebene Werte in EUR)

Jahr	Wert per 31.12.	Einzahlung (+) Entnahme (-)	Rendite auf dem österreichischen Rentenmarkt	geschätzte Einkünfte
1991	515.882,95	- 20.000,00	8,69 %	44.830,23
1992	541.297,84	- 20.000,00	8,39 %	45.414,89
1993	558.972,59	- 20.000,00	6,74 %	37.674,75
1994	577.615,03	- 20.000,00	6,69 %	38.642,45
1995	596.443,51	- 20.000,00	6,51 %	38.828,47
1996	608.897,76	- 20.000,00	5,33 %	32.454,25
1997	618.850,10	- 20.000,00	4,84 %	29.952,34
1998	626.412,24	- 20.000,00	4,40 %	27.562,14
1999	632.601,96	- 20.000,00	4,14 %	26.189,72
2000	647.297,09	- 20.000,00	5,36 %	34.695,12
2001	658.026,94	- 20.000,00	4,67 %	30.729,88
2002	667.671,56	- 20.000,00	4,44 %	29.644,62
2003	669.981,96	- 20.000,00	3,33 %	22.310,40

Vermögensstand Konto Bank LGT AG, Vaduz, per 31.12.2003: € 669.981,96 (= Vermögensstand per 31.12.2004 abzgl Kapitaleinkünfte im Jahr 2004)

Einkünfte 2004 - 12.04.2010 (Errichtung der X Stiftung)

Hinsichtlich der Konten und Depots bei der LGT Vaduz, Liechtenstein stellen sich die Einkünfte wie folgt dar: (Werte in EUR):

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investmentfonds	Spekulations- einkünfte	anrechenbare Quellensteuern
------	-------	--------	------------	-----------------	----------------------------	--------------------------------

2004	LGT	2.542,34	-	37.830,31	- 7.152,69	-
2005	LGT	4.832,16	-	17.585,64	- 53,34	-
2006	LGT	5,68	-	18.410,81	- 302,67	-
2007	LGT	7,25	-	42.938,68	-	-
2008	LGT	13,07	-	48.404,80	-	-
2009	LGT	3,20	-	46.150,76	-	0,49
2010	LGT		-		-	-

Ein wesentlicher Grund für die Vermögensanlage in Liechtenstein war sicher das in den 1990er Jahren geltende Bankgeheimnis in Liechtenstein, das die Weitergabe jeglicher Informationen von Banken an die österreichischen Finanzbehörden im verwaltungsbehördlichen Bereich verhinderte.

Durch das mit Verfassungsrang ausgestattete Endbesteuerungsgesetz und dessen einfachgesetzliche Umsetzung im Abgabenänderungsgesetz 1992 wurde die Zinsenbesteuerung (KESt - II) ab 1993 im Privatvermögen auf eine völlig neue Grundlage gestellt:

- Erhöhung der Kapitalertragsteuer für Zinsen auf 22%;*
- Ausstattung der Kapitalertragsteuer mit einer Abgeltungswirkung in Bezug auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer, die Vermögensteuer und die Erbschaftssteuer. Da die Änderung der Kapitalbesteuerung ab 1993 im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 1992 eine derart weitreichende Bedeutung hatte, war diese Gesetzesänderung damals auch in allen Medien ein Thema. Dass gerade Fr. F. davon nichts erfahren hätte, ist angesichts ihrer langjährigen Tätigkeit als Unternehmerin somit als wenig glaubwürdig einzustufen.*

Bis zum Jahr 2002 unterlagen ausländische Kapitalerträge in Österreich aber immer noch der Tarifsteuer, die einen Steuersatz von bis zu 50% für diese Kapitalerträge bedeuten konnte. Erst ab 2003 erfolgte die Besteuerung dieser Kapitalerträge mit dem besonderen Steuersatz von 25%. Gewinne aus inländischen wie ausländischen Spekulationsgeschäften unterlagen auch nach 2002 noch der Tarifbesteuerung. Überdies gab es damals (1991) auch noch die Vermögensteuer iHv 1% des Vermögens.

Die von der Pflichtigen genannte Diskretion umfasste bei dieser ausländischen Vermögensanlage somit auch die sehr eingeschränkte Weitergabe von Informationen an die österreichischen Finanzbehörden. Der tatsächliche Grund für Transferierung des gesamten Geldbetrages iHv ca. € 516.000,- im Jahre 1991 nach Liechtenstein lag somit darin, sowohl das Vermögen als auch die Erträge daraus vor der österreichischen Abgabenbehörde zu verbergen, um sich aus den Einkünften die Einkommensteuerbelastung (bis 2002 von bis zu 50% und ab 2003 25%) sowie die bis 1993 geltende Vermögensteuer zu ersparen. Um die gesamte Vermögensanlage bei der LGT Bank in Liechtenstein möglichst anonym zu halten, wurden auch sämtliche

Geldtransaktionen im besagten Zeitraum bar abgewickelt. Dies erklärt auch die Tatsache, dass Fr. F. eigenen Angaben zufolge keine laufenden Abrechnungen von der Bank übermittelt erhalten habe (siehe dazu ihre Ausführungen auf Seite 5 der Niederschrift vom 02.12.2014). Im Rahmen persönlicher Besuche bei der LGT Bank in Liechtenstein seien ihr die entsprechenden Unterlagen bezüglich dieser Fonds vorgelegt worden, wobei sie gelegentlich auch entsprechende Geldbeträge nach Österreich mitgenommen habe. Im Rahmen dieser Besuche bei der LGT Bank in Liechtenstein wurde die Pflichtige sicher über die Vermögensentwicklungen sowie die jährlichen Erträge aus den Veranlagungen informiert, welche sich lt. Selbstanzeige wie folgt darstellen: (Werte in EUR)

Jahr	Depot	Zinsen	Dividenden	Investmentfonds	Spekulations- einkünfte	anrechenbare Quellensteuern
2004	LGT	2.542,34	-	37.830,31	- 7.152,69	-
2005	LGT	4.832,16	-	17.585,64	- 53,34	-
2006	LGT	5,68	-	18.410,81	- 302,67	-
2007	LGT	7,25	-	42.938,68	-	-
2008	LGT	13,07	-	48.404,80	-	-
2009	LGT	3,20	-	46.150,76	-	0,49
2010	LGT		-		-	-

Der wirkliche Grund für diese Geheimhaltung der Vermögensanlage in Liechtenstein war offenkundig im Umstand gelegen, dass sich die Beschwerdeführerin sehr wohl der Steuerpflicht dieser Kapitalerträge bewusst war und durch diese Vorgangsweise die Entdeckung der nicht versteuerten Kapitalerträge, welche teilweise erheblich über den eigenen Pensionseinkünften lagen, aus Liechtenstein verhindern wollte. Wiederholt wird in der Beschwerde auf die Unkenntnis von Fr. F. in steuerlichen Angelegenheiten hingewiesen. Umso unerklärlicher ist daher der Umstand, dass das bei der LGT Bank in Liechtenstein veranlagte Vermögen ab April 2010 auf die von Fr. F. neugegründete X Stiftung übertragen wurde. Auch diese strategische Maßnahme diente offenkundig nur dazu, jeglichen Konnex zwischen der Geldanlage in Liechtenstein und der Pflichtigen zu vermeiden und war von der Überlegung getragen, auch weiterhin die ausländischen Kapitalerträge vor der österreichischen Finanzverwaltung zu verheimlichen.

Wie eine Vielzahl von Selbstanzeigen zu liechtensteinischen Kapitalerträgen beweist, gab es in der Vergangenheit eine große Anzahl von inländischen Abgabepflichtigen, die aufgrund des damals in Liechtenstein geltenden Bankgeheimnisses (geregelt in Art 14 des Gesetzes vom 21. Oktober 1992 über die Banken und Finanzgesellschaften) erhebliches Kapitalvermögen in Liechtenstein veranlagten, ohne die Kapitalerträge daraus in Österreich offen zu legen.

Liechtenstein hat sich im Laufe der Jahre zur Beibehaltung eines immer höheren Standards verpflichtet. So ist es auch kaum verwunderlich, dass Verletzungen gegen das

Bankgeheimnis empfindlich bestraft (bis zu sFr 20.000,- oder einer Arrestersatzstrafe von sechs Monaten) werden. Das Bankgeheimnis bekommt noch mehr Gewicht, wenn man bedenkt, dass Liechtenstein außer mit Österreich kein DBA unterzeichnet hat, wodurch der zwischenstaatliche Informationsdienst und die fiskalische Rechtshilfe von vornherein ausgeschaltet werden (Messner, Walter: Steueroasen, Existenz & Bekämpfung, Mit praktischen Anwendungsfällen, 1987, 2. überarbeitete Auflage, Wien: Service, Fachverlag an d. Wirtschafts Univ., S. 57). Dies zeigt, dass Liechtenstein aufgrund der fehlenden Rechtshilfe und des stark ausgeprägten Bankgeheimnisses für Geldanlagen sehr attraktiv war.

Es kann daher aus den bereits dargelegten Gründen und aus dem Gesamtbild des Verhaltens der Pflichtigen auf das Vorliegen von Vorsatz geschlossen werden.

Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führt zu dem Schluss, dass die Pflichtige 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 nach Ansicht der Abgabenbehörde innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist und war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuer 2004- 2007:

Die bisher nicht erfassten Einkünfte aus Kapitalvermögen betreffend die Jahre 2004 bis 2007 wurden im Rahmen der Außenprüfung aus der Selbstanzeige vollinhaltlich übernommen und der Besteuerung zugrunde gelegt. Mangels eines inhaltlichen Vorbringens bezüglich der Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 kommt der Beschwerde somit keine Berechtigung zu.

Anspruchszinsen 2004 - 2007:

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 festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für im Gesetz bestimmt umschriebene Zeiträume zu verzinsen (Anspruchszinsen).

§ 252 BAO lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

- (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) [...]*

§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid darstellt. Dazu gehören u.a. die Anspruchszinsen (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150).

Wie das Höchstgericht in dem angeführten Erkenntnis dargetan hat, sind Anspruchszinsen zur festgesetzten Abgabe (hier: Körperschaftsteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (vgl. dazu auch Ritz, BAO-Kommentar⁵ § 205 Tz 33). Anspruchszinsenbescheide sind selbständig anfechtbar. Angesichts der Bindungswirkung können sie allerdings nicht erfolgreich mit der Begründung bekämpft werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. das genannte Erkenntnis des VwGH sowie Ritz a.a.O. § 205 Tz 34).

Im vorliegenden Fall hat Fr. F. gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen Beschwerde erhoben und diese mit der Rechtswidrigkeit des der Einkommensteuer zu Grunde liegenden Wiederaufnahmebescheides begründet. Unter Bedachtnahme auf § 252 Abs. 2 BAO ist eine erfolgreiche Bekämpfung des Anspruchszinsenbescheides mit der Begründung, wie sie von der Beschwerdeführerin vorgenommen wurde, nicht möglich, sodass der Beschwerde auch in diesem Punkt der Erfolg versagt bleiben musste."

VIII. Mit Eingabe vom 27.04.2015 beantragte die Beschwerdeführerin die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. In diesem Schreiben verweist sie auf die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde und erklärt, diesen noch Folgendes hinzufügen zu wollen:

"Wie bereits in der Offenlegung vom 10. März 2014 und erneut in der Bescheidbeschwerde vom 29. Jänner 2015, sowie persönlich durch die Steuerpflichtige in der mündlichen Vernehmung am 02. Dezember 2014 vorgebracht wurde, unterlag Frau F. dem Irrtum, dass sie betreffend die Einkünfte aus ihren Investmentfonds keine Steuerpflichten treffen, da sie davon ausging, dass eine allfällige Versteuerung durch die Fondsgesellschaft selbst vorgenommen worden sei. Der Ansicht der Behörde, dass dies nicht glaubhaft erscheine, kann keinesfalls gefolgt werden. Von einer Steuerpflichtigen, die nicht mit gesondertem abgabenrechtlichen Wissen ausgestattet ist, kann nicht erwartet werden, dass sie über die Besteuerung von Investmentfonds Bescheid weiß. Bei den ausschüttungsgleichen Erträgen, die in der Steuererklärung anzugeben gewesen wären, handelt es sich gerade nicht um tatsächlich ausgeschüttete Erträge, die durch Gutschrift auf dem Depot von Frau F. diese dazu veranlassen hätten müssen, sich über eine Besteuerung derselben Gedanken zu machen. Vielmehr war der Steuerpflichtigen gar nicht bewusst, dass sie hier Einkünfte iSd EStG erzielte. Wenn auf dem eigenen Depot keinerlei Gutschrift erfolgt, kann von einem steuerlichen Laien wohl davon ausgegangen werden, dass allfällige dennoch zu entrichtende Steuern direkt von der Fondsgesellschaft zu entrichten seien und es kann keineswegs eine Verpflichtung bestehen, bei einer derart komplizierten Materie selbst nachzuprüfen, ob Steuern in korrekter Höhe bezahlt worden sind und dahingehende Beweise vorzulegen. Vielmehr ist es nachvollziehbar, dass auf

einen korrekten Besteuerungsablauf vertraut wird, wenn an einen selbst gar kein Ertrag ausgeschüttet wurde, den man in seiner Erklärung angeben könnte.

Somit kann erst recht kein Argument für das Vorliegen von Vorsatz sein, dass die "nicht unerheblichen Einkünfte aus den liechtensteinischen Investmentfonds von der Beschwerdeführerin überhaupt nicht in den Steuererklärungen deklariert wurden". Einerseits ist die Höhe der nicht deklarierten Einkünfte ohnehin nicht maßgeblich für die Frage, ob auf der subjektiven Tatseite von Vorsatz oder Fahrlässigkeit auszugehen ist, denn entweder der Steuerpflichtige weiß um die Besteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte Bescheid oder nicht, dieses Wissen entsteht jedenfalls nicht ab einer gewissen Einkommensgrenze. Außerdem können Einkünfte gar nicht deklariert werden, von denen die Pflichtige gar nicht wusste, dass sie für sie angefallen sind. Wie bereits mehrfach ausgeführt, sind keinerlei Gutbuchungen auf die Konten von Frau F. eingegangen, da im Falle von thesaurierenden Fonds keine laufenden Einnahmen erzielt werden.

Das Argument der Behörde, dass es "aufgrund der Größenordnung des Veranlagungsbetrages [...] nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, dass jemand über einen Zeitraum von 16 Jahren sich nie über die steuerlichen Konsequenzen ausländischer Kapitalerträge erkundigt habe, wo diese liechtensteinischen Einkünfte sogar erheblich über den laufenden Pensionen lagen" geht insofern ins Leere, als es - wie bereits zuvor erwähnt - erstens bei der Frage nach der subjektiven Tatseite nicht auf die Größenordnung des Vermögens ankommen kann und zweitens der Beschwerdeführerin die Höhe der Einkünfte eben gar nicht bekannt war, da es sich ja um keine Einnahmen im herkömmlichen Sinne handelte, die man durch einen Blick auf seine Konten feststellen hätte können. Selbst aus einer allfälligen Vermögenssteigerung hätte nicht auf bestehende Steuerpflichten gefolgert werden müssen, da Kursgewinne an sich nicht zu versteuern sind. Dass bei Investmentfonds sog. "ausschüttungsgleiche Erträge" anfallen, die der Steuerpflichtige zwar nicht erhält, aber dennoch zu versteuern hat, und dass dies nicht in voller Höhe bereits durch die Fondsgesellschaft erfolgt, muss einer Person mit durchschnittlichem steuerlichen Wissen nicht bekannt sein.

Dass "das Thema "Steuerpflicht dieser Kapitalerträge" sicher auch Gegenstand diverser Besprechungen mit den Kundenbetreuern der LGT Bank" gewesen sei, ist eine reine Annahme der Behörde, woraus keineswegs die Feststellung von Vorsatz resultieren kann. Wie bereits in der Beschwerde vom 29. Jänner 2015 festgehalten wurde, kann selbst die Ansicht, Frau F. hätte eine entsprechende Erkundigungspflicht getroffen, lediglich dazu führen, dass ein Irrtum, der für sich allerdings bereits Vorsatz ausschließt, als unentschuldbar eingestuft wird. Für das Vorliegen vorsätzlichen Handelns kann somit das Nichteinholen von Erkundigungen betreffend die Versteuerung ausländischer Kapitaleinkünfte nicht Grund genug sein. Selbst die Behörde führt an, dass "der von der Pflichtigen eingewandte entschuldbare Rechtsirrtum auch deswegen nicht vorliege, weil sie [...] entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärungen einholen hätte müssen" und stellt

somit den Irrtum als **nicht entschuldbar** dar. Selbst ein nicht entschuldbarer Irrtum begründet aber dennoch lediglich fahrlässiges Verhalten.

Des Weiteren führt die Behörde an "Die Kenntnis der grundsätzlichen Steuerpflicht von Kapitalerträgen bei Frau F. ergebe sich wohl auch aus der Tatsache, dass in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1984 bis 1991 Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgewiesen waren, im Rahmen derer eine Anrechnung der KEST begehrt wurde." Eine Vergleichbarkeit mit den nunmehr vorliegenden Umständen ist insofern nicht gegeben, als in den Steuererklärungen tatsächlich zugeflossene und somit für Frau F. auch ersichtliche Einkünfte angegeben wurden. Das Wissen um die Steuerpflicht derartiger Erträge wurde niemals in Abrede gestellt. Vielmehr handelt es sich bei der vorliegenden Angelegenheit um die Steuerpflicht ausschüttungsgleicher Erträge, die mangels Zuflusses dem "Einnahmeerzielenden" gar nicht zur Kenntnis gelangen. Folglich kann das frühere Vorgehen nicht mit den aktuell zu beantwortenden Fragen verglichen werden.

Worauf genau die Ausführung anspielen soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten "von Anfang an dafür sorgen muss, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann", ist für uns nicht ersichtlich. Mit der Offenlegung wurden bereits sämtliche Unterlagen beigegeben, die genauestens dokumentieren, welche Einkünfte in Liechtenstein in den vergangenen Jahren angefallen sind. Fragen zu den persönlichen Gründen der Veranlagung im Ausland wurden sowohl in der Offenlegung als auch persönlich bei Aufnahme der Niederschrift am 02. Dezember 2014 beantwortet. Inwiefern diese Ausführungen für die subjektive Tatseite wesentlich sein sollten, ist uns nicht ersichtlich.

Die Behörde ist laut ihren Ausführungen vom Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie hätte Liechtenstein als Veranlagungsland gewählt, da ihr die Diskretion bei ihrer heimischen Bank nicht gesichert erschien, nicht überzeugt. Hier ist hinzuzufügen, dass Frau F. in der Befragung vom 02. Dezember 2014 auch angeführt hat, dass ein Bekannter mit viel Erfahrung in Sachen erfolgreicher Vermögensanlage, ihr den Tipp gegeben hat, ihr Geld bei der LGT anzulegen und sie sich dazu endgültig erst nach einem persönlichen Gespräch mit den dortigen Beratern entschieden habe, die ihr mitteilten, dass selbst der Fürst in die vorgeschlagenen Fonds investiere und sie daraus schloss, hier eine verhältnismäßig sichere Veranlagungsmöglichkeit gefunden zu haben. Warum es wenig glaubwürdig erscheine, dass es Frau F. primär um Vermögenserhalt für ihre Altersvorsorge ging, ist nicht nachzuvollziehen. Zu einer sicheren Vermögensanlage gehört nun einmal auch die Aussicht auf ein gewisses Maß an Erträgen, ansonsten würde das Vermögen über die Jahre aufgrund der stetig wachsenden Inflation nicht erhalten werden, sondern würde aufgrund der Geldentwertung an Wert verlieren. Das Hoffen auf Ertragserwirtschaftung deutet somit keinesfalls auf Gewinnerzielungsabsicht im eigentlichen Sinne hin, sondern kann durchaus auch den reinen Vermögenserhalt betreffen. Außerdem wäre selbst eine vorhandene Gewinnerzielungsabsicht keineswegs

verwerflich, denn der Wunsch sein Vermögen zu mehren, wäre ebenfalls durchaus verständlich und es kann keineswegs unterstellt werden, dass diese Vermögensmehrung nicht bloß durch geschicktes Veranlagen, sondern stattdessen durch Nichtabführen von Steuern erzielt werden sollte. Des Weiteren ist nochmals zu betonen, dass es sich bei der von der Behörde an dieser Stelle angeführten Tabelle betreffend Einkünfte 1991 – 2003 lediglich um aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht **geschätzte** Beträge handelt, da für den genannten Zeitraum keinerlei Bankunterlagen mehr vorhanden sind. Die Vermutung der Behörde, ein wesentlicher Grund für die Vermögensanlage in Liechtenstein war sicher das in den 1990er Jahren geltende Bankgeheimnis in Liechtenstein, das die Weitergabe jeglicher Informationen von Banken an die österreichische Finanzbehörden im verwaltungsbehördlichen Bereich verhinderte" ist völlig willkürlich getroffen und entbehrt jeglicher nachweisbarer Grundlage.

Warum Frau F. nichts von der Änderung der Kapitalbesteuerung ab 1993 gewusst haben sollte, ist nicht ersichtlich. Weder wurde dieser Umstand je von ihr oder uns behauptet, noch hat er in irgendeiner Weise Einfluss auf die Frage, ob die Pflichtige um die Besteuerung ausschüttungsgleicher Erträge bei Investmentfonds Bescheid wusste. Die Sinnhaftigkeit dieser Ausführungen der Behörde auf Seite 17 der Beschwerdeentscheidung ist somit für uns nicht nachvollziehbar.

Hätte der Grund für die Veranlagung in Liechtenstein wirklich darin gelegen, das Vermögen vor den österreichischen Behörden zu verbergen und sich die Einkommensteuerbelastung zu ersparen, wovon die Behörde offensichtlich zweifelsfrei ausgeht, wäre Frau F. wohl gleich zu einer ausländischen Bank gegangen und hätte sich vorab nicht Gedanken über die Vertrauenswürdigkeit ihrer heimischen Bank in R gemacht und einen Bekannten zu Rate gezogen, der sie erst auf den Gedanken brachte, das Vermögen bei der LGT anzulegen. Die Behörde mag diesen Behauptungen von Frau F. keinen Glauben schenken, die bloße Vermutung entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin, es hätten andere Gründe für die Wahl des ausländischen Depotstandortes vorgelegen, kann aber nicht ausreichen, um vorsätzliches Verhalten zu begründen.

Die Übertragung auf die X Stiftung im Jahr 2010 kann ebenso wenig als Argument für die bewusste Verschleierung des Vermögens herangezogen werden. Hätte Frau F. derartige Absichten gehabt und die Wahl einer Stiftung als hilfreich für diese Zwecke erachtet, hätte sie ihr Vermögen wohl von Beginn an auf diese Weise angelegt und nicht erst vor einigen Jahren.

Die abschließenden Argumente der Behörde "eine Vielzahl von Selbstanzeigen zu liechtensteinischen Kapitalerträgen beweise, dass es in der Vergangenheit eine große Anzahl von inländischen Abgabepflichtigen gab, die aufgrund des damals in Liechtenstein geltenden Bankgeheimnisses erhebliches Kapitalvermögen in Liechtenstein veranlagten, ohne die Kapitalerträge daraus in Österreich offen zu legen" und "dass Liechtenstein aufgrund der fehlenden Rechtshilfe und des stark ausgeprägten Bankgeheimnisses für Geldanlagen sehr attraktiv (gewesen) sei" wirken generalisierend und lassen einerseits

außer Acht, dass bei mehreren Offenlegungen durch die zuständigen Behörden sehr wohl fahrlässiges Verhalten anerkannt wurde und es sich andererseits bei Frau F. insofern um einen Sonderfall handelt, da sie nicht offensichtlich unversteuerte Zuflüsse auf ihren Konten nicht angegeben hat, sondern eben lediglich nicht um die gesonderte Besteuerung thesaurierender Investmentfonds Bescheid wusste.

Aus all diesen Gründen ist nochmals zu betonen, dass Frau F. keineswegs vorsätzlich gehandelt hat, sondern lediglich einem Irrtum hinsichtlich der sie treffenden Verpflichtungen unterlegen ist."

IX. Am 30.06.2015 fand eine ergänzende Vernehmung der Beschwerdeführerin vor dem Bundesfinanzgericht durch die Referentin statt. Anlässlich dieser Vernehmung gab die Beschwerdeführerin auf die an sie gerichteten Fragen Folgendes zu Protokoll:

"Frage:

*Laut Selbstanzeige an das Zollamt Feldkirch Wolfurt vom 22.05.2014 haben Sie in den Jahren 2005 bis 2013 folgende Geldbeträge, die Sie von Ihren Konten bei der LGT Bank AG, Vaduz, behoben haben, in **bar** nach Österreich gebracht:*

08.04.2005	€ 10.025
21.09.2005	€ 20.050
23.01.2006	€ 10.025
12.06.2006	€ 10.025
27.10.2006	€ 12.030
29.08.2007	€ 12.030
13.02.2008	€ 50.125
26.05.2009	€ 10.025
24.03.2010	€ 20.050
05.04.2011	€ 20.050
07.03.2012	€ 20.050
17.10.2012	€ 30.075
26.06.2013	€ 30.120
16.10.2013	€ 15.060
Gesamtbetrag	€ 269.740

*Aus welchen Gründen erfolgte die Transferierung des Geldes nach Österreich in **bar**?*

Antwort:

Ich war immer wieder in Liechtenstein, ich bin eine Golfspielerin und hatte dort gute Bekannte.

Es war für mich einfach bequem das Geld bar aus Liechtenstein mitzunehmen; das Geld vom Konto zu beheben, mit in das Auto zu nehmen und in R mit dem Geld wieder auszusteigen.

Über Vorhalt , dass im Zeitalter des bargeldlosen Zahlungsverkehrs eine Banküberweisung wesentlich einfacher und weniger risikoreich gewesen wäre, erkläre ich, dass ich kein Risiko darin gesehen habe von der Bankgarage in Liechtenstein zu meiner Garage in R zu fahren.

Frage:

Laut Ihren Angaben in der Niederschrift vom 02.12.2014 haben Sie aus dem Verkauf des von Ihrer Mutter geerbten und von Ihnen veräußerten Hauses im Jahr 1991 einen Kaufpreis von S 9,5 Mio erzielt. Laut Ihren Angaben haben Sie 1991 in Liechtenstein einen Betrag veranlagt, der dem Wertansatz in der Selbstanzeige Seite 6 im Jahre 1991 entspricht (= € 515.882,95 entspricht S 7.098.704,16).

Was ist mit dem Differenzbetrag von S 2,4 Mio geschehen?

Antwort:

Ich habe im Jahr 1991 meine Wohnung in R Adresse1 oder 2 (genau kann ich die Hausnummer nicht mehr benennen) verkauft und mir eine Wohnung in der Adresse3 gekauft. Den Differenzbetrag, den ich für die Anschaffung der Wohnung in der Adresse3 benötigt habe, habe ich aus diesem Betrag (S 2,4 Mio) abgedeckt. Wie hoch der Verkaufspreis für die Wohnung in der Adresse1 oder 2 war und wie hoch der Anschaffungspreis für die Wohnung in der Adresse3 war, kann ich nicht mehr sagen. Das Ganze lässt sich aber aus dem Grundbuch ersehen.

Vor Bezug der Wohnung in der Adresse3 habe ich Aufwendungen für die Renovierung der Wohnung getätigt (Einbau eines offenen Kamins, neues Bad, Einbauschränke, Austausch von Küchengeräten, Erneuerung von Teppichböden)

Frage:

Haben Sie, nachdem Ihnen laut Ihren Angaben die Beratung in der Filiale S der Sparkasse R nicht kompetent erschien und Ihrer Ansicht nach in dieser Filiale nicht die entsprechende Diskretion gegeben war, mit der Zentrale der Sparkasse R am A-Platz oder mit anderen Banken im Inland (gemeint Hauptanstalten und nicht Filialen) Kontakt aufgenommen?

Wenn nein, aus welchen Gründen ist dies nicht erfolgt?

Antwort:

Nein. Ich habe weder mit der Zentrale der Sparkasse R am A-Platz noch mit anderen Banken im Inland (gemeint Hauptanstalten und nicht Filialen) Kontakt aufgenommen. Dies deshalb nicht, weil mir ein guter Bekannter, ein reicher Geschäftsmann, angeraten hat, ich solle mein Geld nach Liechtenstein bringen und dort veranlagen. Der Fürst von Liechtenstein hätte 1 Milliarde Schweizer Franken in einen Fonds investiert und das hat mir gut gefallen. Ich habe das deshalb getan, weil ich davon ausgegangen bin, dass damit das Geld sicher aufgehoben ist.

Über Vorhalt , wonach es auch im Inland Geldanlagemöglichkeiten gibt, die optimale Sicherheit bieten, erkläre ich, dass ich mich mit Geld zu wenig befasst habe und auf den guten Vorschlag meines Bekannten gehört habe.

Frage:

Laut Ihren Angaben am 02.12.2014 haben Sie die Geldveranlagung 1991 in Liechtenstein so abgewickelt, dass Sie einen Teil des Geldes überwiesen und einen Teil persönlich in die LGT Bank nach Liechtenstein gebracht haben.

Wie hoch war der Betrag, den Sie persönlich übergeben haben?

Aus welchen Gründen wurde ein Teil des Geldbetrages in bar übergeben?

Antwort:

Ich weiß das nicht mehr, ich kann zu beiden Fragen keine Antwort geben.

Frage:

Laut Ihren Angaben am 02.12.2014 haben Sie von der liechtensteinischen LGT Bank keine laufenden Abrechnungen, aus denen die einzelnen Erträge aus den Veranlagungen hervorgehen, übermittelt erhalten.

Haben Sie auf die Übermittlung verzichtet? Wenn ja, aus welchen Gründen?

Seitens der Banken (gilt auch für die LGT Bank in Liechtenstein) werden nämlich den Kunden regelmäßig Abrechnungen übermittelt, aus denen die Erträge aus den veranlagten Geldern (dies gilt auch für thesaurierende Investmentfonds) ersichtlich sind

Antwort:

Ich habe auf die Übermittlung verzichtet. Ich habe mir gedacht, wenn ich nach Liechtenstein komme, dann lass ich mir die Unterlagen zeigen.

Frage:

Laut Ihren Angaben am 02.12.2014 sind Sie nicht auf die Idee gekommen, die in den Jahren 1991 bis 2003 in Liechtenstein bezogenen Kapitalerträge in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen zu erfassen.

Welche Ausbildung haben Sie absolviert und welche beruflichen Tätigkeiten im Laufe Ihres Lebens ausgeübt?

Antwort:

Ich habe die Handelsakademie Matura gemacht. Ich spreche drei Sprachen (Englisch, Italienisch, Französisch). Ich habe mir diese Sprachkenntnisse teilweise durch Auslandsaufenthalte und in Kursen erworben. Mit 19 Jahren habe ich einen Hotelier in U geheiratet, war 6 Jahre in U und bin dann nach R gezogen. Ich habe dann 1 Jahr das Gasthaus-A geführt und anschließend habe ich 40 Jahre lang die Konditorei B. in R geführt.

Frage:

Laut Ihren Angaben am 02.12.2014 haben Sie sich auf Grund der medialen Berichterstattung im Jahr 2014 nach Einholung eines fachmännischen Rates zur Einbringung einer Selbstanzeige entschieden.

Welche mediale Berichterstattung meinen Sie damit konkret?

Antwort:

Ich meine damit das Inkrafttreten des Steuerabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein mit 1.1.2014.

Frage:

Laut Ihren Angaben in der Selbstanzeige an das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 10.03.2014 errichteten Sie am 13.04.2010 die X Stiftung in Liechtenstein.

Aus welchen Gründen erfolgte im Jahr 2010 die Errichtung dieser Stiftung in Liechtenstein?

Die Möglichkeit eine Stiftung zu errichten, besteht in Österreich seit 1993.

Antwort:

Ich habe die Stiftung deshalb in Liechtenstein errichtet, weil auch das Geld in Liechtenstein war, alles unter einem Dach. Ich bin auch in der LGT Bank über die Errichtung der Stiftung beraten worden. Für eine österreichische Privatstiftung habe ich mich nie interessiert.

Frage:

Laut Ihren Angaben in der Selbstanzeige vom 10.03.2014 widmeten Sie im April 2010 der X Stiftung Ihr gesamtes Vermögen, welches bisher auf Ihren Konten und Depots bei der LGT Bank AG Vaduz verbucht war (€ 647.992,80).

Außerdem erfolgte von Ihrer Seite am 04.05.2010 eine weitere Einzahlung von € 12.534,74.

Wie erfolgte diese Einzahlung?

Mittels Banküberweisung oder in bar?

Antwort:

Ich weiß das nicht mehr."

X. Am 21.06.2016 fand vor dem Senat eine mündliche Verhandlung statt.

In dieser brachte der steuerliche Vertreter (die Beschwerdeführerin ließ sich krankheitshalber entschuldigen) vor wie bereits in den Schriftsätzen erfolgt. Er wies noch einmal auf das komplizierte System der Investmentfondsbesteuerung hin. Der steuerliche Vertreter erklärte, es habe im vorliegenden Fall keine Ausschüttungen aus den Fonds und positive Veräußerungserlöse gegeben (es seien nur negative Spekulationseinkünfte erzielt worden). Es seien keine positiven Einkünfte auf dem Depot gutgeschrieben worden, aufgrund der dort erfassten Spesen sei der Stand auf dem Depot negativ gewesen. Der Beschwerdeführerin könne kein vorsätzliches Verhalten vorgeworfen werden. Sie habe sich in einem Irrtum befunden. Sie sei der Ansicht gewesen, nur Ausschüttungen oder positive Verkaufserlöse (solche habe es nicht gegeben) unterlägen der Besteuerung bzw. die steuerlichen Pflichten seien von den Investmentfondsgesellschaften zu erfüllen. Liege ein entschuldbarer Irrtum vor, so würden dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet. Selbst wenn man von einem unentschuldbaren Irrtum ausgehe, bedeute dies noch immer Fahrlässigkeit. Das Vorliegen eines Irrtums schließe auf jeden Fall ein vorsätzliches Verhalten aus. Die Beschwerdeführerin habe keine steuerrechtliche

Ausbildung genossen, sie habe ein Cafe betrieben, eines Steuerberaters habe sie sich nicht bedient. Was die Bargeldstransaktionen anlange, sei die Beschwerdeführerin noch von der alten Schule, sie sei Jahrgang 1924, sie habe Zeiten miterlebt, in denen Banken "eingegangen" seien, sie habe deshalb mit Bargeld lieber gearbeitet als mit Banktransfers.

Der Vertreter der Amtspartei erwiderte wie in der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht und in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt. Er wies auf das Land hin, in dem die Veranlagung durchgeführt worden sei – Liechtenstein, dessen notorische Attraktivität als Steueroase in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ausdrücklich erwähnt werde (VwGH vom 25.02.2015, 2011/13/0003). Er führte das vollständige Verschweigen der Vermögensanlage ins Treffen und verwies auf die hohen Einkünfte, die in den einzelnen Jahren aus dieser Kapitalveranlagung erzielt worden seien. Der Vertreter der Amtspartei brachte vor, es entspreche der Lebenserfahrung, dass eine Rendite mit einer Steuerpflicht verbunden sei. Die Rendite hänge erfahrungsgemäß von den zu entrichtenden Steuern ab, es sei nicht glaubwürdig, dass anlässlich der Veranlagung des Vermögens in Liechtenstein (noch dazu eines so hohen) nicht auch Thema gewesen sei, welche Steuerpflicht dafür in welchem Staat bestehe. Er hob die getätigten Bargeldtransaktionen hervor. Die Beschwerdeführerin habe in den Jahren 2005 bis 2013 Geldbeträge in der Höhe von € 10.000,-- bis 30.000,-- in bar von Liechtenstein nach Österreich gebracht, ohne dafür eine glaubwürdige Begründung anzugeben. Dass die Beschwerdeführerin in steuerlichen Belangen so ahnungslos sei, wie dies dargestellt werde, sei nicht glaubhaft, sei doch die im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit erforderliche Einreichung von Steuererklärungen ohne Zuhilfenahme eines Steuerberaters erfolgt. Die Beschwerdeführerin habe keine plausible Erklärung für die Vermögensanlage in Liechtenstein bieten können. Die gesamten Handlungen im Rahmen der Veranlagung beginnend im Jahre 1991 mit den Bargeldtransfers nach Liechtenstein und von Liechtenstein seien immer darauf ausgerichtet gewesen, sämtliche Spuren der Geldflüsse von und nach Liechtenstein zu verwischen, um zu vermeiden, dass die österreichischen Finanzbehörden davon Kenntnis erlangen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Allgemeines

Die Beschwerdeführerin bringt in der Beschwerde vor, die angefochtenen Bescheide enthielten keine eigenständigen Ausführungen zum Vorliegen der verlängerten Verjährungsfrist, sondern werde auf den Bericht über die Außenprüfung vom 16.12.2014, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007, verwiesen. Dazu ist festzuhalten, dass damit der Begründungspflicht von Bescheiden entsprochen wird. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, ist es nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen. So ist laut Höchstgericht auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0172). Wenn also die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw.

dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen seien, verweisen, so steht dies mit der höchstgerichtlichen Judikatur in Einklang. Die bekämpften Sachbescheide enthalten im gegenständlichen Fall entgegen dem Beschwerdevorbringen keine Begründung. Dieser Umstand ist aber insofern nicht von entscheidungswesentlicher Bedeutung, als Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren sanierbar sind (vgl. Ritz BAO⁵ § 93 Tz 16).

2. Wiederaufnahme Einkommensteuer 2004 bis 2007

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

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

Sinn des § 304 BAO ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (vgl. Ritz BAO⁵ § 304 Tz 3 und die dort angeführte Rechtsprechung des VfGH).

Die Beschwerdeführerin bekämpft die Wiederaufnahmebescheide mit der Begründung, eine Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2004 bis 2007 sei nicht zulässig, da Verjährung eingetreten sei.

Es ist zwar zutreffend, dass eine amtswegige Wiederaufnahme im Hinblick auf § 304 BAO nach Ablauf der Verjährungsfrist nicht mehr zulässig ist, allerdings stand im Beschwerdefall der Wiederaufnahme nicht das Verjährungshindernis entgegen. Bei hinterzogenen Abgaben beträgt die Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO zehn Jahre (siehe dazu die nachfolgenden Ausführungen). Bei den streitgegenständlichen Abgaben (Einkommensteuer 2004 bis 2007) handelt es sich – wie nachstehend aufgezeigt – um hinterzogene Abgaben, sodass die Wiederaufnahme seitens der Behörde noch innerhalb der Verjährungsfrist verfügt wurde.

3. Einkommensteuer 2004 bis 2007

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

§ 27 Abs. 1 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
2. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe (ab 01.01.2007 Unternehmen) als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind. Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen.
3. Zinsen aus Hypotheken. Bei Tilgungshypotheken ist nur der Teil der Zahlung steuerpflichtig, der als Zinsen auf den jeweiligen Kapitalrest entfällt.
4. Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

[...]

§ 37 Abs. 8 EStG 1988 in der im Streitzeitraum geltenden Fassung sieht Folgendes vor:

Folgende Einkünfte oder Kapitalerträge sind bei der Berechnung der Einkommensteuer desselben Einkommensteuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuern:

1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.
2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.
3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.
4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.
5. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilienfonds gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen. Im Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 ermäßigt sich die Steuer auf jenen Betrag, der sich nach dem allgemeinen Steuertarif ergibt. § 97 Abs. 4 Z 2 ist sinngemäß anzuwenden. Die Einkommensteuer gilt durch diese besondere Besteuerung als abgegolten. Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 und § 93 Abs. 3 Z 6 sowie diesen entsprechenden Kapitalerträgen aus Genussrechten fallen nur dann unter die Steuerabgeltung, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Der Bundesminister für Finanzen kann Einkünfte gemäß Z 2 und 4 von der besonderen Besteuerung durch Verordnung ausnehmen, wenn das Einkommen der ausschüttenden ausländischen Körperschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt. In diesen Fällen ist die mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehen und wird auf Antrag auf die Ausschüttung angerechnet. Diese anrechenbare ausländische Steuer ist der Ausschüttung hinzuzurechnen.

(Anmerkung: Gemäß BGBl. I Nr. 134/2006 ist mit Wirkung ab 03.08.2006 im viertletzten Satz an die Stelle der Wortfolge "und § 93 Abs. 3 Z 6" die Wortfolge " § 93 Abs. 3 Z 5, soweit Anteilsrechte an Immobilienfonds vorliegen, und § 93 Abs. 3 Z 6" getreten).

Maßgebend für das Besteuerungsrecht Österreichs ist das Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971 in der vor Inkrafttreten des Abänderungsprotokoll vom 29. Jänner 2013, BGBl. III Nr. 302/2013 geltenden Fassung (im folgenden kurz DBA Liechtenstein genannt).

Gemäß Artikel 10 Abs. 1 DBA Liechtenstein dürfen Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden. Gemäß Artikel 11 Abs. 1 DBA Liechtenstein dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, in dem anderen Staat besteuert werden.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Abgabenbehörde die von der Beschwerdeführerin erzielten Einkünfte aus dem in Liechtenstein veranlagten Kapitalvermögen der Besteuerung unterziehen durfte. Auf diesen Umstand wird daher auch nicht näher eingegangen. Strittig ist vielmehr, ob die Abgabenbehörde nach erfolgter Offenlegung dieser Einkünfte im Rahmen der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 10.03.2014 für diese Einkünfte nicht nur – wie erfolgt – für die Jahre 2008 bis 2013 Einkommensteuer festsetzen durfte, sondern auch für die Jahre 2004 bis 2007 oder ob einer Steuerfestsetzung für die zuletzt genannten Jahre die Verjährung entgegenstand.

§ 207 BAO lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(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 § 24a 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.

[...]

Zufolge des § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

§ 4 BAO lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

(1) Der Abgabeananspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

(2) Der Abgabeananspruch entsteht insbesondere

a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer

1. [...]

2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabeananspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;

[...]

Sinn der Verjährungsbestimmungen ist es, dass infolge Zeitablaufes Rechtsfriede eintritt. Der Anspruchsverlust für den Abgabengläubiger soll jedoch erst dann erfolgen, wenn dieser nichts unternommen hat, um den Anspruch rechtzeitig geltend zu machen, obwohl er hiezu in der Lage gewesen wäre. Wurde jedoch die Abgabe vorsätzlich nicht entrichtet, wobei nicht entscheidend ist, ob der Abgabenschuldner selbst vorsätzlich gehandelt hat, so darf dies nicht zum Nachteil des Abgabengläubigers und damit auch der Allgemeinheit ausschlagen (vgl. VwGH 14.07.1989, 86/17/0198).

Die Frage der Hinterziehung einer Abgabe wird grundsätzlich in einem eigenen Verfahren, insbesondere in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren entschieden. Liegt hierüber eine Entscheidung der zuständigen Behörde nicht vor, hat die Abgabenbehörde diese Frage als Vorfrage in eigener Verantwortung zu beurteilen (vgl. VwGH 17.04.2008, 2008/15/0084, VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159). Ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren ist für die Annahme

der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist nicht nötig. Ebenso wenig nötig ist die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens (vgl. VwGH 05.07.1999, 98/16/0391). Die zehnjährige Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO gilt auch, wenn eine Bestrafung wegen einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG nicht zulässig wäre (vgl. VwGH 28.01.1997, 96/14/0152).

Die Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 22.02.2012, 2009/16/0032, VwGH 28.06.2012, 2009/16/0076).

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 (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098, VwGH 19.03.2008, 2005/15/0072, VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, VwGH 27.02.2014, 2012/15/0168).

Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165, VwGH 22.02.2012, 2009/16/0032, VwGH 26.02.2015, 2011/15/0121).

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen (vgl. VwGH 26.02.2004, 99/15/0127, VwGH 22.02.2012, 2009/16/0032).

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

Hinsichtlich der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ordnet der Gesetzgeber in § 119 BAO an, dass die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen sind. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 ist gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG (in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung) bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

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

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

Demgegenüber handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 FinStrG).

Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG dadurch erfüllt, dass sie unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO die ausländischen Kapitaleinkünfte in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre nicht angegeben und dadurch eine Verkürzung der Einkommensteuer für diese Jahre bewirkt hat. Dies wird von der Beschwerdeführerin auch nicht in Abrede gestellt.

Die Beschwerdeführerin wendet in der Beschwerde vielmehr ein, eine Abgabenhinterziehung liege deshalb nicht vor, weil es an der subjektiven Tatseite mangle, ein vorsätzliches Verhalten liege von ihrer Seite nicht vor. Bereits in der Selbstanzeige vom 10.03.2014 habe sie darauf hingewiesen, dass die Nichterklärung der Einkünfte aus dem in Liechtenstein veranlagten Kapitalvermögen auf einen Irrtum zurückzuführen sei. Sie sei der Ansicht gewesen, dass die Erträge der im Depot liegenden Investmentfonds direkt von den Fondsgesellschaften versteuert würden. Die Nicht-Einholung von Informationen könne maximal als fahrlässiges, nicht jedoch als vorsätzliches Verhalten eingeordnet werden.

Gemäß § 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. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe.

Im Hinblick auf die angeführte Gesetzesstelle ist die Beschwerdeführerin im Recht, wenn sie darauf hinweist, dass im Falle eines entschuldbaren Irrtums dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet wird und dass selbst im Falle eines unentschuldbaren Irrtums lediglich Fahrlässigkeit vorliegt. Im gegenständlichen Fall kann aber das Verhalten der Beschwerdeführerin nicht als fahrlässig eingestuft werden. Das Gericht teilt vielmehr die Auffassung der Abgabenbehörde, dass die Beschwerdeführerin vorsätzlich, wenn nicht sogar absichtlich oder wissentlich, so jedenfalls mit bedingtem Vorsatz gehandelt hat.

Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036, VwGH 28.11.2007, 2007/15/0165, VwGH 22.02.2012, 2009/16/0032, VwGH 28.06.2012, 2009/16/0076, VwGH 24.01.2013, 2011/16/0156).

Der sogenannte bedingte 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 (vgl. VwGH 19.10.1987, 86/15/0120, VwGH 16.11.1989, 89/16/0091, VwGH 26.04.1994, 93/14/0052, VwGH 28.06.1995, 94/16/0282, VwGH 18.05.2006, 2005/16/0260).

Nach der herrschenden Lehre liegt Eventualvorsatz vor, wenn der Täter das verbrecherische Übel nicht erstrebt, es auch nicht als untrennbar sondern nur als möglich mit den von ihm bezweckten Folgen seiner Handlung verbunden betrachtet, es aber doch in Kauf nimmt, darin einwilligt, es billigt, damit einverstanden ist, falls sein Ziel eben nicht anders erreichbar ist (vgl. VwGH 06.12.1990, 90/16/0153, VwGH 06.12.1990, 90/16/0180, VwGH 25.09.1991, 91/16/0074, VwGH 26.01.1995, 93/16/0071, VwGH 29.01.1996, 96/16/0014).

Voraussetzung für die Annahme des bedingten Vorsatzes ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit is eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit (vgl. VwGH 25.09.1991, 91/16/0074, VwGH 07.08.2003, 2000/16/0627).

Der bedingte Vorsatz grenzt sich von der bewussten Fahrlässigkeit dadurch ab, dass der Täter im ersten Fall das mit seinem Handeln verbundene Risiko erkennt und als so hoch veranschlagt, dass er die Möglichkeit der Verwirklichung des Tatbildes ernst nimmt, dh als nahe liegend ansieht, sich aber dennoch zur Tat entschließt, weil er auch einen solchen (nachteiligen) Ablauf der Ereignisse hinzunehmen gewillt ist (= sich damit abfindet), im zweiten Fall aber im - wenn auch leichtfertigen - Vertrauen darauf handelt, den verpönten Erfolg nicht herbeizuführen (vgl. Fellner FinStrG¹² § 8 Tz 18).

Für das Gericht besteht kein Zweifel, dass die Beschwerdeführerin vorsätzlich gehandelt hat, dies - wie bereits ausgeführt – auf jeden Fall zumindest in Form des bedingten Vorsatzes. Diesbezüglich wird auf die bereits umfangreichen Ausführungen der Abgabenbehörde im Betriebsprüfungsbericht vom 16.12.2014 (Beilage zu Tz 1 ausländisches Kapitalvermögen) und in der Beschwerdeentscheidung vom 19.03.2015 verwiesen. Diese Ausführungen werden seitens des Gerichtes noch wie folgt ergänzt bzw. modifiziert:

Die Beschwerdeführerin beruft sich darauf, sie habe irrtümlich die Erträge aus dem liechtensteinischen Kapitalvermögen nicht erklärt. Sie sei davon ausgegangen, dass nur Ausschüttungen oder positive Veräußerungserlöse der Besteuerung unterlägen (solche habe es nicht gegeben) bzw. dass die Erträge der im Depot liegenden Investmentfonds direkt von den Fondsgesellschaften versteuert würden. Die Besteuerung von Investmentfonds stelle auch für einschlägig versierte Experten eine komplizierte Sondermaterie dar. Sie habe diesbezüglich keine einschlägige Ausbildung und habe sich nie mit dieser Materie beschäftigt. Es habe sich in ihrem Fall um thesaurierende

Investmentfonds gehandelt. Da keinerlei laufende Erträge ihren Konten bzw. Depots zugeschrieben worden seien, sei ihr gar nicht bewusst gewesen, dass sie hier Einkünfte iSd EStG erzielt habe. Einkünfte, von denen der Pflichtige gar nicht gewusst hätte, dass sie angefallen seien, könnten gar nicht erklärt werden. Wenn auf dem eigenen Depot keinerlei Gutschrift erfolge, könne von einem steuerlichen Laien wohl davon ausgegangen werden, dass allfällige dennoch zu entrichtende Steuern direkt von der Fondsgesellschaft zu entrichten seien.

Mit diesem Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin, das bedingt vorsätzliche Handeln, das ihr die Abgabenbehörde zutreffend zur Last legt, nicht zu widerlegen. Es ist zwar richtig, dass im Falle thesaurierender Investmentfonds die Erträge nicht an die Anteilsinhaber ausgeschüttet und ihren Konten bzw. Depots gutgeschrieben werden. Das Wesen eines thesaurierenden Fonds ist dadurch gekennzeichnet, dass die Erträge wieder investiert, also thesauriert werden ("ausschüttungsgleiche Erträge"). Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden aber dem Anteilseigner regelmäßig seitens der depotführenden Bank Abrechnungen übermittelt, aus denen ersichtlich ist, welche Erträge aus dem veranlagten Kapitalvermögen erzielt worden sind. Es erlangt somit auch bei thesaurierenden Fonds der Anteilseigner Kenntnis davon, welche Erträge sich ergeben haben. Dass die Übermittlung derartiger Abrechnungen auch durch die LGT Bank Liechtenstein erfolgt, wurde der Beschwerdeführerin in der Vernehmung am 30.06.2015 ausdrücklich vorgehalten. Dies ist seitens der Beschwerdeführerin unwidersprochen geblieben. Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin laut ihren Angaben auf die Übermittlung von Abrechnungen seitens der Bank verzichtet, allerdings wurden ihr anlässlich ihrer Besuche bei der Bank in Liechtenstein - wie sie selbst ausdrücklich zugesteht - die entsprechenden Unterlagen hinsichtlich der Fonds vorgelegt bzw. gezeigt (siehe dazu die Niederschriften vom 02.12.2014 und 30.06.2015). Demnach waren ihr die Erträge aus den Investmentfonds sehr wohl bekannt.

Wenn die Abgabenbehörde dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie sei davon ausgegangen, dass die Erträge aus den Investmentfonds direkt von den Fondsgesellschaften versteuert würden, keinen Glauben geschenkt hat, weil sie anlässlich der Vernehmung am 02.12.2014 keine Angaben über die Höhe der von den Fondsgesellschaften im Streitzeitraum entrichteten Quellensteuern machen konnte und dieses Vorbringen auch in der Beschwerde nicht unter Beweis gestellt hat, so ist das nicht zu beanstanden. Sollte die Beschwerdeführerin mit ihrer Rüge, wonach die Behörde diesbezüglich keine Prüfung vorgenommen hat, zum Ausdruck bringen wollen, dass es Aufgabe der Behörde wäre, den entrichteten Quellensteuern nachzugehen, so ist auf den Auslandssachverhalt zu verweisen, hinsichtlich dessen den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungs- bzw. Beweismittelbeschaffungspflicht trifft (vgl. Ritz⁵ BAO § 115 Tz 10).

Die Abgabenbehörde durfte auch zu Recht aus der Höhe des veranlagten Vermögens sowie der Höhe der erzielten Einkünfte auf vorsätzliches Handeln der Beschwerdeführerin schließen. Wie die Abgabenbehörde ausführt, belief sich der Veranlagungsbetrag im

Jahre 1991 auf ca. € 516.000,-- und wurden im Zeitraum 1991 bis 2003 insgesamt ca. € 440.000,-- und im Zeitraum 2004 bis 2009 insgesamt ca. € 210.000,-- an Einkünften erzielt. Die Höhe des im Zeitraum 1991 bis 2007 zugeflossenen Betrages lag jährlich zwischen € 18.000,-- und € 45.000,--. Angesichts dieser Größenordnung und des langjährigen Veranlagungszeitraumes von 16 Jahren entspricht es weder der Lebenserfahrung noch den logischen Denkgesetzen, dass sich die Beschwerdeführerin über die steuerlichen Konsequenzen der ausländischen Kapitalerträge nicht im Klaren war. Dies umso weniger als die liechtensteinischen Einkünfte – wie die Behörde zutreffend ausführt – sogar erheblich über den laufenden Pensionsbezügen lagen.

Soweit die Beschwerdeführerin den Ausführungen der Abgabenbehörde entgegenhält, aus der Höhe der nicht erklärten Einkünfte könne nicht auf vorsätzliches Verhalten geschlossen werden, erweist sich dieser Einwand als nicht stichhältig. Es ist zwar richtig, dass das Wissen um das Bestehen der Steuerpflicht von Einkünften nicht erst ab einer gewissen Einkommensgrenze entsteht, ist allerdings dieses Wissen vorhanden bzw. muss vorausgesetzt werden (im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte bekannt war – siehe dazu die Ausführungen unten), so stellt die Höhe der nicht erklärten Einkünfte ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dem Abgabepflichtigen vorsätzliches Handeln zur Last zulegen ist. Bestehen erhebliche Diskrepanzen zwischen den erklärten Umsätzen und den tatsächlich erzielten Umsätzen (dies gilt in gleicher Weise auch für die ertragsteuerlich zu erklärenden Einkünfte), so rechtfertigt dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sogar den Rückschluss auf eine höhere Vorsatzform als den bedingten Vorsatz (siehe dazu z.B. VwGH vom 14.09.1992, 91/15/0148, VwGH 05.03.1990, 88/15/0087). Im Beschwerdefall verhält es sich so, dass die ausländischen Kapitaleinkünfte überhaupt nicht erklärt wurden. Wird ausländisches Vermögen bzw. ausländische Einkünfte zur Gänze verschwiegen, so kann daraus gleichfalls geschlossen werden, der Abgabepflichtige habe absichtlich bzw. wissentlich gehandelt. Auf jeden Fall ist in derartigen Fällen aber die Schlussfolgerung auf einen bedingten Vorsatz gerechtfertigt (vgl. VwGH 20.01.1993, 92/13/0275, VwGH 25.02.2015, 2011/13/0003).

Der Abgabenbehörde kann auch nicht widersprochen werden, wenn sie davon ausgeht, dass die "Steuerpflicht dieser Kapitalerträge" Gegenstand der Besprechung(en) mit dem Kundenbetreuer der LGT Bank war. Ob dies nun eine oder mehrere waren (vgl. dazu die Ausführungen der Beschwerdeführerin, die sich an der Pluralform stößt und darauf hinweist, dass sie nur einmal eine Anlageentscheidung getroffen habe), mag dahingestellt bleiben, vermag dieser Umstand doch letztlich nicht zu einem anderen Ergebnis zu führen. Wenn die Abgabenbehörde aus der Vielzahl österreichischer Anleger bei liechtensteinischen Banken die Schlussfolgerung zieht, bei liechtensteinischen Bankberatern könne sehr wohl von Grundkenntnissen der österreichischen Kapital- und Spekulationsbesteuerung ausgegangen werden, so erweist sich das nicht als unschlüssig. Abgesehen davon entspricht es der Lebenserfahrung, dass im Rahmen von Beratungsgesprächen mit Banken, betreffend die Veranlagung von Vermögen,

seitens der Bankberater auch jeweils die Besteuerung zum Thema gemacht, ist doch – wie die Abgabenbehörde zutreffend ausführt – die zu entrichtende Steuer von erheblicher Bedeutung für die Renditeberechnung von Anlageprodukten. Sollte dies im Beschwerdefall nicht so gewesen sein, so stellt dies einen ungewöhnlichen Sachverhalt dar, hinsichtlich dessen die Beschwerdeführerin – abgesehen vom bestehenden Auslandsbezug – eine erhöhte Mitwirkungspflicht iSd Beweislast trifft (vgl. Ritz⁵ BAO § 115 Tz 13 und die dort angeführte Judikatur).

Die Abgabenbehörde ist auch im Recht, wenn sie in der Wahl Liechtensteins als Veranlagungsort ein gewichtiges Indiz für das vorsätzliche Handeln der Beschwerdeführerin sieht. Wenn die Beschwerdeführerin in der Vernehmung am 02.12.2014 die Wahl Liechtensteins als Veranlagungsort damit begründet, die Beratung bei der Sparkasse R in der Filiale S sei ihr nicht kompetent erschienen und habe sie in dieser Filiale nicht die entsprechende Diskretion als gegeben erachtet, so verdient dieses Vorbringen keine Glaubwürdigkeit. Zum einen sind – so wie alle Bedienstete in österreichischen Banken – auch die Mitarbeiter in der Filiale S an das österreichische Bankgeheimnis gebunden, zum anderen musste die Beschwerdeführerin in der Vernehmung am 30.06.2015 zugestehen, dass sie weder mit der Zentrale der Sparkasse R am A-Platz noch mit anderen Banken im Inland (Hauptanstalten und nicht Filialen) zwecks Veranlagung ihres Vermögens Kontakt aufgenommen hat. Desgleichen ist auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, primärer Zweck der Veranlagung in Liechtenstein sei der Vermögenserhalt und die Altersversorgung (in der Vernehmung spricht sie von Vermögenserhalt *und* Altersversorgung, in den Schriftsätzen von Vermögenserhalt *zur* Altersversorgung, wobei dies jedoch einerlei ist) und nicht so sehr die gewinnbringende Veranlagung gewesen, nicht glaubwürdig. Geldanlagemöglichkeiten, die den von der Beschwerdeführerin genannten Zwecken dienen und dabei entsprechende Sicherheit bieten, gibt es erfahrungsgemäß auch im Inland, sodass aus diesem Grund keinerlei Veranlassung besteht, eine Veranlagung in Liechtenstein durchzuführen.

Dass vorrangiges Ziel der Vermögensveranlagung in Liechtenstein nicht die Vermögenserhaltung und Altersversorgung (bzw. Vermögenserhaltung zur Altersversorgung), sondern vielmehr – wie von der Behörde ausgeführt – die Verbergung des Vermögens und der Erträge vor dem österreichischen Fiskus zwecks Steuerersparnis war, erhellt auch aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin im April 2010 ihr Vermögen in eine Stiftung eingebracht hat, die sie wiederum in Liechtenstein errichtet hat. Die von der Beschwerdeführerin über Vorhalt in der Vernehmung am 30.06.2015 dafür angegebene Begründung (dies sei deshalb erfolgt, weil auch das Geld in Liechtenstein gewesen sei, alles unter einem Dach und sie auch in der LGT Bank in der Errichtung der Stiftung beraten worden sei), ist nicht überzeugend und lässt außer den steuersparenden Zweck keinen anderen als plausibel erscheinen.

Dass im Rahmen der Anziehungskraft Liechtensteins als Veranlagungsort das dortige Bankgeheimnis eine zentrale Rolle spielte, ist keine willkürliche Annahme der Behörde, sondern eine amtsbekannte Tatsache. Die notorische Attraktivität Liechtensteins

als Steueroase stellt einen Umstand dar, aus dem nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht auf vorsätzliches Handeln geschlossen werden kann (vgl. VwGH vom 25.02.2015, 2011/13/0003).

Wenn die Abgabenbehörde in ihren Ausführungen auf die Vielzahl von Selbstanzeigen zu liechtensteinischen Kapitalerträgen Bezug nimmt, so zog sie damit weder aus dem allfälligen Verhalten anderer Steuerpflichtiger Rückschlüsse auf die Beweggründe der Beschwerdeführerin, noch verfolgte sie damit eine generalisierende Vorgangsweise. Die Abgabenbehörde zeigte damit vielmehr (siehe dazu auch die entsprechende Textierung) die große Beliebtheit Liechtensteins als Veranlagungsort auf. Ob bei mehreren Offenlegungen durch die zuständigen Behörden fahrlässiges Verhalten anerkannt wurde, ist ohne Relevanz, vermag doch die Beschwerdeführerin daraus keine Rechte abzuleiten.

Dass der eigentliche Grund für die Transferierung des Vermögens nach Liechtenstein und die dortige Veranlagung die Steuerersparnis war, stellt nicht - wie die Beschwerdeführerin vermeint - eine bloße Vermutung der Abgabenbehörde dar. Die Behörde stützt sich dabei auf konkrete Feststellungen und legt schlüssig und nachvollziehbar dar, aus welchen Gründen, sie zu dieser Auffassung gelangt. Der Einwand der Beschwerdeführerin, der Ansicht der Behörde stehe der Umstand entgegen, dass sie nicht gleich zu einer ausländischen Bank gegangen sei, sondern sich Gedanken über die Vertrauenswürdigkeit ihrer heimischen Bank in R gemacht und einen Bekannten zu Rate gezogen habe sowie weiters, dass sie nicht von Beginn an ihr Vermögen in eine ausländische Stiftung eingebracht habe, sondern erst vor einigen Jahren, vermag die Auffassung der Behörde nicht zu widerlegen. Tatsache ist, dass die Beschwerdeführerin das Vermögen nach Liechtenstein gebracht und dort zunächst in Sparbücher und Fonds angelegt und später in eine Stiftung eingebracht hat, ohne diesen Umstand der österreichischen Abgabenbehörde offen zu legen.

Ebenso ist auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, bei den in der Tabelle auf den Seiten 15/16 der Beschwerdevorentscheidung aufgelisteten Beträgen handle es sich lediglich um aus finanzstrafrechtlicher Vorsicht **geschätzte** Beträge (Fettdruck im Original), nicht dazu geeignet, vorsätzliches Handeln zu entkräften. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hindert die Schätzung der Abgabenbehörde (gilt in gleicher Weise auch für die Schätzung des Abgabepflichtigen) nicht die Annahme einer Abgabenhinterziehung (vgl. VwGH 23.04.1985, 84/14/0157).

Worin der Beschwerdeführerin jedoch Recht zu geben ist, ist der Umstand, dass die Abgabenbehörde mit dem Argument, die Beschwerdeführerin habe eine Erkundigungspflicht getroffen, vorsätzliches Verhalten nicht zu begründen vermag. Wenn die Abgabenbehörde in ihren Ausführungen ins Treffen führt, die Beschwerdeführerin hätte bei Anwendung der nach ihren Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen müssen, so vermag sie damit lediglich ein fahrlässiges, nicht jedoch vorsätzliches Verhalten aufzuzeigen. Formulierungen wie - der Abgabepflichtige "hätte wissen müssen" oder "ihm hätte bewusst sein müssen" oder

wie im vorliegenden Fall “hätte einholen müssen“ vermögen die Annahme bedingten Vorsatzes weder im Tatsächlichen noch in rechtlicher Hinsicht zu tragen (vgl. Fellner FinStrG¹² § 8 Rz 19 und die dort angeführte Judikatur).

Dass die Beschwerdeführerin nicht fahrlässig, sondern auf jeden Fall zumindest mit bedingtem Vorsatz gehandelt hat, ergibt sich insbesondere auch aus den von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Bargeldtransaktionen. So hat die Beschwerdeführerin im Zeitraum 2005 bis einschließlich 2013 insgesamt 14 x Geldbeträge, die sie von ihren Konten bei der LGT Bank in Liechtenstein behoben hatte, in bar nach Österreich gebracht. Es handelt sich dabei um Beträge zwischen € 10.025,-- und € 50.125,--. Der Gesamtbetrag beläuft sich auf € 269.740,-- (siehe dazu die zusammenfassende Aufstellung in der Niederschrift vom 30.06.2015). Dies gesteht die Beschwerdeführerin in der von ihr an das Zollamt Feldkirch Wolfurt erstatteten Selbstanzeige vom 22.05.2014 selbst ausdrücklich zu. Berücksichtigt man auch noch jene Beträge, die unter der Grenze von € 10.000,-- lagen und aus diesem Grund nicht in die Selbstanzeige aufgenommen wurden, so kommen noch 2 weitere Beträge dazu, nämlich € 5.012,50 und € 9.036,--, die die Beschwerdeführerin laut ihren eigenen Angaben gleichfalls in bar nach Österreich brachte (siehe dazu die Selbstanzeige an das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See, Seite 4). Dies bedeutet, dass sie im Zeitraum 2005 bis 2013 insgesamt 16 x Geldbeträge in der Höhe von insgesamt € 283.788,50, die sie von ihren liechtensteinischen Konten behoben hatte, in bar nach Österreich transferierte. Auf den Zeitraum 2005 bis 2007 entfallen dabei nicht weniger als 6 Transaktionen mit einem Gesamtbetrag von € 74.185,--. Bedenkt man, dass im Zeitalter des bargeldlosen Zahlungsverkehrs eine Banküberweisung für den Kunden wesentlich einfacher und weitaus weniger risikoreich ist, vermag die von der Beschwerdeführerin für die Bargeldtransaktionen gebotene Begründung, es sei einfach bequem gewesen, das Geld bar aus Liechtenstein mitzunehmen, ein Risiko sei für sie damit nicht verbunden gewesen, nicht zu überzeugen. Dies umso weniger, als es sich im gegenständlichen Fall um sehr hohe Geldbeträge (größter Betrag über € 50.000,--[!]) gehandelt hat und beim Transport des Geldes von der LGT Bank in Liechtenstein nach R immerhin eine Fahrtstrecke von ca. 170 km zurückzulegen war. Auch dem in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Argument, die Beschwerdeführerin sei noch von der alten Schule, sie sei Jahrgang 1924, sie habe Zeiten miterlebt, in denen Banken “eingegangen“ seien und habe deshalb mit Bargeld lieber gearbeitet als mit Banktransfers, vermag der Senat keine Glaubwürdigkeit beizumessen, sondern nur als Schutzbehauptung zu qualifizieren. Werden derartige Bargeldtransaktionen – wie im vorliegenden Fall – von Abgabepflichtigen durchgeführt, ohne dass diese dafür eine glaubhafte Begründung anzugeben vermögen, so weist dies in klarer und eindeutiger Weise auf ein vorsätzliches Verhalten hin, dies sogar in der Vorsatzform der Absicht bzw. Wissentlichkeit. Wenn die Behörde von bedingtem Vorsatz ausgegangen ist, so hat sie ohnedies nur die unterste Stufe des Vorsatzes als gegeben erachtet.

Wenn die Beschwerdeführerin bemängelt, die Abgabenbehörde habe aus der Tatsache, dass sie in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1984 bis 1991 Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgewiesen habe, zu Unrecht darauf geschlossen, dass ihr die Steuerpflicht ausländischen Kapitalvermögens bekannt gewesen sei, zumal bei den Kapitalerträgen im Jahr 1993 durch das Endbesteuerungsgesetz eine Systemrevolution stattgefunden habe, so vermag sie damit keine anderslautende Entscheidung herbeizuführen. Das von der Beschwerdeführerin an dieser Stelle sowie an anderen Stellen immer wieder vorgebrachte Argument, dass die "ausschüttungsgleichen Erträge" dem "Einnahmeerzielenden" gar nicht zur Kenntnis gelangen, deckt sich einfach nicht mit der Realität. Wie bereits ausgeführt, werden im Falle thesaurierender Fonds die Anteilseigner über die Erträge mittels schriftlicher Benachrichtigungen informiert. Im vorliegenden Fall wurden der Beschwerdeführerin, die auf die Übermittlung schriftlicher Abrechnungen verzichtet hat, anlässlich ihrer Besuche bei der Bank in Liechtenstein - wie sie selbst ausdrücklich zugesteht - die entsprechenden Unterlagen hinsichtlich der Fonds vorgelegt bzw. gezeigt (siehe dazu die Niederschriften vom 02.12.2014 und 30.06.2015). Demnach waren ihr die Erträge aus dem Investmentfonds sehr wohl bekannt. Für den Senat steht auch außer Zweifel, dass die Beschwerdeführerin Kenntnis von der Steuerpflicht der ausländischen Kapitaleinkünfte hatte. So zählt es selbst zum Wissenstand in Österreich ansässiger steuerlicher Laien ohne besondere abgabenrechtliche Kenntnisse, dass Erträge aus Kapitalvermögen, das in sog. Steueroasen wie z.B. Liechtenstein verbracht und dort veranlagt wird, in Österreich eine Steuerpflicht auslösen. Dies gilt umso mehr für die Beschwerdeführerin, die laut ihren eigenen Angaben 3 Fremdsprachen spricht und mehr als 40 Jahre lang als Unternehmerin tätig war, wobei sie in der Lage, die steuerlichen Belange ohne Zuhilfenahme eines Steuerberaters abzuwickeln. In diesem Zusammenhang darf auch nicht übersehen werden, dass die Beschwerdeführerin die Steuererklärungen unter Verwendung des amtlichen Vordruckes E 1 einreichte, der unter den einzelnen aufgelisteten Einkünften auch ausdrücklich die Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen anführt.

Soweit die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen die Entscheidung des UFS vom 17.03.2009, FSRV/0087-L/03, ins Treffen führt, lässt sich daraus für ihren Standpunkt nichts gewinnen, liegt doch dieser Entscheidung ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde. Dass nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe dazu den Hinweis der Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis vom 09.07.2008, 2008/13/0050) mit einem "Wissen müssen" nicht ein vorsätzliches, sondern nur ein fahrlässiges Verhalten begründet werden kann, wird nicht in Abrede gestellt, sondern wurde bereits oben aufgezeigt.

Wann die in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführte politische Diskussion bezüglich der Sicherstellung der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in Liechtenstein angelegtem Kapitalvermögen verstärkt eingesetzt hat, ob dies erst ab dem Jahre 2008 war oder schon früher und ob sich die Diskussion in erster Linie um nicht versteuerte Einkünfte bzw. Umsätze, die auf sog. "Schwarzgeld"-Konten in Steueroasen vor der Finanzverwaltung

versteckt wurden, gedreht hat, mag dahingestellt bleiben, besteht doch im Hinblick auf die angeführten Umstände kein Zweifel, dass die Beschwerdeführerin vorsätzlich, wenn nicht sogar absichtlich bzw. wissentlich, so jedenfalls mit dolus eventualis gehandelt hat.

4) Anspruchszinsen 2004 bis 2007

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 festgesetzt gewesenen 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 (Anspruchszinsen).

§ 252 Abs. 1 und Abs. 2 BAO lauten:

(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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, erfasst § 252 Abs. 2 BAO Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid darstellt. Dazu gehören nach Ansicht des Höchstgerichtes u.a. die Anspruchszinsen. Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Die Festsetzung von Anspruchszinsen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen (vgl. VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150).

Die Beschwerdeführerin hat im vorliegenden Fall die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen mit der Begründung bekämpft, die zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide seien rechtswidrig. Damit war aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Bekämpfung der Anspruchszinsenbescheide von vornherein zum Scheitern verurteilt. Der Beschwerde kommt daher auch in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 gegenständlichen Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Gericht einer existierenden, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Salzburg-Aigen, am 16. August 2016