

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2006 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

#### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erstattete gemeinsam mit ihrem Ehegatten mit Eingabe vom 15. Dezember 2016 durch ihren steuerlichen Vertreter eine Offenlegung gemäß § 29 FinStrG betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2011.

Das Ehepaar verfüge seit dem Jahr 2003 über ein Depot bei der UBS AG in der Schweiz. Das Vermögen stamme aus Ersparnissen. Im November 2011 sei das gesamte Vermögen nach Österreich übertragen worden. Zum Zeitpunkt des Übertrages nach Österreich habe das Vermögen ca. 884.000 Euro betragen. Die Bf. und ihr Ehegatte seien davon ausgegangen, dass das Vermögen und die Erträge daraus ausschließlich im Ausland steuerpflichtig seien, weswegen die Einkünfte nicht in die Steuererklärungen aufgenommen worden seien.

Die Bf. sei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, womit auch ihre ausländischen Kapitaleinkünfte zu versteuern gewesen wären. Die erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen würden dem Sondersteuersatz gemäß § 37 Abs. 8 EStG in der Höhe von

25% unterliegen. Mangels Aufnahme der Einkünfte in die Steuererklärungen seien die erwähnten Einkünfte aus Kapitalvermögen in Österreich nicht versteuert und damit die Einkommensteuer seit dem Jahr 2003 verkürzt worden.

In der Anlage wurden die ausländischen steuerpflichtigen Erträge für die Jahre 2006 bis 2011 dargestellt und darauf hingewiesen, dass die Jahre bis einschließlich 2009 mangels Vorsatzes verjährt seien. Die Zahlen für die Jahre bis einschließlich 2005 hätten nicht mehr rekonstruiert werden können, weswegen schätzungsweise davon auszugehen sei, dass sich die Erträge in den vergangenen Jahren in ähnlichen Größenordnungen wie jene ab 2006 ff befunden hätten.

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2016 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und setzte mit Bescheid vom 20. Dezember 2016 die Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit einer Abgabennachforderung in der Höhe von 105.814,75 Euro fest. Begründet wurde dieser Bescheid mit der Selbstanzeige vom 16. Dezember 2016.

Gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 brachte die Bf. eine Beschwerde ein und begründete dies wie folgt:

Die Begründung des Finanzamtes sei zu kurz, denn aus der Tatsache der Erstattung einer Selbstanzeige könne nicht gefolgert werden, dass der Täter damals vorsätzlich gehandelt habe (VwGH 16.12.1998, 96/13/003, VwSlg 7338/F). Das gelte auch hier. Die Selbstanzeige enthalte den klaren Hinweis, dass die Bf., ein steuerlicher Laie, der Annahme gewesen sei, die Sache sei mit dem Steuerabzug in der Schweiz erledigt gewesen. Mit diesem Vorbringen habe sich die Behörde nicht beschäftigt, obwohl es auf einen nicht entschuldbaren, daher zwar strafbaren, jedoch Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum hinauslaufe (§ 9 FinStrG).

Nach allgemeinem Regime sei für die Einkommensteuer 2006 (und gleichermaßen auch für die Einkommensteuer 2007 und 2008) bereits relative Festsetzungsverjährung eingetreten (§ 207 Abs. 1 erster Satz BAO). Damit dieses Steuerjahr doch noch offen sei, müssten die Voraussetzungen für die verlängerte Verjährungsfrist vorliegen (§ 207 Abs. 1 zweiter Satz BAO). Dem sei aber nicht so: Es fehle an der nötigen Vorfragenbeurteilung. Ob eine Abgabe hinterzogen sei, sei eine Vorfrage (z.B. VwGH 20.6.1990, 86/13/0168; 29.9.1997, 96/17/0453; 18.10.1988, 87/14/0173, VwSlg 6357/F; 5.7.1999, 98/16/0391; 22.2.2012, 2009/16/0032), und zwar auch in den Fällen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO (für alle: VwGH 5.11.1991, 91/14/0049; 5.7.1999, 98/16/0391; 19.3.2003, 2002/16/0190, VwSlg 7802/F). Diese Beurteilung setze eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Hinterziehung (VwGH 29.9.1997, 96/17/0453;

19.12.2006, 2004/15/0163; 22.2.2012, 2009/16/0032) mit der Unschuldsvermutung und dem daraus abgeleiteten Zweifelsgrundsatz als prozessualer Richtschnur voraus (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190, VwSlg 7802/F; 28.6.2012, 2009/16/0076; Ritz BAO 5, § 207 Tz 15; Stoll 2172). Dabei sei vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine solche nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliege, sondern Vorsatz als Schuldform erfordere. Darum könne eine Hinterziehung erst dann als erwiesen gelten, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststehe (z.B. VwGH 27.2.2014, 2012/15/0168; 19.3.2008, 2005/15/0072; VwSlg 8320/F; 23.2.2010, 2007/15/0292).

Bezogen auf diesen Fall heiße dies, dass für die verlängerte Verjährungsfrist auf Seiten der Bf. Vorsatz hätte vorliegen müssen, der jedoch völlig ausgeschlossen sei. Es gehe hier nicht um gänzlich unversteuert gebliebene Kapitalerträge, sondern darum, dass sie im „falschen“ Staat versteuert worden seien, konkret in der Schweiz und nicht in Österreich. Dass ein steuerlicher Durchschnittsbürger dieses fachspezifische Wissen weder habe noch haben könne, verstehe sich von selbst. Der einzige Vorwurf, der der Bf. gemacht werden könne, sei der, keinen fachkundigen Rat eingeholt zu haben. Diese Unterlassung gehe über Fahrlässigkeit nicht hinaus, sodass es beim allgemeinen Verjährungsregime bleibe. Solcherart sei für die Einkommensteuer 2006 bereits relative Festsetzungsverjährung eingetreten (§ 207 Abs. 1 erster Satz BAO).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. November 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 20. Dezember 2016 als unbegründet ab.

Die Nichterklärung von Kapitaleinkünften aus Depots in der Schweiz würde den Tatbestand der hinterzogenen Abgaben erfüllen und zu der verlängerten Festsetzungsverjährung nach § 207 Abs. 2 BAO führen. Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG sei im vorliegenden Fall jedenfalls erfüllt. Unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO werde durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben bewirkt. Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung sei es erforderlich, dass der Täter den Steueranspruch kenne und wisse, dass er unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen mache und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt werde. Nach dem Gesamtbild der Vermögensverhältnisse sei davon auszugehen, dass die Bf. die Steuerbarkeit der Kapitaleinkünfte gekannt habe. Nach allgemeiner Lebenserfahrung sei regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfüge, auch von der potenziellen Steuerpflicht anfallender Erträge wisse. Hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der ausländische Einkünfte liege mindestens Eventualvorsatz vor (UFSW, GZ RV/1451-W/11 vom 11.10.2012, Krafft/Parz in UFS Journal 2013, 61).

Dagegen brachte die Bf. mit Eingabe vom 3. Jänner 2018 einen Vorlageantrag ein und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Das gesamte bisherige Vorbringen werde aufrecht gehalten, insbesondere werde der Verkürzungsvorsatz energisch bestritten.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Mai 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2006 vom 20. Dezember 2016 als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass die Feststellung der nicht erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen eine neu hervorgekommene Tatsache darstelle und somit eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 begründe.

Mit Eingabe vom 6. Juni 2018 beantragte die Bf. die Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages bis zum 15. Juni 2018. Mit Eingabe vom 8. Juni 2018 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Begründend wurde vorgebracht, dass das Finanzamt vorerst – mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. November 2017 – nur über die Beschwerde gegen den Sachbescheid (Einkommensteuer 2006) abgesprochen habe, während die vorgelagerte Wiederaufnahme damals unberücksichtigt geblieben sei. Schon aus diesem Grund sei die dortige Beschwerdevorentscheidung (also jene vom 28.11.2017) mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei klar und eindeutig:

*„Eine Entscheidung in der Sache selbst über eine Berufung gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid ohne gleichzeitige Entscheidung über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid verstößt gegen § 307 Abs. 1 BAO“ (VwGH 27.2.1980, 1596/78; 9.11.1983, 82/13/0038; 18.10.1988, 87/14/0173, VwSlg 6357/F).*

*„Es widerspricht dem Gesetz, eine Berufung gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Diese inhaltliche Rechtswidrigkeit ist vom VwGH im Rahmen des Beschwerdepunktes von Amts wegen wahrzunehmen.“ (VwGH 8.11.1988, 88/14/0135).*

*„Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 8.11.1988, 88/14/0135, widerspricht es dem Gesetz, eine Berufung gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Berufung gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Eine derartige Vorgangsweise würde die Entscheidung der Berufungsbehörde mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belasten“ (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041; 22.11.2012, 2012/15/0193, VwSlg 8771/F).*

Das treffe auch hier zu. Die inhaltliche Rechtswidrigkeit in der Sache selbst strahle logischerweise auf die Wiederaufnahme aus.

Für die Einkommensteuer 2006 sei nach allgemeinem Regime bereits mit Jahresende 2012 relative Festsetzungsverjährung eingetreten (§ 207 Abs. 1 BAO). Solcherart wäre dieser Eingriff in die Rechtskraft nur dann rechtens, wenn diese Abgabe vorsätzlich verkürzt – also hinterzogen – und dieser Nachweis anhand einer Vorfragenbeurteilung nach strafrechtlichen Grundsätzen und mit dem Zweifelsgrundsatz (in *dubio pro reo*) als prozessuale Richtschnur (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190; 28.6.2012, 2009/16/0076; Ritz BAO 6 § 207 Tz 15 am Ende; *Stoll* BAO 2172) schlüssig erbracht worden ist. Doch steht dieser Nachweis noch immer aus, obwohl die maßgeblichen Hinterziehungskriterien – dazu zählt auch (oder gerade) der Vorsatz (z.B. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 31.1.2018, Ra 2017/15/0059) – vom Finanzamt nachzuweisen sind (so schon VwGH 18.10.1988, 87/14/0173, VwSlg 6357/F). Dazu sei auf das bisherige, mehr oder minder unwidersprochen gebliebene Beschwerdevorbringen verwiesen.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.12.1998, 96/13/0033, VwSlg 7938/F, zufolge (vgl. den Hinweis darauf im Vorlageantrag zur Einkommensteuer 2006 vom 3.1.2018) könne aus der Tatsache der Erstattung einer Selbstanzeige nicht automatisch auf Vorsatz bei Abgabe der fehlerhaften Steuererklärung geschlossen werden, weil – so die darin enthaltene selbstverständene Botschaft – diese Rechtsfigur dann bei Fahrlässigkeitsdelikten ausgeschlossen wäre. Doch biete das Gesetz dafür keinen Anhaltspunkt. Solcherart hätte es schlüssiger Beweise samt konkreter und nachprüfbarer Tatsachenfeststellungen zur Schuldform bedurft, die es ebenfalls nicht gebe.

Die Begründung des angefochtenen Bescheides, wonach der in der Selbstanzeige offengelegte Sachverhalt die Wiederaufnahme rechtfertige, sei richtig und falsch zugleich. Richtig deshalb, weil neue Tatsachen und/oder Beweise klassischer Wiederaufnahmegrund seien und eine Selbstanzeige solche enthalte. Falsch deshalb, weil die prinzipielle Zulässigkeit dieser Maßnahme nichts über deren Zulässigkeit im Einzelfall aussage. Dazu gehörten auch die Prozessvoraussetzungen, die bei relativer oder absoluter Festsetzungsverjährung nicht gegeben seien. Deren Eintritt sei in Abgabensachen in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu beachten (vgl. VwGH 18.10.1988, 87/14/0173, VwSlg 6357/F).

Mit Eingabe vom 3. Mai 2019 zog die Bf. ihren Antrag auf mündliche Verhandlung zurück und wiederholte im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Sie betonte, speziell den Verkürzungsvorsatz zu bestreiten und verwies auf die mangelhafte Vorfragenbeurteilung des Finanzamtes sowie darauf, dass die Beschwerdevorentscheidung zur Wiederaufnahme nach jener zum Sachbescheid ergangen sei.

## **B) Über die Beschwerde wurde erwogen:**

## **1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

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

### **1.1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006**

Mit Bescheid vom 20. Dezember 2016 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und setzte – ebenfalls mit Bescheid vom 20. Dezember 2016 – die Einkommensteuer für das Jahr 2006 fest.

Mit Eingabe vom 20. Jänner 2017 brachte die Bf. eine Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 ein.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. November 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 als unbegründet ab. Dagegen brachte die Bf. mit Eingabe vom 3. Jänner 2018 einen Vorlageantrag ein.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. Mai 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2006 als unbegründet ab. Nach bewilligter Fristverlängerung brachte die Bf. mit Eingabe vom 8. Juni 2018 einen Vorlageantrag ein.

Die Bf. rügt den Umstand, dass die Beschwerdevorentscheidung zur Wiederaufnahme des Verfahrens zeitlich erst nach jener zum Sachbescheid ergangen ist.

### **1.2. Einkommensteuer für das Jahr 2006**

Die Bf. verfügte seit dem Jahr 2003 gemeinsam mit ihrem Ehegatten über ein Depot bei der UBS AG in der Schweiz, wo die gemeinsamen Ersparnisse veranlagt wurden. Im November 2011 wurde das sich in diesem Depot befindende Vermögen in der Höhe von ca. 884.000 Euro nach Österreich übertragen. Die Einkünfte aus den ausländischen Kapitalveranlagungen wurden in Österreich in den Abgabenerklärungen nicht ausgewiesen. Mit dem angefochtenen Bescheid für das Jahr 2006 hat das Finanzamt die ausländischen Einkünfte erstmals der inländischen Besteuerung unterzogen.

Streit besteht darüber, ob der Abgabenvorschreibung hinsichtlich des Jahres 2006 bereits der Umstand der Verjährung entgegengestanden ist. Die belangte Behörde vertritt dabei die Auffassung, dass von der Verjährungsfrist von zehn Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) auszugehen sei, weil die Bf. vorsätzlich gehandelt und somit die Abgaben hinterzogen

habe. Hingegen ist nach Ansicht der Bf. die verlängerte Verjährungsfrist nicht anwendbar, da der Bf. keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung vorgeworfen werden könne.

Des Weiteren bestreitet die Bf. das Vorliegen des Verkürzungsvorsatzes, da sie im Hinblick auf die Endbesteuerung der ausländischen Kapitaleinkünfte einem Rechtsirrtum unterlegen sei.

## **2. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006**

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

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

Soweit im Vorlageantrag vom 8. Juni 2018 gerügt wird, dass das Finanzamt vorerst – mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. November 2017 – nur über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 abgesprochen habe, während die Beschwerde gegen den vorgelagerten Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 unberücksichtigt geblieben sei, ist festzuhalten, dass dieses Vorbringen berechtigt ist.

Da rechtzeitige und zulässige Vorlageanträge aber dazu führen, dass die Bescheidbeschwerde wieder als unerledigt gilt (vgl. *Ritz*, BAO6, § 264, Tz 3) sowie Beschwerdevorentscheidungen mit der abschließenden Beschwerdeerledigung (gegenständliches Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes) außer Kraft treten (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, Anm. 10 und E 31 zu § 264 BAO sowie *Ritz*, BAO6, § 264, Tz 3 sowie VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074) und die Bf. sowohl hinsichtlich des

Wiederaufnahmebescheides betreffend Einkommensteuer 2006 als auch hinsichtlich des neuen Sachbescheides (Einkommensteuer 2006) jeweils einen Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde vom 20. Jänner 2017 gestellt hat, kann dieser Mangel im Verfahren vor dem Bundesfinanzgerichtes saniert werden, indem über den Wiederaufnahmebescheid und den neuen Sachbescheid gleichzeitig entschieden wird.

Strittig bleibt somit im Ergebnis, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2006 aufgrund bereits eingetretener Verjährung bzw. eines den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtums unzulässig war oder nicht. Vor dem Hintergrund der unter 3.2. dargelegten Gründe stand der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 der Einwand der Verjährung aber nicht entgegen, sodass die belangte Behörde die iSd. § 304 BAO vor Eintritt der Verjährung zulässige amtsweigige Wiederaufnahme des in Rede stehenden Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 2006 zu Recht verfügt hat.

### **3.2. Einkommensteuer für das Jahr 2006**

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

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

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

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

Im Beschwerdefall ist die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 FinStrG unstrittig erfüllt: Die Bf. hat unter Verletzung der ihr nach § 119 BAO obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch das Nichterklären der Schweizer Kapitaleinkünfte im Inland eine Verkürzung von Abgaben bewirkt. Strittig ist die Erfüllung der subjektiven Tatseite, nämlich das Vorliegen einer vorsätzlichen Handlung.

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

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

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

Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; sowie VwGH 30.10.2003, 99/15/0098).

„Bedingter Vorsatz“ (*dolus eventualis*), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verlönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. dessen Eintritt in Kauf nimmt (VwGH 17.12.1992, 91/16/0133 und 0136, VwGH 26.4.1994, 93/14/0052 oder VwGH 28.06.1995, 94/16/0282, mwN). Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl. Kotschnigg

in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33 Rz 216, und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

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

In der Beschwerde wird im Wesentlichen eingewendet, die Bf. sei irrtümlich davon ausgegangen, dass die ausländischen Kapitaleinkünfte durch Abzug der Schweizer Quellensteuer endbesteuert wären. Dieses auf einen Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum abzielende Vorbringen ist jedoch nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen:

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

Es ist schließlich auch nicht erforderlich, dass ein Abgabepflichtiger über das für die Beurteilung steuerrechtlicher Sachverhalte nötige Detailwissen verfügt, ausschlaggebend ist in diesem Zusammenhang vielmehr, dass die Bf. die ausländischen Kapitalveranlagungen und die daraus resultierenden Erträge dem Finanzamt gänzlich verschwiegen hat, damit unrichtige Erklärungen abgegeben und sohin in Kauf genommen hat, dass die Besteuerung in Österreich nicht gesetzeskonform erfolgen kann, zumal das Finanzamt davon anderweitig keine Kenntnis erlangen konnte.

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

Zum Einwand des Vorliegens eines Rechtsirrtums ist ferner festzuhalten, dass die Bf. es unterlassen hat, sich über das Bestehen ihrer Erklärungspflichten zu erkundigen (vgl. UFS 11.10.2012, RV/1451-W/11; UFS 30.8.2013, RV/2893-W/09). Es wäre doch naheliegend gewesen, wenn die Bf. angesichts ihrer vorgebrachten steuerlichen Unerfahrenheit entsprechende Erkundigungen eingeholt hätte, ob die von ihr vertretene Rechtsansicht tatsächlich zutrifft. Dies umso mehr deshalb, als sie aufgrund ihrer selbständigen Tätigkeit als Fachärztin für Zahnheilkunde sowieso steuerlich vertreten war. Umso weniger erscheint es nachvollziehbar, dass die Bf. keine Maßnahmen getroffen hat, um rechtswidriges Handeln hintanzuhalten.

Wenn die Bf. in ihrer Beschwerde vorbringt, dass ihr lediglich der Vorwurf gemacht werden könne, keinen fachkundigen Rat eingeholt zu haben, so ist ihr zu entgegnen, dass bereits das Unterlassen einer ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung über die Versteuerung ein Verschulden darstellt, das das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums ausschließt (VwGH 1.12.1972, 2072/71; VwGH 15.6.1973, 390/73).

In diesem Zusammenhang muss auch auf die seit vielen Jahren in den Medien bzw. in der Öffentlichkeit geführten Diskussionen bezüglich der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in Liechtenstein, der Schweiz undgl. angelegtem Kapitalvermögen verwiesen werden (vgl. auch BFG 21.06.2017, RV/4100068/2013). Seit dem EuGH-Urteil vom 15.07.2004, Rs Lenz, war die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen immer wieder Thema in den Medien. Dass dies der Bf. entgangen wäre, obwohl sie selbst seit dem Jahr 2003 gemeinsam mit ihrem Ehegatten über ein Depot in der Schweiz verfügte, ist nicht plausibel.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Ausführungen der Bf. zum Vorliegen eines das vorsätzliche Handeln ausschließenden Irrtums hinsichtlich einer Steuerpflicht der Schweizer Kapitaleinkünfte in Österreich nicht zu überzeugen vermochten.

Vielmehr gelangt das Bundesfinanzgericht unter Würdigung aller Sachverhaltsmomente nach seiner Überzeugung iSd. § 98 Abs. 3 FinStrG zum Ergebnis, dass die Bf. sowohl eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht als auch die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung ernstlich für möglich gehalten und die Abgabenverkürzung billigend in Kauf genommen hat, womit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO erfüllt war, sodass die Erlassung des angefochtenen Bescheides innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erfolgte und daher die Beschwerde gegen die in Rede stehenden Bescheide abzuweisen war.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit der Revision**

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Wien, am 8. Mai 2019