

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 28. Juli 2016 des Beschwerdeführers *****BF*****, *****Anschrift*****, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Sedelmayer & Klier Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, 1030 Wien, Marxergasse 4 vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, vom 5. Juli 2016 betreffend die **Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2009** zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II)

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

1. Verfahrensgang

Der Einkommensteuererstbescheid 2009 erging am 12. August 2011 erklärungsgemäß und berücksichtigte offen gelegte ausländische Kapitalerträge ohne Kapitalertragsteuerabzug von EUR **###.###** (Kapitalertragsteuer daraus EUR **##.###**).

1.1. Wiederaufnahmebescheid

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2009 erfolgte nach Abschluss einer Außenprüfung der Jahre 2008 bis 2012 beim Beschwerdeführer (kurz Bf.). Der Wiederaufnahmebescheid verweist auf den Prüfbericht (29. Juni 2016; ABNr. **#####/13**) bzw. die diesbezügliche Niederschrift.

Schon mit Schriftsatz vom 23. Juli 2013 hatte der Bf. im Rahmen dieses Verfahrens eine Selbstanzeige erstattet und unter anderem bekanntgegeben, dass er Begünstigter der *****M_Stiftung***** (Sitz Vaduz, Register FL-**#####.###.###**, in der Folge kurz M-Stiftung) gewesen sei. Im Jahr 2009 habe diese einen Betrag von EUR 100.000,00 zur

Finanzierung eines Privatkaufes in die USA überwiesen. Diese Ausschüttung sei bei Erstellung der Einkommensteuererklärung 2009 irrtümlich nicht angegeben worden. Dem Schriftsatz wurde eine korrigierte Einkommensteuererklärung 2009 beigelegt, die ausländische Kapitalerträge ohne Kapitalertragsteuerabzug von EUR ##1.### ausweist.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens enthält der Bericht die folgende wörtlich wiedergegebene Aussage:

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich machen:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Feststellung</i>
<i>Einkommensteuer</i>	<i>2008-2011</i>	<i>Tz. 3, 4, 5</i>

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

1.1.1. Tz 3 des Prüfberichtes

Im Prüfbericht verwies das Finanzamt (kurz FA) in Tz 3 auf die oben erwähnte Selbstanzeige und kam zum Schluss, diese sei unter der rechtlichen Betrachtung einer Intransparenz der ***L_Anstalt*** eingebracht gebracht worden. Aufgrund der Feststellungen in Tz 3 und Tz 4 sei allerdings Transparenz gegeben, weshalb die Selbstanzeige zu keiner Festsetzung führe.

1.1.2. Tz 4 des Prüfberichtes

Tz 4 des Berichtes enthält Ausführungen zur M-Stiftung. Danach war der Bf. deren Alleinbegünstigter. Die M-Stiftung sei treuhändig durch die X_Management_Inc (***City_Street***, British Virgin Island) gegründet und verwaltet worden. Diese „kontrollierte“ Stiftung sei transparent, weil der wirtschaftliche Stifter oder der Begünstigte (gemeint der Bf.) über das Vermögen der Gesellschaft ebenso frei verfügen könne wie über das Eigene. Somit seien die Einkünfte auch diesem zuzurechnen, insbesondere weil die Stiftungsstatuten eindeutig ein Recht auf Widerruf und Änderungsbefugnisse vorsähen. Jede dem wirtschaftlichen Stifter zur Verfügung stehende Möglichkeit, die Geschicke der Stiftungsverwaltung zu lenken und mit Hilfe eines weisungsgebundenen Stiftungsrates frei über das Vermögen zu bestimmen, sei der Primärabschirmwirkung von der österreichischen Besteuerung abträglich.

Zur Überprüfung der Transparenz seien vom FA um folgende Unterlagen ersucht worden:

- *Satzungsgrundlagen (jeweils in allen Fassungen seit Errichtung der Stiftung)*

- *Stiftungsurkunde (Statuten)*
- *Stiftungszusatzurkunde (Beistatuten)*
- *Sämtliche Reglemente*
- *Geschäftsordnungen der Stiftungsorgane*
- *Letter of Wishes*
- *Gründungsanzeige und Amts- bzw. Hinterlegungsbestätigung*
- *falls die Vermögensstruktur fiduziarisch errichtet wurde:*
 - *Gründungsauftrag bzw. dessen Inhalte*
 - *Erteilte Vollmachten bzw. deren Inhalte*
 - *alle vorhandenen Mandatsverträge bzw. deren Inhalte*
- *falls keine Mandatsverträge bestehen:*
 - *schriftliche eidesstattliche Erklärung aller Stiftungsräte, dass aktuell keine Mandatsverträge bestehen und auch in der Vergangenheit keine bestanden haben und keine Weisungsgebundenheit gegenüber sonstigen Personen oder Gremien besteht oder bestanden hat (z. B. Stifter, Begünstigte, andere Stiftungsorgane wie etwa Beiräte, Protektor, Kurator, Kollator);*
 - *Bankbestätigung, wem hinsichtlich der Konten der Stiftung eine Zeichnungsberechtigung zukommt;*
- *sämtliche Zuwendungsbeschlüsse*
- *Namen sämtlicher Organwalter der Stiftungsorgane (alle seit Errichtung der Stiftung)*
- *Werden juristische Personen als Organwalter eingesetzt, Name der natürlichen Personen, die diese Funktionen faktisch ausgeübt bzw. wahrgenommen haben.*

Die Unterlagen hätten nicht vollständig vorgelegt werden können. Vorgelegt seien worden:

- *Amtsbestätigung des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes des FL*
- *Eidesstattliche Erklärung des Herrn ***Mag.N*** vom 26.4.2016*
- *Gründungsauftrag und Vollmacht vom 12.4.2007*
- *Mandatsvertrag in Bezug auf die ***L_Anstalt****
- *Profil der Geschäftsbeziehung (Hintergrundinformation) der Volksbank Vaduz*
- *Statuten vom 24.4.2007*
- *Stiftungsurkunde vom 24.4.2007*
- *Zessions-Erklärung vom 28.8.2007 (Abtretung der Gründungsrechte der ***L_Anstalt***)*

Der Mandatsvertrag vom 29. Oktober 2008 zwischen der M-Stiftung und der ***X_Treuhand_Anstalt*** (Vaduz) (Anmerkung: gemeint ist hier der Mandatsvertrag in Bezug auf die L-Anstalt; siehe unten) stelle ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass auch zwischen der M-Stiftung und deren Gründer (dem Bf.) ein (konkludenter) Mandatsvertrag bestanden haben müsse.

Auftraggeber des Mandatsvertrages vom 29. Oktober 2008 sei die M-Stiftung, deren Stiftungsrat aus ***Dr.C*** (Arbeitnehmer der X_Management_Inc, Vaduz) sowie der X_Management_Inc, ***City_Street***, BVI bestand.

Beauftragte sei die ***X_Treuhand_Anstalt*** (Vaduz), die sowohl die Organe der M-Stiftung als auch die Organe der L-Anstalt zur Verfügung gestellt hat. Verwaltungsrat der L-Anstalt seien ebenfalls die X_Management_Inc, ***City_Street***, BVI, sowie ***H*** (ebenfalls Arbeitnehmer der X_Management_Inc, Vaduz) gewesen. Die Organe der L-Anstalt seien nachweislich weisungsgebunden gewesen (Mandatsvertrag) und zwar der M-Stiftung bzw. deren Organen gegenüber. Nachdem sich die Weisungsbindung letztlich auf die ausübenden Organe beziehe, sei es für das FA nicht verständlich, weshalb die von der X_Management_Inc (Vaduz) zur Verfügung gestellten Organe zwar bei der Funktionsausübung als Verwaltungsrat (im Wesentlichen sich selbst) weisungsgebunden gewesen sein sollen, jedoch bei der Ausübung der Stiftungsratsfunktion für die M-Stiftung den Stiftern/Begünstigten gegenüber weisungsfrei gewesen wären.

Der Grund für den Abschluss eines Mandatsvertrages bei grundsätzlich bestehender Personenidentität der Organe in der L-Anstalt und in der M-Stiftung (bzw. sind die Organe jeweils von der X_Management_Inc, Vaduz zur Verfügung gestellt worden) könne aus Sicht des FA nur darin liegen, dass auch ein (allfällig konkludenter) Mandatsvertrag zwischen Stifter und Stiftungsrat der M-Stiftung bestanden habe. Die X_Management_Inc (Vaduz) habe auch die Organe der M-Stiftung zur Verfügung gestellt bzw. die M-Stiftung treuhänderisch errichtet.

Der Mandatsvertrag zwischen der M-Stiftung und der ***X_Treuhand_Anstalt*** (Vaduz) lasse aus Sicht des FA darauf schließen, dass sich das Treuhandverhältnis zwischen dem Stifter/Errichter (dem Bf.) nicht nur auf die Errichtung der M-Stiftung bezogen haben dürfte, sondern auch die laufende Stiftungsverwaltung betroffen haben müsse.

Ungeklärt sei auch, aus welchen Gründen die M-Stiftung im Jahr 2012 aufgelöst worden sei. Die M-Stiftung sei laut Stiftungsstatuten vom 24. Juli 2007 (Art. 18) unwiderruflich errichtet worden. Stiftungszweck sei die Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung und Unterstützung sowie des Lebensunterhaltes im Allgemeinen. Die Auflösung der M-Stiftung könne daher nur aufgrund des Nichterreichens des Stiftungszweckes erfolgt sein.

Weiters habe der Bf. für das Veranlagungsjahr 2009 Zuwendungen der M-Stiftung in Höhe von EUR ####.#### Stiftung als Einkünfte aus KV sowie für das Veranlagungsjahr 2010 Zuwendungen von EUR ###.050 in seiner Steuererklärung erklärt. Auch aus der Höhe der Zuwendungen an ihn lasse sich aus Sicht des FA schließen, dass dieser Einflussnahmemöglichkeiten auf den Stiftungsrat gehabt habe.

Vergleiche man die im Prüfungsverfahren festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (für 2008 EUR ##4.#### sowie für 2009 EUR #.####.####), die sich auf gesamt EUR 2.996.086,45 beliefen, mit den vom Bf. erklärten Zuwendungen aus der M-Stiftung (2009 EUR ####.#### + EUR 100.000,00 lt. Selbstanzeige; 2010 EUR ###.050; 2012

lt. Selbstanzeige EUR ###.800), so ergebe sich eine Differenz von EUR 1.###.059. Zuwendungen von ausländischen Stiftungen seien bei einem in Österreich ansässigen Begünstigten als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 zu qualifizieren. Der Steuersatz betrage 25 % (§ 27a Abs. 1 EStG 1988).

Die Einkünfte, die aus den Transaktionen der Veräußerung von ***N***-Anleihen der ***Verkäuferin*** an die ***Käuferin*** erzielt wurden, seien aus Sicht des FA dem Bf. zuzurechnen und stellten bei diesem Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar (er sei Investmentbanker).

Das FA eliminierte in der Folge die vom Bf. selbst für 2009 und 2010 erklärten „Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen ohne Kapitalertragsteuer“ und reduzierte diese auf EUR 0,00.

1.1.3. Tz 5 des Prüfberichtes

In Tz 5 des Berichtes äußert sich das FA zur ***L_Anstalt*** (in Folge kurz L-Anstalt). Sie sei ertragsteuerlich als transparent zu behandeln und ihre Vermögenswerte sowie erzielten Anstaltserträge seien dem Bf. zuzurechnen.

Diese L-Anstalt sei fiduziarisch von der ***X_Treuhand_Anstalt*** errichtet worden. Laut ihren Statuten sei diese auch Inhaberin der Gründerrechte. Diese Gründerrechte habe der Treuhänder an die M-Stiftung mit Zessionserklärung vom 28. August 2007 zu 30% zediert.

Die L-Anstalt sei von zwei (***A_Stiftung*** und die M-Stiftung) Stiftungen nach Liechtensteiner Recht gegründet worden, die beide als transparent anzusehen seien.

Die ***A_Stiftung*** sei von ***Geschäftspartner*** und die M-Stiftung vom Bf. errichtet worden. Beide seien bzw. waren Investmentbanker und Gesellschafter der Investmentgesellschaft ***InvFirma*** (kurz ***InvFirma***).

Es sei der ***Verkäuferin*** über die L-Anstalt ermöglicht worden, nahezu wertlose ***N***-Anleihen weit über dem Marktpreis in die liechtensteinische L-Anstalt zu verschieben, um sie später gegen Kauf einer sehr niedrig verzinsten Anleihe (***Investment***) an die französische ***Käuferin*** weiterzuverkaufen. Die ***Investment*** habe die L-Anstalt wiederum der ***Verkäuferin*** weiterverkauft und dabei einen (buchhalterischen) Gewinn von EUR #.000 erzielt.

Laut Sachverhaltsdarstellung des Bf. "gehöre" die L-Anstalt zu 70% der ***A_Stiftung*** und zu 30% der M-Stiftung.

Im weiteren Verfahrensverlauf sei ein zwischen der M-Stiftung und der ***X_Treuhand_Anstalt*** abgeschlossener Mandatsvertrag vom 29. Oktober 2008 vorgelegt worden. Danach sei der Treuhänder verpflichtet, ausschließlich entsprechend den Instruktionen der M-Stiftung tätig zu werden. Das FA gehe davon aus, dass die M-Stiftung (ertragsteuerlich) ein transparentes Gebilde handle, der Bf. maßgeblichen Einfluss auf ihre Gestion nehmen könne sowie gekonnt habe und dass die der L-Anstalt zivilrechtlich übertragenen Vermögenswerte sowie die daraus resultierenden Erträge/

Einkünfte ertragsteuerlich weiterhin dem Bf. als Begünstigten der M-Stiftung zuzurechnen seien (§§ 21 bis 24 BAO).

Das FA begründete dies damit, eine Anstalt mit Gründerrechten weise grundsätzlich unternehmensähnliche Züge auf und könnte daher nicht als stiftungsähnliche Anstalt, sondern als körperschaftliche Anstalt anzusehen sein. Hier gebe es aber Begünstigte (§ 6 der Statuten), was für eine Stiftungsähnlichkeit der Anstalt spreche. Dem Gründer als oberstem Organ der Anstalt seien von Gesetzes wegen dauernde Einfluss- und Gestaltungsmöglichkeiten eingeräumt, die in Summe die sogenannten "Gründerrechte" bildeten (Art. 541 ff PGR). Den Gründern sei im konkreten Fall (§ 8 der Statuten vom 28. August 2007) unter anderem die Bestellung und Abberufung des Verwaltungsrates (auch ohne wichtigen Grund) und der Revisionsstelle vorbehalten. Weiters sei festgehalten, dass die Begünstigten in einem Beistatut zu bezeichnen seien. Das sei unter anderem die M-Stiftung (zu 30%).

Die M-Stiftung (Errichter und Begünstigter ist der Bf.) sei unter anderem Inhaberin der Gründerrechte und gleichzeitig Begünstigte der L-Anstalt (Beistatut vom 29. Oktober 2008). Nachdem auch die M-Stiftung ertragsteuerlich als transparent anzusehen sei, kämen die Verfügungs- sowie Einflussnahmerechte am Anstaltsvermögen sowie an den Anstaltserträgen dem Begünstigten dieser Stiftung und somit dem Bf. zu (Anteil am Vermögen sowie an den Erträgen 30%).

Sei der Inhaber der Gründungsrechte gleichzeitig Begünstigter, so sei aus Sicht des FA davon auszugehen, dass es dem Inhaber der Gründerrechte aufgrund der ihm zustehenden organschaftlichen Verwaltungsrechte ermöglicht wird, das in der Anstalt verkörperte Zweckvermögen zu beherrschen (Hinweis auf *Kohlegger*, Liechtenstein – Steueroase oder Wirtschaftszentrum? Rechtsfälle aus der Praxis des Fürstlich Liechtensteinischen Obersten Gerichtshofes; OJZ 1990, 577). Durch die organschaftliche Stellung könne über die Vermögenswerte bestimmt werden.

Aus dem Mandatsvertrag vom 29. Oktober 2008 ergebe sich darüber hinaus, dass dem Bf. umfassende Einflussnahmerechte hinsichtlich des Vermögens der L-Anstalt sowie der daraus erzielten Erträge/Einkünfte zukomme, wobei diese über die zwischengeschaltete M-Stiftung ausgeübt würden bzw. worden seien. Die L-Anstalt sei daher ertragsteuerlich als transparent anzusehen.

Die Zurechnung des Anstaltsvermögens sowie der daraus resultierenden Erträge habe daher (mit 30%) an den Bf. zu erfolgen. Aufgrund der Gesellschaftsform handle es sich bei den Einkünften um Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb.

Die L-Anstalt sei stiftungsähnlich ausgestaltet, was dazu führen können, dass sie als transparent und damit nicht als Körperschaftsteuersubjekt einzustufen ist (vgl. BFG vom 27.2.2014, RV/6100084/2013). Aufgrund des bestehenden Mandatsvertrages sowie der an die M-Stiftung zedierten Gründerrechte sei diese Anstalt aus Sicht des FA steuerlich nicht Zurechnungssubjekt der ihr zivilrechtlich übertragenen Vermögenswerte bzw. der aus den Transaktionen erzielten Erträge.

In der Folge brachte das FA beim Bf. in den Jahren 2008 EUR ###.### und 2009 EUR #.###.### als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Ansatz.

In **Tz 6** des Berichtes wies es noch zusätzlich darauf hin, die Tatsache, dass die M-Stiftung nicht im EU-Gemeinschaftsgebiet, sondern in der Steueroase FL errichtet worden sei, lasse auf Missbrauch (§ 22 BAO) schließen, da mit Liechtenstein keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestanden habe. Die gegen Missbrauch sprechende Niederlassungsfreiheit sei auf die EU beschränkt.

1.2. Beschwerde

Dagegen ergriff der Bf. mit Schriftsatz vom 28. Juli 2018 rechtzeitig Beschwerde.

Die Wiederaufnahme sei damit begründet worden, dass dem FA neue Unterlagen betreffend das Verhältnis zwischen der M-Stiftung und der L-Anstalt bzw. deren angeblicher steuerlicher Transparenz vorgelegt worden seien. Diese Begründung sei für eine Wiederaufnahme betreffend den Bf. nicht geeignet, weil ihn diese neuen Tatsachen nicht beträfen. Diese Unterlagen bezögen sich (nur) auf das Geschäftsverhältnis zwischen dieser Anstalt und der Stiftung, nicht aber auf die Sphäre des Bf. Die L-Anstalt stehe lediglich im (Mit-)Eigentum der M-Stiftung.

Die vom FA angeführten Tatsachen könnten allenfalls um neue, zweckdienlich Tatsachen für die Beurteilung der L-Anstalt handeln, nicht aber für die Einkommensteuer des Bf.

Für die Unterstellung einer Einflussnahme des Bf. auf die M-Stiftung sowie deren Behandlung als transparent seien neue Beweise oder Tatsachen erforderlich, die sich auf den Bf. und sein Verhältnis zur M-Stiftung beziehen (z.B. neue Stiftungsurkunden oder sonstige Verträge, die das Verhältnis des Bf. zur M-Stiftung betreffen).

Nachdem sämtliche Unterlagen betreffend die M-Stiftung bereits 2009 an das Finanzamt übermittelt worden seien und mit 27. Jänner 2009 die steuerliche Intransparenz dieser Stiftung bescheidmässig festgestellt worden sei, seien in der Außenprüfung der Jahre 2008 bis 2012 keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer des Bf. rechtfertigen würden.

Zum Beweis dafür legte der Bf. die Kopie eines Schreibens an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vom 12. Jänner 2009 vor, mit dem die Statuten und das Beistatut der M-Stiftung, ein Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister Liechtenstein und eine Schenkungssteueranmeldung vom 27. Oktober 2008 vorgelegt wurden. In diesem Schreiben wurde darauf hingewiesen, dass kein Mandatsvertrag abgeschlossen worden sei. Als Beilage findet sich auch ein Schenkungssteuerbescheid für die Widmung von CHF 30.000,00 am 30. Juli 2008, der als Begründung den Satz enthält, dass die Hingabe deshalb Schenkungssteuer auslöst, weil es sich um eine intransparente Stiftung handle.

Die Beschwerde führt aus, die Begründung der Wiederaufnahme beziehe sich ausdrücklich auf die steuerliche Transparenz der L-Anstalt und sei daher für eine Wiederaufnahme beim Bf., der an dieser Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt beteiligt gewesen sei, ungeeignet.

1.3. Beschwerdeverentscheidung

Das FA wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 6. September 2018 als unbegründet ab.

Die Urkundenvorlage im Jahr 2009 betrafe das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern. Da das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135), habe diese Vorlage keine Auswirkungen auf den Kenntnisstand des zuständigen Finanzamts Wien 8/16/17. Diesem seien die in Tz 3, 4 und 5 angeführten Unterlagen erstmals im Zuge der Außenprüfung bekannt geworden. Sie seien damit neu hervorgekommen.

Gem. § 166 BAO komme im Abgabeverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zu Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Wie unter „Tz 7 Wiederaufnahme des Verfahrens“ angeführt, bezögen sich die neuen Beweise auf Urkunden im Zusammenhang mit der L-Anstalt und der M-Stiftung und seien im Zuge der Außenprüfung vorgelegt worden.

Die Unterlagen betrafen alle Rechtsbeziehungen (insbesondere des Bf. zur M-Stiftung, der X_Management_Inc zur M-Stiftung und zur L-Anstalt, sowie der M-Stiftung zur L-Anstalt). Die Würdigung all dieser Rechtsverhältnisse sei erforderlich, um den abgabenrelevanten Sachverhalt betreffend den Bf. zu ermitteln.

So haben eben durch die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen festgestellt werden können, dass der Bf. aufgrund der Transparenz der M-Stiftung sowie der L-Anstalt der wirtschaftliche Eigentümer an deren Vermögen gewesen sei und daher die Einkünfte aus Kapitalvermögen ihm direkt zuzurechnen seien. Nähere Ausführungen zu dieser Feststellung bzw. rechtlichen Würdigung der neu hervorgekommenen Unterlagen mögen der Begründung zur Beschwerdeverentscheidung betreffend die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 entnommen werden.

Im übrigen sei für das Jahr 2009 eine Selbstanzeige eingereicht worden, wonach eine Ausschüttung der M-Stiftung in Höhe von EUR 100.000,- nicht erklärt worden sei. Diese neue Tatsache habe zwar aufgrund der festgestellten Transparenz der M-Stiftung auf den bekämpften Bescheid keine Auswirkung, bestätige aber, dass das Verfahren zur Einkommensteuer für 2009 jedenfalls wiederaufzunehmen gewesen sei.

1.4. Vorlageantrag und Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Der Bf. reagierte darauf mit nicht weiter begründetem **Vorlageantrag vom 4. Oktober 2018**. Das FA kam dem mit Vorlagebericht vom 8. Juli 2019 nach, legte die Akten elektronisch vor und verwies hinsichtlich der Wiederaufnahme auf die Beschwerdeverentscheidung.

Nach einem kurzen Telefonat zwischen dem zuständigen Richter und der steuerlichen Vertreterin des Bf. übermittelte diese mit **Schriftsatz vom 13. November 2019** eine weitere Stellungnahme sowie eine Kopie der Beistatuten der M-Stiftung.

Der Bf. brachte vor, das FA sei auch im Vorlagebericht auf der Vermutungsebene geblieben. Das treffe etwa auf die Aussage zu, die Ungewöhnlichkeit der Stiftungsstatuten ergebe sich bereits aus einem „normalen juristischen Denken“. Formulierungen wie „es kann angenommen werden, dass...“ dokumentierten deutlich, dass im bisherigen Verfahren bloß Vermutungen angestellt worden seien, ohne diese ausreichend durch Belege, erwiesene Tatsachen oder Ähnliches zu untermauern.

Ein bloßer Verweis auf ein Bankformular, das für Zwecke der liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften ausgefüllt wird, könne keinesfalls eine Begründung für die Zurechnung der Einkünfte nach den österreichischen einkommensteuerrechtlichen Zurechnungskriterien darstellen. Maßgeblich für die Zurechnung der Einkünfte sei nach Rechtsprechung des VwGH nicht die Transparenz des liechtensteinischen Gebildes und auch nicht die Entscheidungsbefugnisse des Stifters oder Begünstigten. Relevant sei nicht die Entscheidungsbefugnis, sondern der Umstand, wen das Risiko eines Wertverlustes und die Chance einer Wertsteigerung treffen. Dabei sei nicht zwischen Inlands- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden.

Nach VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003 habe die Zurechnung eines einer liechtensteinischen Stiftung gewidmeten Vermögens und damit auch der daraus resultierenden Erträge weiterhin an den Stifter oder den Begünstigten zu erfolgen, wenn diesem Personenkreis (etwa über Mandatsverträge) vergleichbar einem "treuhändig gehaltenen Bankkonto/Bankdepot" die Dispositionsbefugnis hinsichtlich dieser Einkünfte zukommt. Diesbezüglich habe das Finanzamt im gesamten Verfahren keinerlei geeignete Feststellungen getroffen.

Der Beweis, dass der Bf. keine Dispositionsbefugnis hatte, nämlich die Zeugeneinvernahmen des ***Mag.N***, sei bislang entgegen dem Antrag des Bf. nicht eingeholt worden. Der Bf. ersuchte deshalb nochmals um Befragung dieser Person zum Thema „Dispositionsmöglichkeit“ als Zeugen.

Weder im Vorlageantrag noch in diesem Schreiben bestritt der Bf. die Tatsache seiner Selbstanzeige; dass der dabei offen gelegte Zufluss der zusätzlichen EUR 100.000,00 von der M-Stiftung im Jahr 2009 dem FA bis dahin nicht bekannt war und dass – wie vom FA in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt - damit jedenfalls eine Wiederaufnahme durchzuführen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

2. Sachverhalt

Unbestritten ist hier, dass der Bf. Begünstigter der M-Stiftung in Liechtenstein ist und dass er 2009 Zuflüsse dieser Stiftung in Höhe von EUR 100.000,00 nicht offengelegt hatte. Erst nach Erlassung des Erstbescheides holte er dies im Wege einer Selbstanzeige nach und

erhöhte seine Einkünfte aus dieser ausländischen Einkunftsquelle in einer korrigierten Einkommensteuererklärung.

Die Tatsache dieser Selbstanzeige findet sich in der Tz 3 des Prüfberichtes, auf die hinsichtlich der Wiederaufnahme verwiesen und für die der Bericht klar feststellte, dass das eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO erforderlich mache.

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

3.1. Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wendung „im abgeschlossenen Verfahren“ beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071 unter Hinweis auf VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, mwN).

Mit diesem Erkenntnis entschied das Höchstgericht über einen Fall, in dem von vornherein allen Verfahrensparteien bekannt war, dass eine Kapitalgesellschaft in einem bestimmten Kalenderjahr noch nicht (steuerlich) existent war. Nachdem diese im nächsten Jahr Rechtspersönlichkeit erlangt hatte, hatte die Abgabenbehörde dennoch Körperschaftsteuer für das Jahr der Nichtexistenz zu Vorschreibung gebracht. Jahre später beantragte die Kapitalgesellschaft die Wiederaufnahme des Verfahrens für dieses Jahr mit der Begründung, eine bestimmte Leistung wäre in diesem Jahr nicht ihr, sondern einer anderen natürlichen Person zurechenbar gewesen. Das Bundesfinanzgericht (VwGH 16.6.2016, RV/6100613/2013) verweigerte die Wiederaufnahme mit der Begründung, die Frage der Zurechnung von Einkünften im Streitjahr stelle sich hier von vornherein deshalb nicht, da die Kapitalgesellschaft – was allen Parteien bekannt gewesen sei – in diesem Jahr noch nicht als Körperschaftsteuersubjekt existiert habe. Der genannte Wiederaufnahmegrund sei deshalb nicht entscheidungsrelevant, weil die Abgabebehörde – bei richtiger rechtlicher Beurteilung – schon bei Erlassung des Erstbescheides zum Schluss hätte kommen müssen, dass eine Veranlagung zu unterbleiben hat. Der VwGH sah dies anders und kam zum Schluss, dass es sich bei den deklarierten Beträgen nicht um Einkünfte für Leistungen der Kapitalgesellschaft gehandelt hat, stelle eine Tatsache dar, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das wäre entscheidungsrelevant, auch wenn das Finanzamt bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides andere bereits bekannte Tatsachen nicht bzw.

rechtlich unzutreffend gewürdigt und schon seinerzeit einen rechtswidrigen Bescheid erlassen hat.

Daraus leuchtet hervor, dass ein Wiederaufnahmegrund schon dann vorliegt, wenn die ins Treffen geführte neue Tatsache isoliert betrachtet und für sich alleine einen neuen Steuerbescheid erforderlich macht.

Das ist hier für 2009 ohne Zweifel der Fall, was sowohl aus der Selbstanzeige wie auch aus der korrigierten Steuererklärung des Bf. hervorleuchtet. Allein die Tatsache, dass der Bf. seine ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen bis zur Selbstanzeige um EUR 100.000,00 zu niedrig angegeben hatte, stellt für die Abgabenbehörde eine Neuerung dar, die eine Wiederaufnahme – isoliert gesehen - nicht nur rechtfertigt, sondern notwendig macht.

Auch nachdem das FA auf diese Fakten in der Beschwerdeentscheidung hingewiesen hatte, was als Vorhalt zu werten ist (VwGH 26.2.2004, 2004/16/0034), widersprach der Bf. dem weder im Vorlageantrag noch in seiner ergänzenden Stellungnahme.

Das die Wiederaufnahme zweckmäßig ist, leuchtet schon aus der Höhe der Beträge hervor. Gründe für eine Unbilligkeit wurde weder vorgebracht, noch sind solche aktenkundig.

Das Bundesfinanzgericht hatte deshalb die Rechtsrichtigkeit der Entscheidung des FA für 2009 zu bestätigen.

Auf das Streitthema „Transparenz“ oder „Intransparenz“ der M-Stiftung näher einzugehen erübrigt sich für die Wiederaufnahme, weil eine Korrektur des wiederaufzunehmenden Sachbescheides 2009 jedenfalls zu erfolgen hat.

- Liegt – wie von der Beschwerde ins Treffen geführt – Intransparenz bzw. eine grundsätzliche Zurechnung der originären Einkünfte an die M-Stiftung vor (Abschirmwirkung), resultieren daraus beim Bf. um EUR 100.000,00 und damit jedenfalls massiv zu erhöhende Einkünfte aus (ausländischen) Kapitaleinkünften.
- Liegt – wie vom FA unterstellt – Transparenz bzw. eine Direktzurechnung der originären Einkünfte an den Bf. vor, führt das zur Notwendigkeit umfangreichster Korrekturen, die dem Außenprüfungsbericht zu entnehmen sind. Eine exakte Überprüfung des dortigen Zahlengerüstes kann schon deshalb unterbleiben, weil die Abweichungen jedenfalls so gravierend sind, dass das eine Wiederaufnahme zu rechtfertigen vermag.

3.2. Mündliche Verhandlung

§ 274 Abs. 1 BAO sieht die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor, wenn das in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wurde.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde oder den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. Ritz, BAO⁶, § 274 Tz 3 unter Hinweis auf VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102; 17.10.2007, 2006/13/0069; 21.12.2011, 2008/13/0098, 0188; 27.6.2012, 2008/13/0148). Dies gilt selbst

dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl. VwGH 16.2.1994, 90/13/0071; 27.2.2014, 2009/15/0212).

Da ein solcher Antrag hier nicht vorliegt und der Sachverhalt vollständig und ausreichend in den Akten abgebildet ist, liegen keine Gründe für eine mündliche Verhandlung vor.

3.3. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 10. Februar 2020