

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Gabriele Krafft, die Richterinnen Dr. Monika Kofler sowie die fachkundigen Laienrichter Mag Jörg Kargl und Julia Wegerer in der Beschwerdesache VN-Bf NN1-Bf-NN2-Bf, Adresse-Bf über die Beschwerde vom 10. Juli 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. Juni 2015 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007, sowie die Beschwerde vom 5. Oktober 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. Juni 2015 betreffend Einkommensteuer 2007 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2007, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. Jänner 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2007 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2007 und Anspruchszinsen 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die geänderten Bemessungsgrundlagen, die festgesetzte Einkommensteuer und die festgesetzten Anspruchszinsen sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Eingabe vom 8.5.2014** (Übermittlung per Fax am 9.5.2014) erstattete die im Fürstentum Liechtenstein ansässige Stb-Kanzlei an die Leiterin der Strafsachenstelle des Finanzamtes Baden eine **Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG** für NN1-Bf-NN2-Bf VN-Bf, in der Folge kurz mit Bf. bezeichnet, und ihren Mann NN1-Bf VN-M-Bf.

Der Eingabe war zu entnehmen, dass die Bf. und ihr Mann es unterlassen hätten, ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Spekulationseinkünfte, welche sie durch zwei Depots

und Konten bei der Bank1, Adresse-Bank1 und bei der Bank2, Adresse-Bank2, beide in FL-PLZ-Stadt vereinnahmt hatten, in ihren Steuererklärungen zu erfassen. Dadurch sei es 2004 bis 2012 zu einer Verkürzung an Einkommensteuer gekommen.

Ein Depot sei im Jahr 2000 mit finanziellen Mitteln, welche die Bf. und ihr Mann anlässlich ihrer Hochzeit im Jahr 2000 vom Geschenkgeber gemeinsam erhalten hätten, eröffnet worden. Da die Bf. das Konto eröffnet habe, scheine nur sie als wirtschaftlich Berechtigte in den Sorgfaltspflichtunterlagen der Bank auf. Tatsächlich seien jedoch beide Ehepartner als wirtschaftliche Eigentümer zu erfassen, da es sich bei den auf dem betreffenden Konto veranlagten Geldern um das gemeinsame Heiratsgut handle.

Bezüglich der Detailaufstellung wurde auf eine umfangreiche Darstellung in der Beilage verwiesen.

Das Vermögen und die Erträge eines Kontos bei einer anderen Bank würden der Bf. und ihrem Ehemann hälftig zugerechnet.

Im Zuge der Erstellung der Selbstanzeige seien der steuerlichen Vertretung von den Banken Depotauszüge, Kontoauszüge und Erträgnisaufstellungen übermittelt worden. Diese Informationen seien verarbeitet worden, damit die zuständige Behörde die verkürzten Abgaben ohne weitere Nachforschungen vorschreiben bzw. festsetzen könne.

Die Bemessungsgrundlagen für Zwecke der Festsetzung der Abgaben für die Jahre 2004 bis 2012 seien exakt ermittelt worden. Die jeweiligen Kennzahlen sollten sich Jahre 2004 bis 2012 für die Bf. und ihrem Mann um näher bekannt gegebene Beträge erhöhen.

Im Folgenden werden mangels Relevanz im gegenständlichen Verfahren nur die Zahlen wiedergegeben, die für 2007 für die Bf. bekannt gegeben wurden:

[...]

Unter Punkt 4, bedeutsame Umstände, wurde weiters erklärt, die Bf. habe am 16.10.2007 einen Betrag von EUR 240.000,- von der liechtensteinischen XX-Stiftung erhalten. Es habe sich laut Bf. um eine Einmalzuwendung einer Stiftung eines Freundes der Familie gehandelt, - Herr YZ, Schweizer Staatsangehöriger- der bereits vor 5 Jahren verstorben sei.

Wiederkehrende Ausschüttungen an österreichische Begünstigte seien gemäß § 29 Z 1 EStG als wiederkehrende Bezüge beim Begünstigten idR einkommensteuerpflichtig. Einmalzahlungen unterlägen hingegen nicht der Einkommensteuer; dies bestätige das so genannte „*Trust-Erkenntnis*“ des VwGH (VwGH vom 20.9.1988, 87/14/0167).

Laut persönlicher Auskunft stamme das Geld von einem Hochzeitsgeschenk im Jahr 2000, das die Bf. und ihr Mann vom Geschenkgeber anlässlich der Hochzeit gemeinsam erhalten hätten. Die Bf. sei liechtensteinische Staatsbürgerin und habe sich ledig CCC geschrieben.

Der angefügten Liste waren Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Spekulationsgeschäften für die Jahre 2004 bis 2012 zu entnehmen. Diese wurden pro Jahr nach Jahren aufgegliedert, vom Finanzamt überprüft und nicht beanstandet.

Mit **Vorhalt vom 20.10.2014** forderte das Finanzamt die Bf. auf, ihr Vorbringen bis zum 5.11.2014 zu ergänzen und Kopien von Dokumenten vorzulegen, welche zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Angaben erforderlich wären. Als Betreff wurde „Zuwendung von Stiftung 2007“ angeführt.

Das Finanzamt führte folgende „**Ergänzungspunkte**“ an:

„Zuwendungen jeder Art (in offener oder verdeckter Form) von eigennützigen oder gemischnützigen Privatstiftungen sowie von vergleichbaren ausländischen Stiftungen und Vermögensmassen sind, soweit sie nach dem Subsidiaritätsprinzip nicht den betrieblichen Einkünften (Rz 242 ff) oder den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Rz 239 ff) zuzurechnen sind und keine steuerneutrale Substanzauszahlung darstellen (dazu unten Rz 264 ff), beim Empfänger nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Dies gilt - mit Ausnahme der steuerfreien Substanzauszahlung - auch für Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Stiftungen bis zum 31. Juli 2008 (VwGH 23.06.2009, 2006/13/0183 betreffend Zuwendungen von einem dänischen Familienfonds). Die Besteuerung hat daher mit dem Sondersteuersatz iHv 25 % oder dem tarifmäßigen Hälftesteuersatz zu erfolgen. Um Bekanntgabe ob der tarifmäßige Hälftesteuersatz od. der Sondersteuersatz von 25 % gewählt wird, wird ersucht.“

Beginnend mit 3.11.2014 bis zum 10.6.2015 führten die zuständige Sachbearbeiterin des Einkommensteuer-Finanzamtes und Stb2, der für die Stb-Kanzlei einspricht, einen **E-Mail-Verkehr**, im Zuge dessen auch Unterlagen vorgelegt wurden. Der vorgelegte Schriftverkehr enthielt unter anderem auch E-Mails, die zwischen dem Fachbereich und Finanzamt über Vermutungen und vorläufige Rechtsansichten ausgetauscht wurden.

Das Einkommensteuerfinanzamt leitete die Selbstanzeige an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel weiter.

Laut Bericht der Außenprüfung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel vom 28.4.2015 vertrat dieses betreffend die Ausschüttung der Stiftung in Höhe von Euro 240.000,- folgende Auffassung:

„Die Ausschüttung erfolgte daher satzungsgemäß (nach dem Reglement) und ist nach den Bestimmungen der Stiftungssteuerrichtlinien 2001, RZ308, weil es am Tatbestandsmerkmal der Freigebigkeit fehlt, kein nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz steuerbarer Vorgang und fällt daher nicht unter die Anmeldeverpflichtung des § 22 ErbStG.“

In der Folge **nahm das das Einkommensteuerfinanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007 mit Bescheid vom 15.6.2015 wieder auf** und begründete dies wie folgt:

„Anlässlich von Kontrollmitteilungen ausländischer Abgabenbehörden betreffend Kapitalerträge, die in Österreich ansässigen Personen zufließen, sind die in der Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Das Finanzamt erließ am 15.6.2015 gegenüber der Bf. den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, in welchem die Einkommensteuer mit 62.316,99 Euro berechnet und nach Abzug der anrechenbaren Lohn- und Kapitalertragsteuer in Höhe von 62.245,60 Euro festgesetzt wurde. Es errechnete sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 62.403,98 Euro. Begründend wurde auf eine zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid verwiesen.

Die gesonderte **Begründung vom 16.6.2015** lautete wie folgt:

„An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid betreffend Einkommensteuerbescheid 2007 am 15.06.2015 abgefertigt. ...

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:“

Nach Wiedergabe der §§ 119 und 120 BAO führte das Finanzamt aus:

„Aus diesen Vorschriften ergibt sich einerseits, dass Eintragungen in Abgabenerklärungen vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen müssen und andererseits Umstände, welche die persönliche Abgabepflicht hinsichtlich der Einkommensteuer ändern, der Abgabenbehörde angezeigt werden müssen. Dazu gehört etwa das erstmalige Erzielen von Einkünften aus ausländischen Kapitalanlagen.

Die Abgabepflichtige hat es unterlassen, dieser zuletzt aufgezeigten, gemäß § 120 BAO gebotenen Anzeigepflicht von Umständen, welche die persönliche Steuerpflicht ändern, nachzukommen.

Zur Verwirklichung des Tatbestandes ist nicht die genaue Kenntnis des hinterzogenen Abgabebetrages bzw. der Besteuerungsgrundlagen notwendig. Vielmehr ist aus der Tatsache,

dass die Abgabepflichtige der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegt und auch ansässig im Sinne des mit Liechtenstein abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens ist, eine Besteuerung allfälliger Kapitalerträge in Österreich jedenfalls vorgesehen. Die genaue Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens bzw. die Umrechnung der Einkünfte anhand österreichischer Vorschriften hat für die grundsätzliche Steuerpflicht keine Bedeutung.

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (vgl. VwGH vom 19.10.1987, 86/15/0120).

Die Abgabenverkürzung wurde durch die Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 ohne Erfassung der ausländischen Kapitalerträge bewirkt und vollendet.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33(1) FinStrG ist somit für das Jahr 2007 erfüllt.

Mit Selbstanzeige v. 08.05.2014 wurden für 2007 Kapitaleinkünfte in Höhe von EUR 8.681,34 erklärt.

Weiters wurde vorgebracht, dass Sie am 16.10.2007 eine Zuwendung in Höhe von EUR 240.000,- von einer Liechtensteinischen Stiftung erhielten. Diese Einmalzahlung sei jedoch gem. § 29 Z 1 EStG nicht steuerpflichtig. Eine Steuerpflicht gem. § 29 Z 1 EStG liegt nicht vor.

Zuwendungen jeder Art (in offener oder verdeckter Form) einer eigennützigen oder gemischnützigen Privatstiftung sind jedoch, soweit sie nach dem Subsidiaritätsprinzip nicht den betrieblichen Einkünften oder den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuzurechnen sind, beim Empfänger nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Eine steuerfreie Substanzauszahlung gibt es 2007 nicht (erst ab 31.07.2008).

Durch den steuerlichen Vertreter wurde am 14.04.2015 im Rahmen einer Gebührenprüfung der Beschluss des Stiftungsrates der XX Stiftung vom 10.10.2007 über die Vornahme einer Ausschüttung in Höhe von € 240.000,- an Frau Bf beigebracht.

Aus diesem Beschluss ist zur Ausschüttung folgender Wortlaut zu entnehmen: ...

Die Ausschüttung erfolgte daher satzungsgemäß (nach dem Reglement).

Die Ausschüttung in Höhe von EUR 240.000,- wurde als Einkünfte aus Kapitalvermögen hinzugerechnet und mangels Bekanntgabe ob der tarifmäßige Hälftesteuersatz od. der Sondersteuersatz von 25 % gewählt wird, mit dem Sondersteuersatz von 25% besteuert.

Weiters wird auf das umfangreiche Vorhalteverfahren verwiesen.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

Die Begründung vom 16.6.2015 wurde laut Rückschein am 18.6.2015 zugestellt.

Das Finanzamt erließ außerdem am **15.6.2015** einen **Bescheid, mit welchem Anspruchszinsen für die Einkommensteuer** auf Basis des Betrages von 62.403,98 Euro für den Zeitraum von 1.10.2008 bis 30.9.2012 in Höhe von 6.629,48 Euro **festgesetzt wurden**.

Mit Eingabe vom **2.7.2015**, per Fax gesendet am 3.7.2015, stellte die Bf. betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 und den Anspruchszinsenbescheid 2007 einen **Antrag auf ergänzende Bescheid-Begründung** nach § 245 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung nach der damals gültigen Fassung und verwies darauf, dass die Rechtswirksamkeit bis zur Erledigung des Antrages gehemmt sei.

Eingewendet wurde, dass betreffend die Stiftungszuwendung aus dem Jahre 2007 Festsetzungsverjährung vorliege. Die Behörde sei sich selbst nicht im Klaren, wie und ob dieser Umstand zu einer steuerlichen Auswirkung führe.

Es sei nicht auf den Umstand eingegangen worden, dass es sich um keine wiederkehrende Zahlung handle. Die zitierte Bestimmung sei zum damaligen Zeitpunkt nur auf österreichische Privatstiftungen anwendbar gewesen. Die gegenständliche Zuwendung unterliege nicht der Besteuerung von Kapitalvermögen im Sinne des EStG nach der damals geltenden Fassung.

Verwiesen wurde auf das Vorhalteverfahren, in welchem die Steuerfreiheit, unter Verweis auf die jeweiligen Randziffern der Richtlinien ausdrücklich angeführt worden sei (Ersuchen um Ergänzung vom 20.10.2014).

Zu diesem Antrag auf ergänzende Begründung findet sich eine handschriftliche Anmerkung des Finanzamts auf der Rückseite des Antrags:

„Ein Antrag auf ergänzende Begründung unterliegt nicht der Entscheidungspflicht (siehe beiliegend VwGH v. 18.9.1978, 702/78 und Ritz, BAO 2014, Tz 31 zu § 245) E 2007 + ZI 2007 lt. Abgabekonto am 3.7.2015 bezahlt Keine Veranlassung nötig zum Akt!“

Die Bf. wurde von dieser Ansicht des Finanzamtes nicht verständigt. Aus dem Finanzamtsakt ist eine E-Mail-Kommunikation mit dem Vertreter der Bf. betreffend Verjährung nicht ersichtlich, es finden sich in diesem dazu auch keine entsprechenden Aktenvermerke.

Am 10.7.2015 erhob die Bf. Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und beantragte *„die Wiederaufnahme des Bescheides rückgängig zu machen und den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid wieder in den vorigen Stand zu setzen.“*

Die Bescheidbegründung, wonach „*anlässlich von Kontrollmitteilungen ausländischer Abgabenbehörde ... neue Tatsachen hervorgekommen sind ...*“, entspreche nicht den Tatsachen im vorliegenden Fall. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher rechtsunwirksam.

Eine Auseinandersetzung mit der Bescheidbegründung vom 16.6.2015 erfolgte nicht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 25.9.2015** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007** als unbegründet ab und führte begründend nach Darstellung der gesetzlichen Regelung des § 303 Abs. 1 BAO unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung und Lehre aus, in der Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides sei ausdrücklich auf die Begründung zum beiliegenden Einkommensteuerbescheid und die dort angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen verwiesen worden. In der Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides 2007 sei unmissverständlich und nachvollziehbar dargelegt worden, welche Tatsachen, auf welche Weise und zu welchem Zeitpunkt - nämlich mit der Selbstanzeige vom 08.05.2014 - neu hervorgekommen seien.

Mit **Eingabe vom 5.10.2015** erhob die Bf. **Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2007** und stellte den Antrag, den Einkommensteuerbescheid wieder in den vorigen Stand, sowie die Aussetzungszinsen auf null zu setzen. Begründend wurde ausgeführt, was die noch offene Rechtsmittelfrist betreffe, werde auf den ebenfalls unerledigten Antrag auf ergänzende Bescheid-Begründung vom 2.7.2015 (übermittelt per FAX und per Einschreiben am 3.7.2015) verwiesen und auf den Umstand, dass die Rechtsmittelfrist dadurch bis zur Erledigung gehemmt sei. Weitere Begründungen würden nach der Erledigung des noch offenen Antrages, im Zuge dieses Rechtsmittelverfahrens nachgereicht.

Am **22.10.2015** stellte die Bf. einen **Vorlageantrag** betreffend die Beschwerde gegen den **Bescheid, mit welchem das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2007 wieder aufgenommen wurde**. Begründend verwies die Bf. auf die noch ausständige ergänzende Bescheidbegründung und behielt sich das Recht vor, die Begründung während des Rechtsmittelverfahrens bei Beantwortung nachzureichen, sowie entsprechende Beweisanträge zu stellen und Urkundenbeweise vorzulegen.

Die Bf. stellte den Antrag, die Wiederaufnahme des Bescheides aufzuheben und den zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheid wieder in den vorigen Stand zu setzen.

Für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden Anträge auf Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Am **18.11.2015** legte das Finanzamt die **Beschwerde** gegen die **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007** dem Bundesfinanzgericht **vor** und beantragte die Abweisung der Beschwerde im Sinn der Begründung der Beschwerdeverentscheidung.

Am **25.11.2015** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend **Einkommensteuer 2007 und Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2007** mit **Beschwerdeverentscheidung** als verspätet zurück.

Begründend führte das Finanzamt aus, mit Bescheid vom 15. Juni 2015 sei die Einkommensteuer 2007 neu festgesetzt worden, nachdem auf Grund einer Selbstanzeige und nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens bekannt gewordene und bis dahin nicht offengelegte Einkünfte steuerlich zu erfassen gewesen seien. Mit Datum 16.6.2015 sei eine händische Begründung zu dem Einkommensteuerbescheid 2007 ausgefertigt worden, in welcher ausführlich sowohl der vorliegende Sachverhalt als auch dessen materiell rechtliche sowie formalrechtliche Beurteilung dargelegt worden seien. Ausdrücklich sei auch die für die Beurteilung der Verjährung und der damit verbundenen Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung 2007 erforderliche Vorfrage der Hinterziehung begründet worden. Der Bescheid und die Begründung seien am 18.06.2015 durch Hinterlegung zugestellt worden.

Mit Schreiben vom 02.07.2015 sei vom steuerlichen Vertreter ein „*Antrag auf ergänzende Begründung*“ gemäß § 245 Abs 2 BAO gestellt und auf die hemmende Wirkung dieses Antrages hingewiesen worden. ...

Gemäß § 245 Abs 2 BAO werde durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs 3 lit a) der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt. Von Gesetzes wegen werde somit für die Hemmungswirkung eines solchen Antrages das tatsächliche (teilweise) Fehlen der Begründung vorausgesetzt. Der Wunsch nach einer anders oder differenzierter formulierten Begründung könne jedenfalls nicht als (teilweise) fehlende Begründung gewertet werden, weshalb der lediglich verfahrensverschleppenden Beanspruchung dieses Rechtsschutzinstrumentes entgegengetreten werde.

In diesem Zusammenhang sei unverständlich, warum der steuerliche Vertreter der Antragstellerin die seiner Meinung nach eingetretene Verjährung der Stiftungszuwendung 2007 nicht gleich innerhalb der ordentlichen Rechtsmittelfrist in Form der Beschwerde anstelle des Antrages auf ergänzende Begründung geltend gemacht habe. Ein solcherart unbegründeter Antrag auf ergänzende Begründung löse daher keine Entscheidungspflicht der Behörde und keine Hemmungswirkung der Beschwerdefrist aus.

Die am 5.10.2015 eingebrachte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid und Anspruchszinsenbescheid 2007 vom 15.6.2015 sei daher als verspätet zu beurteilen.

Mit Eingabe vom **9.12.2015** stellte die Bf. einen **Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2007 und dazugehörige Anspruchszinsen**. Sie führte begründend aus, mit 2.7.2015 sei ein Antrag auf ergänzende Bescheidbegründung dem Finanzamt vorab per FAX und im Postwege übermittelt worden. Hier seien die Punkte ausgeführt worden, bei denen die händische Bescheidbegründung vom 16.6.2015 mangelhaft und unrichtig sei.

Die Finanzbehörde habe von Amts wegen zu prüfen, ob beim jeweiligen Sachverhalt Verjährung eingetreten sei oder nicht. Nur vorsätzlich hinterzogene Sachverhalte unterlägen der 10-jährigen Verjährungsfrist. Die Finanzbehörde sei selbst unsicher betreffend die steuerliche Würdigung der Stiftungszuwendung gewesen und könne daher nicht von Hinterziehungsvorsatz ausgegangen werden. Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel und der bundesweite Fachbereich seien eingeschaltet worden. In der händischen Bescheidbegründung vom 16.6.2015 sei auf diesen Umstand der Verjährung betreffend die Stiftungszuwendung nicht eingegangen worden, obwohl es sich hier um einen bereits verjährten Sachverhalt handle. Der Nachweis des Vorsatzes habe nicht erbracht werden können.

Als Beweismittel wurden verschiedene im Akt abgelegte Dokumente sowie die Zeugeneinvernahme von Mitarbeitern des Finanzamtes bzw. des bundesweiten Fachbereiches angeführt.

Gerügt wurde eine unrichtige und mangelhafte Bescheidbegründung. Verwiesen wurde auf den Antrag auf ergänzende Bescheidbegründung vom 2.7.2015, sowie auf die händische Bescheidbegründung vom 16.6.2015, bei welcher im vorletzten Absatz auf das umfangreiche Vorhalteverfahren verwiesen worden sei. Im Vorhalteverfahren sei jedoch von der Steuerfreiheit von Substanzzahlungen die Rede. Im Ergänzungsersuchen vom 20.10.2014, auf welches sich die händische Bescheidbegründung vom 16.6.2015 beziehe, sei jedoch davon die Rede, dass es steuerfreie Substanzzahlungen erst ab 31.7.2008 gebe. Da die händische Bescheidbegründung vom 16.6.2015 auf das Ergänzungsersuchen, also auf das umfangreichen Vorhalteverfahren verweise, sei hier ein Widerspruch zu erkennen.

Der Sachverhalt sei unrichtig gewürdigt und eine Gesetzesfassung falsch angewendet worden. Es habe sich um eine Stiftungszuwendung einer ausländischen Stiftung gehandelt. § 27 Abs. 1 des EStG 1988 nach der damals geltenden Fassung (2007) habe sich nur auf Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen und nicht auf vergleichbare ausländische Privatstiftungen

bezogen. Das Finanzamt habe eine Bestimmung angewendet, die erst nach Verwirklichung des Sachverhalts, nämlich ab 1.8.2008 gültig sei, und sei somit von einem falschen Rechtsstand ausgegangen.

Der Antrag auf ergänzende Bescheidbegründung sei zu Recht gestellt worden und daher die *„Hemmungswirkung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 15.6.2015 weiterhin gegeben“*.

In der Folge bezog sich die Bf. auf die Beschwerdeverentscheidung vom 25.11.2015 und führte zum Vorwurf der Verfahrensverschleppung aus, dass dieser Vorwurf entschieden zurückgewiesen werde. Es sei keine Aussetzung der Einhebung beantragt worden. Die vorgeschriebenen Beträge seien bereits am 2.7.2015, vor dem Fälligkeitsstichtag, auf das Abgabenkonto überwiesen worden.

Zum Vorwurf der Verspätung der Beschwerde führte die Bf. u.a. aus, es sei eine Beschwerde am 10.7.2015 eingebracht worden, jedoch via Finanz-Online in elektronischer Form. Die Bf. berief sich auf die Treu und Glaubensbestimmung der Bundesabgabenordnung. Man könne sich bei Einbringung der Beschwerde in elektronischer Form darauf verlassen, dass eine im elektronischen Steuerakt angemerkte Beschwerde als rechtzeitig eingebracht gelte. Bei fehlender Begründung hätte die Behörde einen Mängelbehebungsauftrag erlassen müssen, was bis Dato unterblieben sei.

Es wurden folgende Anträge gestellt:

- Die rechtshemmende Wirkung aufgrund des Antrages auf ergänzende Bescheidbegründung vom 2.7.2015 zuzuerkennen.
- Die Zurückweisung aufgrund der Beschwerdeverentscheidung vom 25.11.2015 aufzuheben.
- In der Sache selbst zu entscheiden und die damit zusammenhängenden Bescheide über die Wiederaufnahme samt zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheid 2007, beide datiert mit 15.6.2015, aufzuheben.

Für das Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündliche Verhandlung gestellt.

Vorgelegt wurden die aus FinanzOnline ausgedruckten *„Daten des Steueraktes für 2007“*. Diesem Ausdruck ist folgender Eintrag zu entnehmen:

„10.7.2015. Einkommensteuer - Beschwerde eingelangt.“

Eine tatsächlich mit diesem Datum eingebrachte Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 wurde nicht mit den Akten des Finanzamtes vorgelegt. In diesem befindet sich ausschließlich eine Beschwerde vom 10.7.2015, nämlich jene gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007.

Das Finanzamt ging im ursprünglichen **Bescheid vom 2.3.2011, mit welchem die Einkommensteuer 2007 gegenüber der Bf. festgesetzt wurde**, von einem Einkommen unter der Besteuerungsgrenze aus (Gesamtbetrag der Einkünfte: 9.975,78 Euro). Mit Selbstanzeige v. 08.05.2014 wurden für 2007 darüber hinaus Kapitaleinkünfte in Höhe von 8.681,34 Euro erklärt und Substanzgewinne ausländischer Fonds in Höhe von 959,31 Euro, sowie eine anrechenbare ausländische Kapitalertragsteuer von 6,19 Euro. Die zusätzlich erklärten Einkünfte liegen betraglich wenig unter dem ursprünglich erklärten Gesamtbetrag der Einkünfte.

€ 8.681,34	Kapitaleinkünfte	
€ 959,31	Substanzgewinne ausl. Fonds	
€ 9.640,65	Summe	
€ 9.975,78	Gesamtbetrag der Einkünfte laut Erklärung und Erstbescheid	Basis 100 %
-€ 335,13	Differenz	-3,36%

Am **5.2.2016** legte das Finanzamt die **Beschwerde gegen den Einkommensteuer- und den Anspruchszinsenbescheid 2007 an das Bundesfinanzgericht vor** und verwies auf die Beschwerdeverentscheidung.

Das Finanzamt reichte den Beschluss des Stiftungsrates der XX Stiftung vom 10.10.2007 betreffend die Ausschüttung an die Bf. nach.

Am 17.1.2025 wandte sich StB, der liechtensteinische steuerliche Vertreter, per E-Mail an die RichterIn und gab folgende Erklärung ab:

„... In dieser Sache haben wir im Jahr 2015 (und früher) das Verfahren für Frau VN-BfNN1-NN2-Bf geführt.

Der Steuerberater von Frau NN1 – Herr Kollege Z von der öStb-Kanzlei – ist cc. gesetzt.

Herr Kollege Z und ich konnten uns heute abstimmen.

Nach meiner Ansicht sind alle Sachverhaltselemente im Akt, ebenso wie unsere rechtliche Würdigung.

Aus diesem Grund ziehen wir den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (wie vor ca. 10 Jahren beantragt) zurück. Diesem Verzicht stimmt Herr Kollege Z in Vertretung von Frau NN1 zu.

Für die Kurzfristigkeit der Absage/des Verzichtes möchte ich mich hiermit bei Ihnen entschuldigen!! Der Grund liegt in zahlreichen Krankheitsfällen, die wir in der Kanzlei im Januar hatten respektive immer noch haben.

Im letzten Bulletpoint der Ladung wird der Beschluss des Stiftungsrates vom 10.10.2007 angefordert. Wir senden Ihnen diesen in der Anlage. Er wurde auch in der Niederschrift vom FA vom 17.04.2015 erwähnt / zitiert (siehe Beilage, S. 2 f.).“

Der E-Mail beigelegt waren die Ladung zur mündlichen Verhandlung, der Beschluss des Stiftungsrates betreffend die Ausschüttung von 240.000,00 Euro an die Bf. und der Prüfbericht des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel.

In der mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter des Finanzamtes ergänzend vor, dass es am 25.8.2014 eine Kontrollmitteilung der Bank2 über einen Kontostand von € 165.809,00 für die Bf. gegeben habe.

Die Vorsitzende hielt dem Finanzamt vor, dass diese Kontrollmitteilung weder der Bf., noch dem Gericht bekannt gegeben worden war.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass er dies nicht entkräften könne und verwies im Übrigen auf das schriftliche Vorbringen.

1. Sachverhalt:

Feststellungen zur Einkommensteuer 2007 und deren Bemessungsgrundlagen:

Die Bf. reichte am 1.3. 2011 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 beim Finanzamt elektronisch ein.

Am 2.3.2011 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 erklärungskgemäß und ging von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 10.107,78 Euro aus. Nach Abzug des Werbungskostenpauschales und des Sonderausgabenpauschales errechnete sich ein Einkommen von 9.915,78 Euro. Die Einkommensteuer wurde mit einer Gutschrift in Höhe von 158,38 Euro festgesetzt.

Aufgrund der mit Eingabe vom 8.5.2014 eingebrachten Selbstanzeige erfuhr das Finanzamt von nicht erklärten Einkünften der Bf. bzw. wurden folgende Umstände offengelegt:

Die Bf. und ihr Mann hatten aufgrund von zwei ihnen zuzuordnenden Depots und Konten bei zwei liechtensteinischen Banken, Einkünfte aus Kapitalvermögen und Spekulationseinkünfte vereinnahmt. Durch Nichtaufnahme dieser Einkünfte in die Steuererklärungen der Jahre 2004 bis 2012 kam es zu einer Verkürzung der Einkommensteuer.

Die Besteuerungsgrundlagen für 2007 betreffend diese Kapitaleinkünfte wurden wie folgt bekannt gegeben:

[...]

Am 16.10.2007 erhielt die Bf. außerdem einen Betrag von EUR 240.000,- von der liechtensteinischen XX-Stiftung. Bei dieser Ausschüttung handelte es sich um eine Einmalzuwendung. Eine vollständige Offenlegung des Vermögens und der Erträge der Stiftung, welche eine Beurteilung der Ausschüttung als Substanzauszahlung beweisen oder glaubhaft machen würde, erfolgte nicht. Es handelte sich um eine satzungsgemäße Ausschüttung nach Reglement.

Die Bf. gab keine Erklärung ab, wonach sie die Anwendung des Hälftesteuersatzes begehre. Das Finanzamt wendete im angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 auf diese Einkünfte (Kapitaleinkünfte, Substanzeinkünfte ausländischer Fonds, Einmalzahlung der Stiftung) daher den Steuersatz von 25% an und berücksichtigte die ausländische Steuer in Höhe von 6,19 Euro. Damit ergab sich gegenüber der ursprünglich festgesetzten Gutschrift in Höhe von 158,38 Euro eine Nachforderung in Höhe von 62.403,98 Euro.

Feststellungen zur Verjährung der Einkommensteuer:

Die Bf. wendete sich inhaltlich nicht gegen die Einbeziehung der von ihr im Rahmen der Selbstanzeige dargestellten Kapitaleinkünfte bzw. Substanzgewinne ausländischer Fonds bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2007. Die Nichteinbeziehung dieser (laufenden) Kapitalerträge erfolgte mit zumindest bedingtem Vorsatz auf Verkürzung der darauf entfallenden Einkommensteuer 2007.

Der steuerliche Vertreter der Bf. und damit auch die von ihm vertretene und beratene Bf. gingen jedoch bei Abgabe der Steuererklärung 2007 davon aus, dass die Einmalzahlung der Stiftung, nicht der Steuerpflicht unterliegt. Die Nichtaufnahme dieser Einmalzahlung in die Einkommensteuererklärung erfolgte durch die Bf. ohne den (bedingten) Vorsatz, eine darauf entfallende Einkommensteuer zu verkürzen.

Zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2007

Sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 und der Anspruchszinsenbescheid wurden am 15.6.2015 erlassen.

Die zusätzliche Bescheidebegründung vom 16.6.2015 wurde am 18.6.2015 durch Hinterlegung zugestellt.

Die Begründung des Bescheides, mit welchem das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 wieder aufgenommen wurde, ist insofern widersprüchlich, als auf „*Kontrollmitteilungen ausländischer Abgabenbehörden betreffend Kapitalerträge, die in Österreich ansässigen Personen zufließen*“, hingewiesen wurde. Solche Kontrollmitteilungen liegen laut Finanzamt zwar vor, wurden dem Bundesfinanzgericht jedoch nicht vorgelegt und auch der Bf. nie vorgehalten. Die Kontrollmitteilung der liechtensteinischen Bank über einen Kontostand am 25.8.2014 liegt überdies nach dem Datum der Selbstanzeige. Die Beschreibung im Wiederaufnahmebescheid reicht nicht aus, um zu beurteilen, worum es sich konkret handelt. Bezüglich der neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel wurde auf die Begründung des beiliegenden Einkommensteuerbescheides verwiesen.

Die Begründung des Einkommensteuerbescheides verweist zunächst auf die Verletzung der Erklärungspflicht durch die Bf., enthält Ausführungen über die grundsätzliche Steuerpflicht von Kapitalerträgen und die Voraussetzungen des bedingten Vorsatzes. Aufgrund der Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 ohne Erfassung der ausländischen Kapitalerträge sei die Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG bewirkt und vollendet worden. Mit Selbstanzeige seien für 2007 Kapitaleinkünfte in Höhe von 8.681,34 Euro erklärt worden. Die Stiftungszuwendung von 240.000,00 Euro sei gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Eine steuerfreie Substanzauszahlung gebe es 2007 nicht, sondern erst ab 31.7.2008. Die Ausschüttung aus der Stiftung laut Beschluss des Stiftungsrates vom 10.10.2007 sei daher als Einkünfte aus Kapitalvermögen hinzugerechnet und mangels Bekanntgabe ob der tarifmäßige Hälftesteuersatz gewählt werde oder der Sondersteuersatz von 25 %, mit dem Sondersteuersatz von 25 % besteuert worden.

Die Bf. erhielt die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2007 am 18.6.2015.

Sie hat mit Eingabe vom 2.7.2015, per Fax gesendet am 3.7.2015, einen Antrag auf eine ergänzende Bescheidebegründung gemäß § 245 Abs. 2 BAO gestellt, weil sie eine Auseinandersetzung mit dem Umstand vermisste, dass der steuerliche Tatbestand der Stiftungszuwendung aus dem Jahr 2007 bereits verjährt sei. Die Behörde sei sich selbst nicht im

Klaren, ob und wie dieser Umstand zu einer steuerlichen Auswirkung führe. Es habe sich um keine wiederkehrende Zahlung gehandelt. Die zitierte Bestimmung sei zum damaligen Zeitpunkt nur für österreichische Privatstiftungen anwendbar gewesen. Die Zuwendung unterliege daher nicht der Besteuerung von Kapitalvermögen im Sinne des EStG nach der damals geltenden Fassung. Im Vorhalteverfahren sei die Steuerfreiheit „*unter Verweis auf die jeweiligen Randziffern der Richtlinien*“ ausdrücklich angeführt worden. Verwiesen wurde auf das Ersuchen des Finanzamtes um Ergänzung vom 20.10.2014.

Das Finanzamt vermerkte handschriftlich auf der Rückseite der Eingabe, dass keine weitere Veranlassung nötig sei. Eine Reaktion gegenüber der Bf. erfolgte jedoch nicht.

In der Folge wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.9.2015 ab. Darin wurde der Bf. mitgeteilt, dass im Bescheid auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides verwiesen worden sei.

Daraufhin erhob die Bf. mit Eingabe vom 5.10.2015 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007. In dieser wurde ein Antrag gestellt, „*den Einkommensteuerbescheid wieder in den vorigen Stand, sowie die Anspruchszinsen auf null zu setzen*“. Verwiesen wurde auf die Hemmung der Rechtsmittelfrist aufgrund des Antrages vom 2.7.2015 auf ergänzende Bescheidebegründung.

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.11.2015 als verspätet zurück.

Die Bf. wandte sich im Vorlageantrag gegen die aus ihrer Sicht mangelhafte und unrichtige Bescheidebegründung des Einkommensteuerbescheides vom 16.6.2015. Geltend gemacht wurde mangelnder Vorsatz und ein bereits verjährter Sachverhalt hinsichtlich der Stiftungszuwendung. Die Begründung des Bescheides verweise auf das umfangreiche Vorhalteverfahren, in welchem u.a. von der Steuerfreiheit von Substanzzahlungen die Rede sei. § 27 Abs. 1 EStG 1988 idgF sei auf vergleichbare ausländische Privatstiftungen nicht anwendbar. Aus diesen Gründen sei der Antrag auf ergänzende Bescheidebegründung zu Recht gestellt worden und daher die Hemmungswirkung weiterhin gegeben. Die Bf. wendet sich gegen den Vorwurf der Verfahrensverschleppung. Eingewendet wurde, dass am 10.7.2015 eine Beschwerde eingebracht worden sei, jedoch via Finanz-Online in elektronischer Form. Die Beschwerde sei daher rechtzeitig und hätte die Behörde betreffend die fehlende Begründung einen Mängelbehebungsauftrag mit angemessener Fristsetzung erlassen müssen.

Bei der am 10.7.2015 eingebrachten Beschwerde handelt es sich um die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid.

2. Beweiswürdigung:

Zu den Besteuerungsgrundlagen:

Der Sachverhalt steht insoweit fest, ist durch den Akteninhalt belegt und hinsichtlich der bestehenden Steuerpflicht unstrittig, als es sich um die in der Selbstanzeige gemeldeten Kapitaleinkünfte und Substanzgewinne ausländischer Fonds aus Konten von liechtensteinischen Banken bzw. Depots in Liechtenstein handelt. Sie entsprechen den vom Finanzamt im Bescheid übernommenen Beträgen.

Zur Ausschüttung aus der liechtensteinischen XX Stiftung:

Auch die Ausschüttung aus der Stiftung ist dem Grund und der Höhe nach unstrittig. Es trifft zu, dass für die Stiftung 2007 bei der Bank1 am 3.10.2007 ein Konto eröffnet wurde, auf welches 250.000,00 Euro eingezahlt wurden und von welchem mit Valuta 16.10.2007 ein Betrag von 240.000,00 Euro an die Bf. überwiesen wurde. Dieses Konto wurde am 18.3.2009 geschlossen bzw. gelöscht, also kurz vor der Aufhebung bzw. Beendigung der Stiftung im Öffentlichkeitsregister Liechtenstein am 20.3.2009 (laut vorliegendem Auszug vom 20.3.2009).

Darstellung und Würdigung der zum Nachweis des Vorbringens der Bf. vorgelegten relevanten Unterlagen:

Beschluss des Stiftungsrates vom 10.10.2007 mit folgendem Wortlaut:

„Gemäß § 4 der Statuten der XX STIFTUNG, Stadt, vom 22. Juli 1999, obliegt es dem Stiftungsrat, ein Reglement über die Begünstigten und deren Ansprüche zu erlassen. Gemäß Reglement vom 5. Juni 2007 ist der Stiftungsrat in freiem und uneingeschränktem Ermessen berechtigt, aus dem Begünstigtenkreis lit. a) - c) Begünstigte zu bestellen und die Art und Weise sowie den Umfang dieser Begünstigung festzulegen. In Ausübung dieser Befugnisse fasst der Stiftungsrat einstimmig folgenden

BESCHLUSS

*****Bf*****

*wird aus dem Begünstigtenkreis gemäß lit. c) des Reglements zur Begünstigten bestellt. Die Begünstigte erhält folgende Ausschüttung: EURO 240.000,--
Die Ausschüttung bzw. Überweisung des oben erwähnten Betrages erfolgt an eine von der Begünstigten zu nennende Bank-Adresse.*

Der Bankbeleg über diese Ausschüttung dient gleichzeitig als Empfangsbestätigung seitens der Begünstigten.

Stadt den 10. Oktober 2007

Der Stiftungsrat:“

Auf dem Dokument finden sich unten zwei unleserliche Unterschriften, jedoch kein Text, aus dem erkennbar wäre, wer das Dokument unterschrieben hat.

Eine Belastungsanzeige der Bank1 an die Stiftung vom 12.10.2007 mit Verweis auf einen Auftrag vom 10.10.2007 über 240.000,00 Euro, Belastung des Kontos mit 16.10.2007. Der Name der Bf. und deren Adresse wurden angeführt.

Kontoauszug der Stiftung vom 31.12.2007:

Aus diesem ist eine Kontoeröffnung am 3.10., eine Gutschrift über 250.000,00 Euro, eine Lastschrift vom 16.10.2007 in Höhe von 240.000,00 Euro und ein Saldo von 9.903,50 Euro ersichtlich.

Kontoauszug der Stiftung vom 18.3.2009:

Diesem ist ein alter Saldo zum 31.12. in Höhe von 9.741,00 Euro, ein Abschluss am 17.3.2009 von 6,30 zu Gunsten des Inhabers mit einem Saldo von 9.747,30 Euro zu entnehmen sowie ein Zahl-Auftrag am 18.3.2009 über diesen Saldo.

Der vorliegende Postenauszug (nach Valutadatum) sei am 18. März 2009 um 12.58 Uhr erstellt worden. Abweichungen zum Kontoauszug seien möglich. Der Kontoauszug sei verbindlich. Abschließend findet sich auf dem Kontoauszug ein Stempelabdruck „*KONTO GELÖSCHT*“.

Den vorgelegten Kontoauszügen ist die Einmalzahlung an die Bf. in der beschlossenen Höhe zu entnehmen.

Zusammenfassend geht das Bundesfinanzgericht daher davon aus, dass die Ausschüttung an die Bf. und deren Höhe aufgrund dieses Beschlusses und die vorliegenden Bankunterlagen im Oktober 2007 belegt ist. In Übereinstimmung mit dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel und dem Wortlaut des Ausschüttungsbeschlusses wird davon ausgegangen, dass die Zuwendung satzungsgemäß (nach dem Reglement) erfolgte.

Zur von der Bf. behaupteten Verjährung der (Neu)Festsetzung der Einkommensteuer im Jahr 2015 mangels Vorsatzes der Abgabenhinterziehung:

Dem E-Mail-Verkehr zwischen der Bf. und dem Finanzamt ist zu entnehmen, dass die Einkommensteuerpflicht hinsichtlich der seinerzeit nicht erklärten Kapitaleinkünfte und

Substanzgewinne ausländischer Fonds nie strittig war. Die nicht erklärten Kapitaleinkünfte aus Konten bzw. Depots bei liechtensteinischen Banken lagen kaum unter den Einkünften der Bf. aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Der Bf. musste klar sein, dass es durch die Nichterklärung dieser Einkünfte dazu kommen könnte, dass die in Österreich darauf entfallende Steuer hinterzogen wird. Sie hat dies in Kauf genommen. Betreffend diese Einkünfte wird daher von einer Hinterziehung der Einkommensteuer ausgegangen.

Dass die Einmalzuwendung aus der Stiftung satzungsgemäß erfolgt war, ist nicht strittig. Dies ist auch durch den dem Gericht vorliegenden Ausschüttungsbeschluss belegt. Unklarheit bestand zum Zeitpunkt der Erlassung der hier gegenständlichen Bescheide und besteht noch hinsichtlich der Steuerpflicht der Stiftungszuwendung **2007**, wobei das Finanzamt seine Rechtsansicht auf Randzahlen der Stiftungsrichtlinien **2009** aufbaute.

Die Bf. verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.9.1988, 87/14/0167, welches zum EStG 1972 ergangen war und vertrat die Ansicht, es liege eine gemäß § 29 Z 1 EStG nicht steuerpflichtige Einmalzahlung vor. Darüber hinaus hielt sie Zuwendungen ausländischer Stiftungen nach der für 2007 geltenden Rechtslage nicht für steuerpflichtig.

Das Finanzamt erklärte, dass steuerfreie Substanzausschüttungen für Privatstiftungen erst 2008 eingeführt wurden und verwies zur Steuerpflicht auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.6.2009, 2006/13/0183, welches die Anwendbarkeit des 25 %-Steuersatzes auf wiederkehrende Zuwendungen eines dänischen Familienfonds zum Gegenstand hatte.

Das Finanzamt ging daher 1. von einer Steuerpflicht sowohl betreffend die Kapitaleinkünfte und Substanzgewinne ausländischer Fonds als auch die Stiftungszuwendung aus und 2. aufgrund der seinerzeitigen Nichterklärung dieser Einkünfte und der Selbstanzeige vom Vorliegen eines bedingten Vorsatzes und einer Anwendbarkeit der längeren Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben aus.

Die Bf. bestritt das Vorliegen eines Vorsatzes betreffend die Hinterziehung der Einkommensteuer, welche auf die Stiftungszuwendung entfällt und ging von einer Verjährung der darauf entfallenden Einkommensteuer aus. Begründend erklärte die Bf., dass das Finanzamt betreffend die Steuerpflicht selbst nicht sicher gewesen sei und verwies auf die Stiftungsrichtlinien 2001.

Tatsächlich führte die Bf. die Ausschüttung aus der Stiftung in der Selbstanzeige zwar unter dem Stichwort „*bedeutsame Umstände*“ an, ging jedoch eindeutig und offensichtlich davon aus, dass keine steuerpflichtigen Einkünfte vorlägen.

Auch das Einkommensteuerfinanzamt übermittelte die Selbstanzeige und die vorgelegten Unterlagen zunächst dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel zur Prüfung einer allfälligen Schenkungssteuerpflicht.

Daraus ist ersichtlich, dass die Sachbearbeiterin des Einkommensteuerfinanzamtes zum damaligen Zeitpunkt nicht wusste, ob der angezeigte Vorgang hinsichtlich der Ausschüttung aus der Stiftung der Schenkungssteuer oder der Einkommensteuer unterliegt.

Die Bestimmung des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 wurde mit dem Privatstiftungsgesetz (PSG) in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Privatstiftungen wurden in Österreich erstmals mit diesem Gesetz eingeführt. Die Stiftungsrichtlinien 2001, welche zum Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2007 die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen darstellten zitieren mehrfach aus den Bestimmungen des PSG.

§ 1 PSG hatte in der 2007 geltenden Fassung folgenden Wortlaut:

*„(1) Die Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren **Sitz im Inland** haben.“*

Aufgrund der mit dem PSG eingeführten Bestimmung des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ist die Rechtsansicht der Bf, unter Privatstiftungen seien nur jene **mit Sitz im Inland** zu verstehen, nachvollziehbar und vertretbar.

Auch das Bundesministerium für Finanzen ging ursprünglich davon aus, dass die angeführte Bestimmung des Einkommensteuergesetzes sich ausschließlich auf inländische Privatstiftungen bezog. Dies ergibt sich aus den Materialien zum Schenkungsmeldegesetz, 549 der Beilagen XXIII. GP - Regierungsvorlage, wo auf Seite 3 zu Z 3 und 9 (§ 27 Abs. 1 Z 7 und § 124b Z 146 EStG 1988) ausgeführt wurde, wie folgt:

*„Bislang zählen Zuwendungen von Privatstiftungen mit Ausnahme jener, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen, zum Kapitalvermögen. **In Hinkunft sollen auch Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Stiftungen** und von mit einer Privatstiftung vergleichbaren Vermögensmassen **unter das Kapitalvermögen fallen**. Damit sollen Zuwendungen einer vergleichbaren ausländischen Stiftung (Vermögensmasse) steuerlich*

nicht bessergestellt sein als von einer inländischen Privatstiftung. Da bei Zuwendungen von ausländischen Stiftungen (Vermögensmassen) ein Kapitalertragsteuerabzug nicht erfolgt, ist eine Veranlagung entweder mit dem Sondersteuersatz gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 oder mit dem halben Durchschnittssteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen.“

Die ausdrückliche Einbeziehung von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, in § 27 Abs. 1 Z 7 mit dem Schenkungsmeldegesetz kann im Hinblick auf die Begründung der Regierungsvorlage nur so verstanden werden, dass nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen und dem folgend des Gesetzgebers Zuwendungen von ausländischen Privatstiftungen zum Zeitpunkt der hier strittigen Zuwendung im Jahr 2007, also vor Inkrafttreten des Schenkungsmeldegesetzes 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, nicht als steuerpflichtig nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen waren.

Zur subjektiven Tatseite des Hinterziehungsvorsatzes hat das Finanzamt keine gesonderten Erhebungen angestellt und den Bescheid dahingehend auch nicht näher begründet. Im Hinblick auf die Änderung des Gesetzestextes des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Annahme, die verfahrensgegenständliche Stiftungszuwendung sei nicht steuerpflichtig und müssten die Einkünfte nicht erklärt werden, um eine vertretbare Rechtsansicht handelte, die einen Vorsatz der Hinterziehung der Einkommensteuer durch die Bf. ausschließt.

Zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 und Anspruchszinsen zur Einkommensteuer 2007

Die Einbringung des Antrages gemäß § 245 Abs. 2 BAO ist unstrittig. Strittig ist die Rechtsfrage, ob die Beschwerdefrist durch einen eingebrachten Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) auch gehemmt wird, wenn das Finanzamt die Auffassung vertritt, der Bescheid sei bereits ausreichend begründet und die Beanspruchung dieses Rechtsschutzinstrumentes diene der Verfahrenverschleppung. Die Frage stellt sich deshalb, weil der Bf. diese Auffassung vor der Zurückweisung der Beschwerde wegen Verspätung nicht mitgeteilt wurde.

Die Bezeichnung „Einkommensteuer - Beschwerde eingelangt“ in Finanz-Online bei der Eingabe vom 10.7.2015 bezieht sich offensichtlich auf die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid. Der Schriftsatz, mit welchem die Beschwerde eingebracht wurde, trägt dieses Datum und wurde mit den Akten des Finanzamtes vorgelegt. Im Akt scheint kein weiteres Schriftstück mit diesem Datum auf. Ein Irrtum bei der konkreten Eingabe im elektronischen Akt oder ein technisches Erfordernis der Zuordnung ist wahrscheinlich.

Die Bezugnahmen der Bf. auf die Hemmung der Beschwerdefrist wäre nicht notwendig, wenn die Bf. mit diesem Datum tatsächlich eine Beschwerde eingebracht hätte. Auch das (eigene) Vorbringen der Bf. spricht daher gegen die Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 zu diesem Zeitpunkt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Folgende Fragen sind zu beurteilen:

A) Wiederaufnahmebescheid:

Die Beschwerde vom 10.7.2015 richtet sich gegen den Teil der Bescheidebegründung, wonach *„anlässlich von Kontrollmitteilungen ausländischer Abgabenbehörde ... neue Tatsachen hervorgekommen sind“* und wendet ein, die Begründung entspreche nicht den Tatsachen. Im Vorlageantrag vom 22.10.2015 verwies die Bf. auch auf die *„noch ausständige ergänzende Bescheidebegründung“* und behielt sich das Recht vor, eine Begründung nachzureichen und Urkundenbeweise vorzulegen.

B) Einkommensteuerbescheid 2007, Anspruchszinsenbescheid 2007:

Strittig ist zunächst, ob die Zurückweisung der Beschwerde wegen Verspätung zu Recht erfolgte. Während der Bf. in der Beschwerde vom 9.12.2015 die Ansicht vertrat, aufgrund ihres Antrages vom 2.7.2015 auf ergänzende Bescheidebegründung gemäß § 245 Abs. 2 BAO sei die Beschwerdefrist gehemmt, vertritt das Finanzamt die Auffassung, der Bescheid sei ausreichend begründet und die Beschwerdefrist daher abgelaufen.

Inhaltlich bezieht sich das Beschwerdevorbringen ausschließlich auf die Steuerpflicht der Ausschüttung aus der Stiftung. Es wurden folgende Argumente vorgebracht:

- In der Selbstanzeige wurde erklärt, es liege eine iSd § 29 EStG nicht steuerpflichtige Einmalzahlung vor.
- In der Beschwerde wurde erklärt, ausländische Stiftungen unterlägen nicht § 27 Abs. 1 EStG 1988 idGF;
- Der Bescheid sei unrichtig und mangelhaft begründet worden;

- Es liege Verjährung vor, weil die Bf. nicht vorsätzlich gehandelt habe. Nur vorsätzlich hinterzogene Sachverhalte unterlägen der 10jährigen Verjährungsfrist. Die Steuerpflicht sei keinesfalls klar gewesen, weil sich mit dieser Frage sowohl das Finanzamt Baden, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel und der bundesweite Fachbereich befasst hätten. In der händischen Bescheidsbegründung sei auf den Umstand der Verjährung nicht eingegangen worden. Auch der Nachweis des Vorsatzes sei nicht erbracht worden bzw. habe nicht erbracht werden können.

Das Finanzamt verwies in der zusätzlichen Begründung des Einkommensteuerbescheides vom 16.6.2015 auf die Anzeige- und Offenlegungspflicht und erklärte, die Bf. habe diese verletzt. Nach Wiedergabe einer Definition des bedingten Vorsatzes erklärte das Finanzamt, die Abgabenverkürzung sei durch Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2007 ohne Erfassung der ausländischen Kapitalerträge bewirkt und vollendet worden. Der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG sei für das Jahr 2007 erfüllt. Angeführt wurden die für 2007 erklärten Kapitaleinkünfte von 8.681,34 Euro sowie die Zuwendung, welche gemäß § 29 Z 1 EStG nicht steuerpflichtig sei. Betreffend die Zuwendung ging das Finanzamt davon aus, dass diese gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 idGF der Steuerpflicht unterliege. Steuerfreie Substanzausschüttungen gebe es erst ab 31.7.2008. Mangels Bekanntgabe, ob der tarifmäßige Halftesteuersatz oder der Sondersteuersatz von 25% gewählt werde, werde die Ausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen hinzugerechnet und mit dem Sondersteuersatz von 25% besteuert.

A) Zum Wiederaufnahmebescheid:

§ 303 BAO lautet:

„(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Die Bf. wandte sich in der Beschwerde vom 10.7.2015 gegen eine Formulierung im Wiederaufnahmebescheid, wonach sich dieser auf Kontrollmitteilungen ausländischer Abgabenbehörden betreffend Kapitalerträge stütze, die in Österreich ansässigen Personen zufließen. Diese Begründung treffe nicht zu. Obwohl die Begründung des

Wiederaufnahmebescheides auch auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides verwies, setzte sich die Bf. mit dieser gesonderten Begründung nicht auseinander.

Die Bf. reichte am 1.3. 2011 ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 beim Finanzamt elektronisch ein. In dieser waren die in der Selbstanzeige vom 8.5.2014 dargelegten Kapitaleinkünfte nicht erfasst. Selbst wenn man die Stiftungszuwendung außer Acht lässt, ergibt sich eine gegenüber dem ursprünglichen Bescheid nicht unwesentliche Änderung der Einkommensverhältnisse.

Die Bf. erklärte 2011 einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 9.975,78 Euro (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 10.107,78 Euro abzüglich Werbungskostenpauschale). Nach Berücksichtigung des Sonderausgabenpauschales von 60 Euro wurde ihr unter Einbeziehung einer Negativsteuer von 110 Euro eine Einkommensteuer in Höhe von 158,38 Euro gutgeschrieben.

Auf die nachträglich erklärten Kapitaleinkünfte in Höhe von 8.681,34 Euro und die Substanzgewinne von ausländischen Fonds in Höhe von 959,31 Euro entfällt bei Anrechnung der entrichteten Steuer in Höhe von 6,19 Euro auch ohne Einbeziehung der Stiftungszuwendung ein Betrag in Höhe von 2.403,97 Euro bei Anwendung des 25 %-Steuersatzes:

€ 8.681,34	754	Kapitaleinkünfte
€ 959,31	409	Substanzgewinne ausl. Fonds
€ 9.640,65		Summe
€ 2.410,16		davon 25%
€ 6,19	799	Anrechnung KESt
€ 2.403,97		darauf entfallende Einkommensteuer

Es handelt sich nicht bloß um geringfügige verschwiegene Einkünfte. Diese sind nur wenig geringer als die unselbständigen Einkünfte der Bf..

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer aus diesem Grund wurde nicht substantiiert bestritten.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt grundsätzlich unabhängig von deren sonstigen Auswirkungen. So führte der Verwaltungsgerichtshof in einem Rechtssatz zum Erkenntnis vom 03.09.2024, Ra 2023/13/0162, wie folgt aus:

„Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmsgründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme eines Verfahrens ergeben,

desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides zuzumessen. Allerdings muss ein Auseinanderklaffen der steuerlichen Auswirkungen, die unmittelbar auf Wiederaufnahmsgründe zurückzuführen sind, von solchen, die auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen, nicht schon der Wiederaufnahme des Verfahrens entgegenstehen. Die Abgabenbehörde hat sich mit diesem Umstand lediglich im Rahmen ihrer Ermessensübung sachlich auseinander zu setzen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 93/13/0023, VwSlg 7302 F/1998).“

Die Auswirkung der Einbeziehung der Ausschüttung der Stiftung in die Besteuerung wirkte sich auf die Bf. wesentlich gravierender aus, als die Besteuerung der übrigen nachträglich gemeldeten Einkünfte.

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob die Bf. jedoch Beschwerde und wendete ein, es liege keine Steuerpflicht vor bzw. sei die auf die Stiftungszuwendung entfallende Einkommensteuer verjährt.

Ob es sich bei den Ausschüttungen der Stiftung tatsächlich um steuerpflichtige Einkünfte handelt, ist eine Frage, die den Einkommensteuerbescheid 2007 betrifft. Würde es sich dabei - wie von der Bf. angegeben - um keine steuerpflichtigen Einkünfte handeln und wären nur die übrigen verschwiegenen Kapitaleinkünfte zu erklären, wäre die Interessensabwägung in jedem Fall zugunsten der Rechtsrichtigkeit vorzunehmen, weil in diesem Fall ohnehin nur die unstrittig zu Unrecht nicht bekannt gegebenen Kapitaleinkünfte zu versteuern wären.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007 konnte daher keine Folge gegeben werden.

B) Einkommensteuerbescheid 2007, Anspruchszinsenbescheid 2007:

Zur Frage der Verspätung der Beschwerde und der Hemmungswirkung gemäß § 245 BAO:

Streit besteht darüber, ob der mit Eingabe vom 2.7.2015, per Fax am 3.7.2015 eingebrachte Antrag auf ergänzende Bescheid-Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007 und des Anspruchszinsenbescheides 2007 nach § 245 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung die Frist für die Erhebung der Beschwerde hemmt.

Das Finanzamt zitierte im E-Mail-Verkehr die Richtlinie zu der ab 1.8.2008 geltenden Rechtslage. Die Zuwendung der Stiftung erfolgte bereits im Oktober 2007. Zuletzt verwies das Finanzamt mit E-Mail vom 10.6.2015 auf die Stiftungsrichtlinie 2009. Laut Rz 233 sollten auch Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Stiftungen für den Zeitraum bis 31.7.2008 erfasst sein mit Ausnahme der steuerfreien Substanzauszahlung. Angeführt wurde das

Erkenntnis des VwGH vom 23.6.2009, 2006/13/0183, betreffend Zuwendungen von einem dänischen Familienfonds, wonach eine Besteuerung mit dem Sondersteuersatz in Höhe von 25% oder dem tarifmäßigen Hälftesteuersatz zu erfolgen habe.

Der Einkommensteuerbescheid enthält keine ausführliche Begründung, warum die Ausschüttung aus der Stiftung unter § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 subsumiert wurde. Die Begründung enthält den zutreffenden Hinweis auf die 2007 noch nicht geltenden Bestimmungen betreffend die steuerfreie Substanzausschüttung. Darüber hinaus wurde auf das umfangreiche Vorhalteverfahren verwiesen (*Anm.: dazu wurden hauptsächlich E-Mails vorgelegt*). Warum die Bestimmung in der geltenden Fassung auf ausländische Privatstiftungen anwendbar sein soll, wurde nicht näher begründet: im Vorhalteverfahren wurde das Erkenntnis des VwGH zu einem dänischen Familienfonds angeführt.

Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.11.2015 als verspätet zurück. Es vertrat die Auffassung, die Begründung des Einkommensteuerbescheides sei ausführlich genug gewesen. Verwiesen wurde auf den Gesetzestext, der für die Hemmungswirkung des Antrages das tatsächliche (teilweise) Fehlen der Begründung voraussetze. Der Wunsch nach einer anders oder differenzierter formulierten Begründung könne nicht als (teilweise) fehlende Begründung gewertet werden. Der Bf. wurde Verfahrensverschleppungsabsicht unterstellt, weil diese ihr Vorbringen nicht im Rahmen einer Beschwerde erstattet hat. Das Finanzamt führte anschließend aus, *„ein solcherart unbegründeter Antrag auf ergänzende Begründung löst daher keine Entscheidungspflicht der Behörde aus und keine Hemmungswirkung der Beschwerdefrist“*.

Die Bf. erklärte im Vorlageantrag vom 9.12.2015 betreffend den Einkommensteuer- und den Anspruchszinsenbescheid, dass das Finanzamt keinen Vorsatz in Bezug auf die Nichterklärung der Zuwendung der Stiftung nachgewiesen habe und vertrat die Auffassung, dass sich die händische Begründung des Bescheides zu Unrecht nicht mit der Frage der Verjährung auseinandergesetzt habe. Im Ergänzungsersuchen des Finanzamtes sei von einer Steuerfreiheit von Substanzzahlungen die Rede, was im Widerspruch zur Bescheidebegründung stehe. § 27 Abs. 1 EStG 1988 in der geltenden Fassung (2007) habe sich nur auf Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen bezogen und nicht auf vergleichbare ausländische Privatstiftungen. Der Antrag auf Ergänzung der Bescheid-Begründung sei daher zu Recht gestellt worden und die Frist weiterhin gehemmt. Der Vorwurf der Verfahrensverschleppung wurde mit Hinblick auf die bereits erfolgte Zahlung der Abgabe zurückgewiesen. Am 10.7.2015 sei via Finanz-Online elektronisch Beschwerde erhoben worden.

Von der Einbringung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid am 10.7.2015 wird aus den in der Beweiswürdigung angeführten Gründen nicht ausgegangen.

Es ist daher zu prüfen, wie § 245 Abs. 2 BAO auszulegen ist.

Die Bestimmung des § 245 BAO lautet in der geltenden Fassung wie folgt:

„(1) Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt. Dies gilt sinngemäß, wenn ein Bescheid auf einen Bericht (§ 150) verweist.

(2) Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

(3) Die Beschwerdefrist ist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt. ...“

§ 93 Abs. 3 lit. a BAO lautet wie folgt:

(3) Der Bescheid hat ferner zu enthalten

a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;“

Die Bestimmung des § 245 bezieht sich auf die Beschwerdefrist und die Möglichkeit einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (Abs. 2) bzw. ein Ansuchen um Fristverlängerung (Abs. 3) zu stellen. In beiden Fällen wird die Beschwerdefrist gehemmt.

Auch wenn dem Finanzamt zuzustimmen ist, dass die Bf. sofort eine Beschwerde hätte einbringen können - der Antrag gemäß § 245 Abs. 2 enthält Argumente, die einer Behandlung im Beschwerdeverfahren zugänglich wären - ist der Vorwurf der Verfahrenverschleppung nicht nachvollziehbar.

Das Finanzamt hatte mit der steuerlichen Vertretung regelmäßig E-Mails ausgetauscht, die Adresse der steuerlichen Vertretung lag beim Finanzamt auf. Auch wenn keine Entscheidungspflicht über den Antrag gegeben war (es also keine Möglichkeit gibt, das Verfahren durch eine Säumnisbeschwerde zu beschleunigen), hätte das Finanzamt mit einer einfachen Mitteilung (etwa durch nochmalige Zusendung der ergänzenden

Bescheidbegründung) die Hemmung der Beschwerdefrist zum Ablauf bringen können (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19.05.1994, 92/15/0174 in Verbindung mit der darin zitierten Vorjudikatur). Der VwGH erklärt in dem zitierten Erkenntnis, dass die Berufungsfrist eines Abgabepflichtigen, der eine ihm vom Finanzamt nach Stellung eines Antrages gemäß § 245 Abs. 2 BAO mitgeteilte Begründung nach wie vor für mangelhaft (teilweise fehlend) erachtet, ab der Mitteilung der Begründung durch das Finanzamt nicht mehr gehemmt ist.

Auch ein Rechtssatz des VwGH zum Erkenntnis vom 15.03.1988 zur Zahl 87/14/0073 deutet darauf hin, dass es im Fall eines unzureichend begründeten Bescheides nach Stellung eines Antrages gemäß § 245 Abs. 2 zu einer Hemmung der Berufungsfrist kommt:

Ein unbegründeter oder mangelhaft begründeter Bescheid ist anfechtbar und erwächst ohne Anfechtung (Berufung) in Rechtskraft, es sei denn, der Lauf der Berufungsfrist wird durch einen Antrag iSd § 245 Abs 2 BAO oder § 245 Abs 3 BAO gehemmt.“

Die Mitteilung iSd § 245 Abs 2 BAO ist mangels Bescheidcharakters nicht rechtsmittelfähig. Entspricht sie dem Antrag nicht oder nur unzureichend, so hat der Abgabepflichtige in seiner Berufung gegen den Sachbescheid die Möglichkeit, den Verfahrensmangel der unzureichenden Begründung geltend zu machen (vgl. VwGH vom 18.11.1985, 84/15/0156).

Wurde der Antrag nach § 245 Abs. 2 bereits gestellt und hat das Finanzamt darauf reagiert, ist das Recht verbraucht und der Bf. muss Begründungsmängel, die aus seiner Sicht nach wie vor bestehen, daher mit der Beschwerde geltend machen, weil der Antrag nur einmal gestellt werden kann (vgl. auch Ritz/Koran, BAO7 § 245 BAO Rz 29 bis 32 in Verbindung mit der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Aus Sicht der Bf. war der Bescheid unzureichend begründet, weil dieser sich mit der Frage der Verjährung der Abgabe betreffend die Stiftungszuwendung nicht auseinandergesetzt habe und auch nicht mit der Frage, warum § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auf vergleichbare ausländische Stiftungen anzuwenden sei. Dies wurde als Begründung für den Antrag auf ergänzende Bescheidbegründung angeführt.

Tatsächlich enthält die Bescheidbegründung vom 16.6.2015 zur Frage der Verjährung nur indirekte Ausführungen. So wurde der bedingte Vorsatz definiert. Es wurde jedoch nicht näher begründet, warum dieser bei der Bf. vorlegen sei und welche Auswirkungen dies auf die Anspruchsverjährung gehabt habe. Auch eine Darstellung, warum § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 im Jahr 2007 auf ausländische Privatstiftungen anwendbar wäre, ist der Bescheidbegründung nicht zu entnehmen. Es wurde zwar auf das „umfangreiche Vorhalteverfahren“ verwiesen, jedoch fehlt eine fundierte Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Bf.. Dem vorgelegten E-Mail-Verkehr mit dem Bf., Bediensteten des Finanzamtes und des bundesweiten

Fachbereiches sind verschiedene Meinungen und Rechtsansichten zu entnehmen. Es wurde auch aus der aktuellen Stiftungsrichtlinie zitiert. Zur Verjährung findet sich in diesem E-Mail-Verkehr mit dem Vertreter der Bf. keine Erwähnung, Aktenvermerke über allenfalls geführte Telefonate liegen nicht vor.

Im Hinblick auf die Amtswegigkeit des Verfahrens muss der Bf. zugestanden werden, dass die Bescheidbegründung aus ihrer Sicht unzureichend war, vor allem auch, weil die angeführte Definition des bedingten Vorsatzes in der Begründung des Einkommenssteuerbescheides darauf hindeutet, dass sich das Finanzamt des Problems bewusst war. Welche Folgerungen daraus im Hinblick auf die Verjährung gezogen werden sollten, ist der Begründung jedoch nicht zu entnehmen.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, der Bescheid sei ausreichend begründet gewesen und es liege keine Entscheidungspflicht betreffend den Antrag auf ergänzende Bescheidbegründung vor. Es trifft zu, dass die Bf. diesbezüglich nicht zur Erhebung einer Säumnisbeschwerde berechtigt war, weil in einem solchen Fall kein Bescheid zu ergehen hat. Das Finanzamt hätte jedoch auf den Antrag mit einer Mitteilung reagieren müssen.

Zu einer unzumutbaren Verlängerung des Verfahrens durch die Hemmung der Beschwerdefrist kam es schon deshalb nicht, weil eine bloße Mitteilung genügt hätte, um die Hemmung zu beenden und die Bf. auf die Einbringung einer Beschwerde zu verweisen. Tatsächlich hat das Finanzamt überhaupt nicht auf den Antrag reagiert. Damit war der Ablauf der Rechtsmittelfrist weiterhin gehemmt und die Beschwerde wurde fristgerecht eingebracht.

Zum Einwand der Verjährung der Festsetzung der Einkommensteuer:

Gemäß § 207 BAO gelten folgende Bestimmungen:

„(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. ...“

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

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO idgF entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO idgF entsteht der Abgabenanspruch insbesondere bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Gemäß § 209 BAO gelten folgende Bestimmungen:

„(1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen. ...

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). ...“

§ 209a BAO idgF lautet:

„(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt, wenn ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinn des § 304 eingebracht wurde.

(3) Sofern nicht Abs. 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.“

In den erläuternden Bemerkungen zum Steuerreformgesetz 2005, 451 der Beilagen XXII. GP - Regierungsvorlage - Materialien, Seite 32 unten, wurde die Aufnahme dieser Bestimmung in die BAO wie folgt begründet:

„Zu Z 3 (§ 209a):

Die Ergänzung des § 209a BAO stellt sicher, dass dann, wenn für eine Abgabe die Verjährung zum Teil eingetreten ist, sie aber wegen der längeren Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zum Teil noch offen ist, bei der Abgabefestsetzung nur der noch nicht verjährte Teil abgeändert werden darf. Der bereits verjährte Teil der Abgabe darf zwar nochmals festgesetzt werden (aber nur in unveränderter Höhe).

§ 209a Abs. 3 gilt beispielsweise für neue Sachbescheide (§ 307 Abs. 1 BAO) bei Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO).

Die Formulierung „an die Stelle eines Bescheides tretende Bescheide“ entspricht der Wortwahl im § 274 erster Satz BAO.“

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 4 BAO idgF wurde die Verjährungsfrist daher mit Ablauf des Jahres 2007 in Gang gesetzt.

Geht man von der (kürzeren) Verjährungsfrist für nicht hinterzogene Abgaben aus, so würde die Frist ohne nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen mit Ablauf des Jahres 2012 enden. Die Bf. reichte jedoch innerhalb dieser Frist eine Abgabenerklärung ein und das Finanzamt setzte die Einkommensteuer 2007 erstmals mit Bescheid vom 2.3.2011 fest. Damit verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum 31.12.2013.

Wenn ein Abgabepflichtiger nachträglich, aber vor dem Ablauf der Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209a) erkennt, dass er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der ihm gemäß § 119 obliegenden Pflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat und dass dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, so ist er gemäß § 139 BAO verpflichtet, hierüber unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten.

Eine Selbstanzeige im Jahr 2014 ist sohin nur dann erforderlich, wenn man davon ausgeht, dass Abgaben hinterzogen wurden. In der Anzeige wird unter Punkt 1, Darlegung der Verfehlung (§ 29 (1) FinStrG) auch auf eine Verkürzung an Einkommensteuer Bezug genommen, die aufgrund der mangelnden Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und Spekulationseinkünften eingetreten ist. Unter Punkt 2 wurden die Einkünfte auf Konten und Depots bei zwei liechtensteinischen Banken angeführt. Unter Punkt 3 wurden die darauf entfallenden Bemessungsgrundlagen bekannt gegeben. Unter Punkt 4, weitere bedeutsame Umstände, wurde die Ausschüttung der liechtensteinischen Stiftung angeführt, jedoch gleichzeitig erklärt, es lägen keine wiederkehrenden Bezüge gemäß § 29 Abs. 1 EStG vor, sondern eine Einmalzahlung, die nicht der Einkommensteuer unterliege. Verwiesen wurde auf ein „Trust-Erkenntnis“ des VwGH vom 20.09.1988, 87/14/0167. Unter Punkt 5 wurde zur Mittelherkunft

erklärt, „das Geld“ stamme von einem Hochzeitsgeschenk an Herrn und Frau NN1-Bf im Jahr 2000.

Während die Bf. die von ihr in der Selbstanzeige erklärten Zinsen und Substanzgewinne ausländischer Fonds, welche ihr aus Liechtenstein zugeflossen sind, offenbar selbst für steuerpflichtig erachtete, wendete sie sich gegen die Besteuerung der Zuwendung aus der liechtensteinischen Stiftung.

§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idgF lautet wie folgt:

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

7. Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“

Dem Gesetzeswortlaut des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idgF kann weder eine Einschränkung auf „inländische“ Privatstiftungen noch eine Ausdehnung auf „ausländische“ Privatstiftungen entnommen werden.

Das vom Finanzamt zur Begründung seines Rechtsstandpunktes herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.6.2009, 2006/13/0183, auf welches auch die Stiftungsrichtlinien 2009 Bezug nehmen, hat dieses Problem nicht geklärt:

Der Unabhängige Finanzsenat war in dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Verfahren mit Berufungsentscheidung vom 11. Oktober 2006, RV/1689-W/05 und RV/2307-W/06 zu der Auffassung gelangt, dass der äußerste mögliche Wortsinn des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 eine Subsumption der Einkünfte aus einer dänischen Familienstiftung unter diese Bestimmung erlaubt und im Hinblick auf unionsrechtliche Überlegungen der Steuersatz von 25 % auf diese Einkünfte anwendbar ist.

Das Finanzamt hatte sich gegen diese Interpretation mit einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gewendet, der die Beschwerde mit dem angeführten Erkenntnis abwies.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes führte unter Punkt 4 der Begründung wie folgt aus:

„Der gegenständlichen Amtsbeschwerde kann demnach kein Erfolg beschieden sein. Es mag zutreffen, dass § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (in der hier maßgeblichen Fassung vor dem Schenkungsmeldegesetz 2008; die ErläutRV zu diesem Gesetz (549 BlgNR 23. GP, 3) gehen auf die fragliche Problematik nicht ein) nur Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen erfasst (so Doralt/Kirchmayr, EStG8, § 27 Tz 125 und 127, sowie Tanzer, aaO., Rz I/103; anders hingegen Schilchegger, Die steuerliche Attraktivität liechtensteinischer Stiftungen, RdW 1997, 231 (234), und - bereits unter Bezugnahme auf die hier bekämpfte Entscheidung der belangten Behörde - Jakom/Marschner EStG § 27 Rz 172, Lenneis/Aigner, Zuwendungen aus ausländischen Stiftungen, SWI 2007, 343, Toifl, Liechtensteinische Stiftungen - Irrwege der Intransparenz, taxlex 2008, 234 (238), und G. Mayr, Stiftungen nach dem SchenkMG 2008, RdW 2008, 487 (488)). Auch dann muss der Mitbeteiligten aber zur Vermeidung gemeinschaftsrechtlich verpönter Höherbesteuerung der Zuwendungen aus dem dänischen Familienfonds gegenüber Zuwendungen von inländischen Privatstiftungen die Beanspruchung des Hälftesteuersatzes zustehen.“

Das Finanzamt war in der eingebrachten Amtsbeschwerde davon ausgegangen, dass § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nur Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen erfasst. Die Rechtsfrage, ob Zuwendungen vergleichbarer ausländischer Stiftungen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 zu besteuern wären, wurde in diesem Erkenntnis vom VwGH mangels Relevanz nicht geklärt.

Das Finanzamt konnte der Bf. keinen (bedingten) Vorsatz der Hinterziehung der auf die Stiftungszuwendung entfallenden Einkommensteuer nachweisen, weil die Bf. und ihr steuerlicher Vertreter in diesem Zusammenhang - wie bereits in der Beweiswürdigung näher begründet wurde - in Übereinstimmung mit der damaligen Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen davon ausging, dass Zuwendungen ausländischer Stiftungen nicht unter § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 fallen.

Dass die Bf. im Gegensatz dazu von einer Steuerpflicht der Stiftungszuwendung hätte ausgehen müssen, hätte nur im Fall von zusätzlichen Beweismitteln zur subjektiven Tatseite der Abgabenverkürzung festgestellt werden können. Dazu traf das Finanzamt jedoch keine durch entsprechende Ermittlungen belegten Feststellungen und sind im Verfahren auch keine entsprechenden Umstände hervorgekommen.

Die Ausnahmebestimmung des § 209a Abs. 3 bietet Schutz vor „Verböserungen“ im Fall von nicht hinterzogenen Abgaben.

Auf die Frage, ob § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung tatsächlich auf Zuwendungen vergleichbarer ausländischer Stiftungen im Jahr 2007 anzuwenden war, ist

daher nicht weiter einzugehen. Mangels eines Vorsatzes, eine auf die Stiftungszuwendung entfallende Einkommensteuer zu hinterziehen, kommt gemäß den oben angeführten Verjährungsbestimmungen der BAO die kürzere Verjährungsfrist zur Anwendung.

Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben, als die Zuwendung der Stiftung wegen diesbezüglichem Eintritt der Verjährung nicht zu besteuern war. Hinsichtlich der übrigen Einkünfte aus Kapitalvermögen und von Substanzgewinnen ausländischer Fonds ist die Besteuerung mit dem 25%-Steuersatz analog zum verfahrensgegenständlichen Bescheid betreffend Einkommensteuer vorzunehmen.

Die Beschwerde enthält hinsichtlich der Anspruchszinsen keine gesonderten Ausführungen. Insbesondere wurde nicht vorgebracht, dass diese falsch berechnet worden wären. Im Hinblick auf die Herabsetzung der für 2007 festgesetzten Einkommensteuer waren jedoch auch die Anspruchszinsen entsprechend anzupassen.

Hinweis: Die Herabsetzung der Einkommensteuer und der Anspruchszinsen führt zu einer Gutschrift auf dem Abgabenkonto. Buchungsmitteilungen werden vom Finanzamt automatisch erstellt oder können von diesem angefordert werden.

Zur Zurücknahme der mündlichen Verhandlung:

Gemäß § 85 BAO gilt Folgendes:

„(1) Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben). ...“

Absatz 3 enthält Angaben zu mündlichen Anbringen.

Gemäß § 86a Abs. 1 BAO gilt Folgendes:

„Anbringen können im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann zugelassen werden, dass sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, dass das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt. Die Abgabenbehörde und das Verwaltungsgericht können jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen lässt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens

mit dem Hinweis auftragen, dass dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Rechtssatz zu seinem Erkenntnis vom 17.04.2023, Zl. Ra 2023/16/0016, wie folgt ausgeführt:

„Eine andere Einbringung als eine schriftliche Eingabe, die etwa persönlich oder durch einen Postdienst bei der Behörde abgegeben wird, ist abgesehen von den Fällen der FOnV 2006, BGBl. II Nr. 97/2006, nur gemäß § 1 der TelekopieV BMF 1991, BGBl. Nr. 494/1991, für im Wege eines Telefaxgerätes (unter Verwendung eines Telekopierers) eingebrachte Anbringen zugelassen. Einer E-Mail kommt die Eigenschaft eines Anbringens oder einer Eingabe nicht zu (vgl. in stRsp VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0141; 27.4.2017, Ra 2015/15/0007; VwGH 12.8.2015, Ra 2015/16/0065, und VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082). Der Gesetzgeber hat nicht auf das Erscheinungsbild des letztlich vorliegenden Schriftstückes (etwa in Form eines einer E-Mail angehängten PDF-Dokuments) abgestellt, sondern auf den Weg der Einreichung (vgl. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082, 21.11.2017, Ra 2017/16/0141).“

Die Zurücknahme des Antrages auf mündliche Verhandlung erfolgte daher nicht rechtswirksam. Die Bf. hat sich damit die Möglichkeit genommen, weiteres Vorbringen zu erstatten, jedoch erklärt, dass bereits alles vorgebracht worden sei. Eine Ergänzung wurde nur durch das Finanzamt hinsichtlich eines - dem Bundesfinanzgericht nicht vorgelegten - Beweismittels erstattet.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das Erkenntnis stützt sich hauptsächlich auf eine im Verhältnis zum Finanzamt geänderte Beweiswürdigung. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde unter die insoweit eindeutigen gesetzlichen Regelungen subsumiert.

Wien, am 6. Februar 2025