

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Mag. Thomas Heidinger Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH, Hartenauasse 24, 8010 Graz gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. November 2009, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 25. November 2009, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 25. November 2009, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahr 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 vom 25. November 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Es ergeht der Beschluss, dass die Beschwerde gegen den aufgrund der verfügten - nunmehr aufgehobenen - Wiederaufnahme erlassenen Einkommensteuerbescheid 2000 gemäß § 261 Abs. 2 iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt wird.

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

## **Entscheidungsgründe:**

Der Sohn der in der Zwischenzeit verstorbenen Steuerpflichtigen brachte am 7. Mai 2008 eine Selbstanzeige ein und legte dar, dass seine Eltern im Jahr 1962 in X eine Anstalt nach liechtensteinischen Recht gegründet hätten und die Erträge seit der Gründung irrtümlicherweise nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen hätten. Unter Punkt 3. der Selbstanzeige wurde ausgeführt, dass es in der für die Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige zur Verfügung stehenden Zeit finanzstrafrechtlich nicht zumutbar sei, die Bemessungsgrundlagen nach österreichischem Steuerrecht ordnungsgemäß zu ermitteln. Die angeführten Wertänderungen würden noch keine nach österreichischen Grundsätzen ermittelten Bemessungsgrundlagen darstellen. Um eine ordnungsgemäße Bemessungsgrundlage nach österreichischem Steuerrecht ermitteln zu können, müssten weiterführende Unterlagen aus Liechtenstein angefordert werden. Weder die Beschaffung der umfassenden Unterlagen noch die Ermittlung der dem österreichischen Steuerrecht entsprechenden Bemessungsgrundlagen wäre in der kurzen Frist zumutbar gewesen.

In der Folge fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt.

Im Nachtrag vom 18. September 2009 zur Selbstanzeige führte der laufende steuerliche Vertreter aus, dass in der Selbstanzeige die Bemessungsgrundlage unter Hinweis darauf, dass eine endgültige den österreichischen Besteuerungsgrundsätzen entsprechende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erst nach einer umfassenden Auswertung der noch zu beschaffenden und archivierten Unterlagen vorgenommen werden könne, vorläufig geschätzt worden sei. Die Bemessungsgrundlagen seien daher für die Kalenderjahre 2000 bis 2007 zunächst als „bereinigter Gesamtvermögenszuwachs“ mit € 437.670,58 geschätzt worden. Dies entspreche „bereinigten und geschätzten Jahreseinkünften“ von € 54.708,82 und würde unter Zugrundelegung einer 25%igen Einkommensteuer einen Steuerbetrag von € 13.677,21 p.a., somit insgesamt € 109.417,68 ergeben.

Zudem sei eine weitere Schätzung auf Basis der erzielten Couponzahlungen unter Erhöhung eines 30%igen Sicherheitszuschlages angesetzt worden. Als „Mindestbemessungsgrundlage“ sei ein erhöhter Betrag von € 819.236,61 errechnet worden. Der darauf entfallende Steuerbetrag (25% Einkommensteuer) sei mit insgesamt € 204.809,16 angegeben worden.

*„Gemäß der nun vorliegenden, und diesem Nachtrag beiliegenden exakten Berechnung betragen die Gesamteinkünfte in den Kalenderjahren 2000 bis 2007 € 1.102.114,67 und entspricht dies einem Steuerbetrag von € 349.849,99.“*

Im Bericht vom 19. November 2009 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung die Jahre 2000 bis 2007 betreffend, wurde festgestellt, dass die (in der Zwischenzeit verstorbenen) Ehegatten in X eine Anstalt nach liechtensteinischem Recht gegründet und seitdem Vermögenswerte zugeführt haben. Dabei handle es sich um eine

sog. „transparente“ Anstalt und wären daher die Erträge den beiden Stiftern zuzurechnen und die diesbezüglichen Einkünfte für den gesamten Zeitraum der Einkommensteuer zu unterwerfen gewesen, was jedoch nicht erfolgt sei.

Mit Selbstanzeige sei dieser Sachverhalt dem Finanzamt mitgeteilt und Performance Reports (ab 1999) angefügt worden. In einem Nachtrag zur Selbstanzeige seien die bisher nicht versteuerten Einkünfte in Form eines Schreibens vom 18. September 2009 bzw. einer Excel-Datei, in der sämtliche Vermögenswerte und deren Versteuerung exakt ermittelt wurden, dargelegt und zusammen mit weiteren Detailunterlagen bei Prüfungsbeginn am 21. September 2009 in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters der Finanzbehörde übergeben worden.

Im Hinblick auf die strafrechtliche Beurteilung sei anzumerken, dass nach Ansicht des Prüfers nicht von einer „irrtümlichen“ Unterlassung der Versteuerung der doch erheblichen Erträge aus der Anstalt ausgegangen werden könne. Es wäre den betroffenen Personen mit akademischer Bildung durchaus zumutbar gewesen, sich hinsichtlich der Veranlagung von erheblichen Vermögenswerten im Ausland mit der steuerlichen Vertretung über die Versteuerung der Mittel zu verständigen. Die Offenlegung der steuerlichen Umstände sei augenscheinlich auf Grund des Kontrollmaterials der verschiedenen Steuerbehörden und des medialen Echos erfolgt.

Unter den Tzen 2 und 3 wurden die Einkünfte im Ausmaß der vom laufenden steuerlichen Vertreter vorgelegten Unterlagen ermittelt.

Das Finanzamt erließ in der Folge in wiederaufgenommenen Verfahren Einkommensteuerbescheide, die diesen Feststellungen Rechnung trugen.

Der vom steuerlichen Vertreter bevollmächtigte Subvertreter wandte sich sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer die Jahre 2000 bis 2002, als auch gegen die in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 mit dem Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 23. Dezember 2009. Dies im Wesentlichen mit nachstehendem Begehr:

I. Der Wiederaufnahmebescheid den Einkommensteuerbescheid 2001 betreffend, werde seinem gesamten Inhalt nach angefochten und dessen Aufhebung mit der Begründung, dass auch bei Unterstellung einer im Übrigen von der Finanzverwaltung darzutuenden vorsätzlichen Abgabenhinterziehung Bemessungsverjährung eingetreten sei, begehrt. Daher sei auch der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 wegen Unzuständigkeit des Finanzamtes zur Erlassung desselben rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben.

II. Die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 werden ihrem gesamten Inhalt nach angefochten und deren Aufhebung mit der Begründung begehrt, dass keine vorsätzliche Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG vorliege. Dies wurde im Wesentlichen damit begründet, dass einem gewöhnlichen Steuerpflichtigen nicht vorgeworfen werden könne, aufgrund seiner akademischen Bildung sei irrtümliches Handeln in Bezug auf die Besteuerung ausländischer Einkünfte ausgeschlossen. Auch zeige die Begründung, es sei von Vorsatz auszugehen, da es

bereits seit 30 Jahren zu Nichtversteuerungen gekommen wäre, nicht auf, dass der Steuerpflichtige den Verstoß gegen die Rechtsordnung auch erkannt habe.

Zum Vorwurf der Abgabenbehörde, eine Verständigung mit der steuerlichen Vertretung hinsichtlich der Veranlagung von erheblichen Vermögenswerten im Ausland wäre zumutbar gewesen, wird in der Beschwerde ua. ausgeführt:

„Mussten dem Abgabepflichtigen jedoch keine Zweifel über die Rechtslage bzw. über die Rechtmäßigkeit seines Handelns kommen, kann ihm überdies selbst die fahrlässige Unterlassung einer Erkundigungspflicht nicht angelastet werden.“

Letztendlich kam die steuerliche Vertretung zu dem Schluss, dass keine Vorsatztat vorliege und auch keine fahrlässige Unterlassung einer Erklärungspflicht angelastet werden könne.

Da mangels Vorsatzes die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 vorletzter Satz BAO nicht sieben, sondern nur fünf Jahre betrage, erweise sich der Spruch der Wiederaufnahmebescheide für die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 gemäß § 299 Abs. 1 BAO jedenfalls als inhaltlich rechtswidrig. Nach der Rechtsprechung sei die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen und bewirke die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde. Daher seien auch die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 wegen Unzuständigkeit des Finanzamtes zur Erlassung derselben rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben.

III. Mit den Einkommensteuerbescheiden 2000 bis 2004 wurden Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen festgesetzt. Darunter hätten sich auch Einkünfte aus ausländischen Investmentfonds befunden, die als „schwarz“ eingestuft worden seien. Es werde die Höhe und die Berechnung der Einkünfte beanstandet. Die festgesetzte nachgeforderte Einkommensteuer ergebe sich ausschließlich aus der Besteuerung von sog „schwarzen ausländischen Investmentfondsanteilen“ nach § 42 InvFG. Diese Bestimmung sei allerdings am 5.12.2004 durch den VfGH als verfassungswidrig aufgehoben worden. Für schwarze ausländische Investmentfonds, deren Zufluss vor dem 5.12.2004 liege, sei daher diese Bestimmung nicht anzuwenden. Dies habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18.12.2008, 2006/15/0053 ausdrücklich erkannt und eine Schätzung nach den Kriterien des § 184 BAO gefordert.

Die Beschwerde wurde in der Folge ohne Erlassung einer Berufsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 18. Oktober 2010 wurde der laufende steuerliche Vertreter durch das Bundesfinanzgericht eingeladen, darzutun, weshalb der laut Schreiben vom 18. September 2009 ziffernmäßig exakt berechnete Selbstnachweis keine taugliche Grundlage darstelle.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2010 gab dieser bekannt, dass die im Zuge des Nachtrages vom 18. September 2009 übermittelte Bemessungsgrundlage als „exakte“ Berechnung bezeichnet worden sei. Dies sei erforderlich gewesen, da in der Selbstanzeige vom 7. Mai 2008 zunächst die Bemessungsgrundlage geschätzt worden sei. In der Berechnung vom 18. September 2009 seien hingegen die

Kapitaleinkünfte „exakt“ nach Einkunftsarten berechnet worden. Dementsprechend seien Bemessungsgrundlagen für Dividenden, Zinsen, Investmentfondserträge und Spekulationseinkünfte errechnet und offen gelegt worden. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2008 wurde weiter ausgeführt, dass in der Berufung die Parameter für eine ordnungsgemäße Schätzung ausgeführt worden seien. Dem Nachtrag vom 18. September 2009 liegen bereits die auf diese Weise berechneten Investmentfondserträge für die Jahre 2000 bis 2007 zu Grunde.

Mit Schreiben vom 3. März 2011 (Mail), wurde auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verzichtet. Weiters wurde für die Jahre 2001 und 2002 um Aussetzung nach § 281 BAO bis zum Ergehen der Entscheidung im VwGH - Verfahren 2011/13/0003 ersucht.

Am 30. Dezember 2015 fasste der Subvertreter seine Standpunkte in einem Schriftsatz nochmals wie folgt zusammen und präzisierte die vorgebrachten Argumente angesichts der seit damals ergangenen Rechtsprechung sowie des seit damals veröffentlichten Fachschrifttums zu diesem Thema:

**Punkt 2.2 *Der Transparenzirrtum von NN und NN hinsichtlich AB***

Dabei wird auf Punkt II 1.1. der Beschwerdeschrift vom 23. Dezember 2009 verwiesen, in welcher das Argument des Transparenzirrtums gegen das Vorliegen von Vorsatz vorgebracht worden sei, welches bislang völlig unwidersprochen geblieben sei.

**Punkt 2.3 *Steuerliche Transparenz einer ausländischen Struktur ist KEIN Indikator für finanzstrafrechtlichen Vorsatz***

Zu thematisieren sei, ob die Entscheidung des VwGH vom 25.02.2015, 2011/13/0003 zu einer liechtensteinischen Stiftung, bei welcher der Stifter über einen weichen Mandatsvertrag verfügt habe, auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden sei.

Nach Ansicht der Subvertretung sei dies zu verneinen, da sich die inhaltlichen Ausführungen des VwGH zum Großteil auf die abgabenrechtliche Würdigung der Einkünfte der gegenständlichen Stiftung beziehen, wobei der VwGH zum Ergebnis gelange, dass die Stiftung aufgrund des Vorliegens eines Mandatsvertrages (auch wenn die Befugnisse darauf nicht angewendet worden seien) als transparent einzuordnen wäre und die Einkünfte der Stiftung daher direkt beim Stifter zu besteuern wären. Eine entsprechende Würdigung sei auch im gegenständlichen Fall angewendet worden und sei auch nicht beschwerdegegenständlich. Des Weiteren führe der VwGH kurz und knapp aus, dass den Steuerpflichtigen auch das Verschuldenmaß der Vorsätzlichkeit treffe. Diesbezüglich sei aber jedenfalls auf den konkreten Abgabepflichtigen abzustellen, ein solcher Vorwurf könne keinesfalls pauschal alle Steuerpflichtigen treffen, die über einen Rechtsträger in Liechtenstein verfügen.

Dies stehe auch in Übereinstimmung mit dem einschlägigen Fachschrifttum, in welchem mit Bezugnahme auf die finanzstrafrechtliche Rechtsprechung ausgeführt werde, dass die abgabenrechtliche Einstufung einer ausländischen Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse als steuerlich transparent KEINESWEGS die automatische

Einstufung der Abgabennichtentrichtung in Österreich als „vorsätzlich“ im Sinne des FinStrG nach sich ziehe, sondern einerseits die Vertretbarkeit der vom Pflichtigen eingenommenen Rechtsposition zu prüfen und andererseits im Falle der Unvertretbarkeit der Rechtsmeinung die subjektive Tatseite anhand der Faktenlage zu analysieren sei. Das Erkenntnis vom 25. Februar 2015 habe die Situation eines Anwaltes betroffen, somit eines in rechtlichen Belangen einschlägig versierten Steuerpflichtigen, insoweit könne die Schlussfolgerung des VwGH nicht auf das gegenständliche Verfahren pauschal umgelegt werden.

Entsprechend seien bei der Beurteilung über den vorliegenden Sachverhalt die im Rahmen der Beschwerdeschrift vorgebrachten Argumente entscheidend zu würdigen. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass die Würdigung EINDEUTIG und mit an SICHERHEIT GRENZENDER WAHRSCHEINLICHKEIT ausfallen müsse, zumal es sich um eine finanzstrafrechtliche Vorfrage handle. Da die Beweisregeln des FinSrG viel strenger seien als jene der BAO, lasse sich im Größenschluss (a minore ad maius) ableiten, dass eine schon nach BAO mehr als zweifelhafte Beweisaufnahme und Beweiswürdigung gewiss nicht den finanzstrafrechtlichen Beweisregeln genüge, wonach die volle Überzeugung des Richters verlangt werde, welche „nur wenige Promille unter der Hundertprozentgrenze liegt“. Ein Überzeugungsgrad von knapp 50% (wie er für abgabenrechtliche Zwecke reiche) sei für finanzstrafrechtliche Belange absolut nicht ausreichend. Im Zweifelsfall sei bei der eigenständigen Beweiswürdigung im Finanzstrafverfahren „pro reo“ zu entscheiden, wenn und soweit Zweifel am Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Sachverhaltes bestünden. Bei verstorbenen Steuerpflichtigen sei darüber hinaus zu beachten, dass eine solche zweifelsfreie Feststellung des Vorsatzes nicht mehr möglich sei.

### *Punkt 3 Schätzung der BMG für die Einkommensteuerbescheide 2000 – 2004 der beiden Verlassenschaften*

Dazu führte der Subvertreter aus, dass der laufende Vertreter mit Schriftsatz vom 18. September 2009 die im Rahmen der Offenlegung vom 7. Mai 2008 geschätzten Einkünfte aus Kapitalvermögen durch exakte Berechnungen ersetzt habe, wobei die Einkünfte aus schwarzen ausländischen Investmentfonds aufgrund des VwGH Erkenntnisses vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0053 geschätzt wurden. Diese im Sinne des VwGH Erkenntnisses gewählten Schätzungsmaßstäbe seien im Berufungsschriftsatz erläutert worden und in der vom laufenden Vertreter übermittelten Berechnung vom 18.9.2009 auch umgesetzt worden.

In weiterer Folge tätigte der Subvertreter Ausführungen zu den nachstehenden Punkten:

3.1. *VfGH zu § 42 Abs. 2 InvFG 1993 idF BGBI I 41/1998 und seine Folgen*

3.2. „*Pauschale Mittelwertmethode*“ als Schätzmethode des Bundesweiten Fachbereichs mit Überlegungen zur Verfassungs- und Gesetzeswidrigkeit dieser Schätzungs methode.

3.3 *Unionsrechtsverletzung*

### *3.4. Auswirkungen verfassungsrechtlicher und unionsrechtlicher Bedenken hinsichtlich der Schätzung 2000 – 2004 bei ausländischen schwarzen Investmentfonds auf die vorliegenden Beschwerdefälle.*

Dabei wird darauf hingewiesen, dass eine einfachgesetzlich normierte Mindestbesteuerung verfassungswidrig und unionsrechtswidrig sei und eine Mindestbesteuerung zu einer Besteuerung von Einkünften beim Anteilseigener führen könne, die dieser niemals erzielt habe. Diese Grundsätze seien auch dann zu beachten, wenn der Gesetzgeber dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit eines Selbstnachweises einräume oder eine Schätzung der Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO erfolge.

Aus diesem Grunde werde in der folgenden Übersicht davon ausgegangen, dass eine Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus ausländischen Investmentfonds ausschließlich anhand der Wertentwicklung des ausländischen Investmentfonds zu erfolgen habe (=Wertveränderung innerhalb des letzten Jahres). Eine Mindestbesteuerung auf Basis des Rückkaufwertes des Investmentfonds per 31.12. des gegenständlichen Jahres sei im Einklang mit der genannten Judikatur als unzulässig anzusehen, weil es diesfalls auch zu einer Besteuerung von Einkünften kommen könne, die der Abgabepflichtige niemals erzielt habe. „Hat sich der Rückkaufwert des ausländischen Investmentfonds verringert (=Wertverlust) sind die Einkünfte aus dem Investmentfonds daher mit null zu bemessen. Hat der Investmentfonds eine Wertsteigerung erfahren, sind 70% dieser Wertsteigerung als Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus dem Investmentfonds heranzuziehen. Damit wird verhindert, dass der Abgabepflichtige Einkünfte versteuert, die er niemals erzielt hat. DEMENTSPRECHEND sind aufgrund der EuGH-, der VwGH –und der BFH- Rechtsprechung zur Schätzung bei ausländischen schwarzen Investmentfonds die Einkünfte für 2000 – 2004 genauso zu berechnen wie sie im Schriftsatz des laufenden steuerlichen Vertreters vom 18.9.2009 dargestellt sind.“ Es werde daher ersucht, die Einkünfte entsprechend den am 18. September 2009 übermittelten Berechnungen abzuändern bzw. eine davon abweichende Praxis des Bundesweiten Fachbereichs nicht zu berücksichtigen.

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

Festgehalten wird, dass die gegenständliche, am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

In dem in der Zwischenzeit ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2015, 2011/13/0003, wird ausgeführt, dass der Stifter im Falle des Vorliegens eines Mandatsvertrages wirtschaftlicher Eigentümer des formal der Stiftung überlassenen Kapitalvermögens bleibt und werden ihm daher auch die diesbezüglichen

Einkünfte zugerechnet. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Mandatsvertrag „hart“ oder „weich“ ausgestaltet ist; entscheidend ist, dass der Mandatsvertrag den Stifter berechtigt, dem Stiftungsrat jederzeit Weisungen zu erteilen, ohne dass es aber auf einen tatsächlichen Eingriff ankäme. Auch auf einen Typenvergleich (Vergleich der konkreten liechtensteinischen Stiftung mit einer österreichischen Stiftung) kommt es in diesem Zusammenhang nicht an.

Für den Verwaltungsgerichtshof bewirkt das Vorliegen von Mandatsverträgen wirtschaftlich eine Treuhandfunktion der Stiftung, die unabhängig davon, ob sie „hart“ oder „weich“ sind, die Zurechnung zum Stifter auslöst (vgl. Wiesner, Zurechnung von liechtensteinischen Stiftungseinkünften an den Stifter, RWZ 2015, 108). Auch im vorliegenden Fall geht es, wie in dem oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, um die Frage der Zurechnung von liechtensteinischen Stiftungseinkünften bei Vorliegen eines Mandatsvertrages an einen Stifter/Erstbegünstigten bei bisher vollständigem Verschweigen der Vermögenswidmung an die Stifter gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden.

Wie in der Selbstanzeige unter Punkt 1.1. aufzeigt wird, ist das älteste Dokument der Mandatsvertrag vom 7. Dezember 1961, welcher das ausschließliche Instruktionsrecht der Ehegatten vorsieht. Der Verwaltungsrat ist zu selbständigen Handlungen nur befugt, wenn dies zur Wahrung der Interessen des Auftraggebers erforderlich ist und Instruktionen nicht zeitgerecht eingeholt werden können. Dieser Mandatsvertrag wurde durch den (aktenkundigen) Mandatsvertrag vom 29. Dezember 1986 angepasst. Materielle Änderungen ergaben sich dadurch keine.

Sind die Stiftungsräte – wie im Beschwerdefall – verpflichtet, das Mandat nach den Weisungen der zur Erteilung von Instruktionen Berechtigten auszuüben und sind sie zu selbständigem Handel nur dann befugt, wenn dies zur Wahrung der Interessen des Auftraggebers erforderlich ist, bleiben der oa. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend, die Ehegatten als Stifter auch gegenständlichenfalls wirtschaftliche Eigentümer des formal der Stiftung überlassenen Kapitalvermögens, weshalb ihnen auch die diesbezüglichen Einkünfte zugerechnet werden.

Für die einzelnen Streitpunkte des beschwerdegegenständlichen Falls bedeutet dies:

Die Tatsache, dass den Ehegatten Einkünfte aus einer liechtensteinischen Stiftung zugeflossen sind, wurde der Abgabenbehörde erst durch die Selbstanzeige bekannt, und ist somit eine neu hervorgekommene Tatsache. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nach § 303 BAO sind dadurch grundsätzlich erfüllt.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt jedoch das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmung der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei Verbrauchsteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

*Ad Punkt I.: Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Einkommensteuerbescheid 2000*

Der Abgabenanspruch für das Jahr 2000 ist am 31.12.2000 entstanden. Durch die Abgabe der Steuererklärung und die bescheidmäßige Festsetzung wurde die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert. Vorliegendenfalls verjährte der Abgabenanspruch auch bei Annahme einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung bereits mit 31.12.2008. Die danach (Prüfungsbeginn am 21.9.2009) gesetzte Amtshandlung konnte die Verjährungsfrist nicht verlängern.

Der Wiederaufnahmebescheid die Einkommensteuer 2000 betreffend, ist somit ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 2 BAO).

*Ad Punkt II.: Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2002*

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

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 leg.cit. ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung besteht aus zwei Seiten, einer objektiven und einer subjektiven Tatseite.

Im vorliegenden Fall haben die verstorbenen Ehegatten unter Verletzung der ihnen obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Abgabenverkürzung bewirkt und dadurch die objektive Tatseite des § 33 Abs.1 iVm Abs.3 lit. b FinStrG erfüllt.

Zu prüfen ist weiters, ob auch die subjektive Tatseite, der Vorsatz, gegeben ist.

Im Falle der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG genügt der bedingte Vorsatz. Bedingter Vorsatz liegt bereits vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Der Selbstanzeige ist zu entnehmen, dass Ziel der Stiftung die Schaffung eines abgeschotteten Vermögens gewesen wäre, die Erträge jedoch *irrtümlicherweise* nicht der österreichischen Einkommensteuer unterworfen wurden.

Weshalb davon Abstand genommen wurde und dennoch von keiner Abgabenhinterziehung iSd § 207 Abs. 2 vorletzter Satz BAO iVm § 33 Abs. 1 FinStrG

auszugehen sei, wird in der Beschwerde unter Punkt 1.1. *Handeln aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht* und Punkt 1.2 *Vorliegen eines Irrtums* dargestellt. Wenn im ergänzenden Schriftsatz vom 20. Dezember 2015 behauptet wird, dass die Argumente des Irrtums „*bislang völlig unwidersprochen geblieben*“ seien, so ist zu bemerken, dass sich diese Ausführungen nahezu wörtlich unter den Punkten 4.3. und 4.4. der in der Entscheidung des UFSW, RV/3310-W/09 wiedergegebenen Beschwerde, die vom selben Vertreter erhoben worden waren, wiederfinden. In beiden Verfahren kommt der Vertreter letztlich zu der Auffassung, dass „*aufgrund a) der mangelnden ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung, b) nicht einhelligen Literaturmeinungen, c) der erst im Jahr 2008 ausdrücklich kundgemachten Rechtsansicht der Behörde in Zusammenhang mit FL-Stiftungen, die zwischenzeitlich revidiert wurde und vom VwGH eine klare Absage erhalten hat, davon auszugehen, dass aufgrund der vertretbaren – allenfalls abweichenden irrtümlichen – Rechtsansicht bei der Steuerpflichtigen kein Vorsatz hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich vorliegt*“.

Mit den einzelnen oben angeführten Argumenten hat sich der Unabhängige Finanzsenat in der o.a. Entscheidung ausführlich auseinandergesetzt und ist der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Februar 2015 letztlich dieser Auffassung gefolgt.

Im Hinblick auf die unbestrittene Tatsache, dass auch im gegenständlichen Fall der Stiftungsrat durch einen Mandatsvertrag an die Weisungen des Stifters gebunden ist, der Stifter somit weiterhin uneingeschränkten Zugriff auf das Kapitalvermögen hat und das Einkommen ihm weiterhin zuzurechnen ist, können die diesbezüglichen rechtlichen Ausführungen zu den in beiden Verfahren vorgebrachten (identen) Argumenten auch dem gegenständlichen Erkenntnis zugrunde gelegt werden, ohne das Gebot, dass bei der Beurteilung des finanzstrafrechtlichen Vorsatzes auf eine konkreten Abgabepflichtigen abgestellt werden muss, zu verletzen. Denn gerade die konkreten Ausführungen zu den entscheidungsrelevanten Punkten, wie Nichtentrichtung der Schenkungssteuer, dem internationalen Bekanntheitsgrad des Fürstentums als Steueroase, der Selbstanzeige im Zusammenhang mit dem Bekanntwerden der DVD-Affäre treffen auf den gegenständlichen Fall zu.

Der Unabhängige Finanzsenat verwirft in dieser Entscheidung auch den behaupteten Rechtsirrtum mit dem Hinweis, dass dem do. Abgabepflichtigen die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte allein schon aufgrund der Verwendung der amtlichen Vordrucke E1 bei der Erstellung seiner Einkommensteuererklärung klar gewesen sein hätte müssen.

Auch im gegenständlichen Beschwerdefall haben die Abgabepflichtigen den amtlichen Vordrucke E1 verwendet und lässt dies eindeutig darauf schließen, dass ihnen die grundsätzliche Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte bekannt gewesen ist. Selbst der Verwaltungsgerichtshof geht davon aus, dass die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person vorausgesetzt werden kann (VwGH 25.3.1999, 97/15/0056).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist es gerade bei Vorliegen unterschiedlicher Rechtsmeinungen in der Literatur und bei Fehlen einer Rechtsprechung Sache des Steuerpflichtigen, in Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt der Abgabenbehörde gegenüber zur Gänze offen zu legen.

Das Bundesfinanzgericht stimmt mit dem Subvertreter grundsätzlich überein, dass der Vorwurf des Vorsatzes nicht pauschal alle Steuerpflichtigen, die über einen Rechtsträger in Liechtenstein verfügen, treffen kann.

Gegenständlichenfalls ist jedoch der gleiche Sachverhalt verwirklicht. Auch das „Stifter-Ehepaar“ kann über sein Vermögen weiterhin gleichsam wie über sein eigenes Bankkonto verfügen. Nach Prüfung aller Rechtfertigungen unter Zugrundelegung der Ausführungen in der Entscheidung des UFS vom 17.11.2010, RV/3310-W/09, kommt das Bundesfinanzgericht zu der Auffassung, dass folgende eindeutige Aussage des Verwaltungsgerichtshofes auf den Beschwerdefall Anwendung findet:

*„War nach dem Gesagten davon auszugehen, dass X. über das der FL-Familienstiftung gewidmete (offensichtlich in einer schweizerischen Bank deponierte) Vermögen weiterhin gleichsam wie über sein eigenes Bankkonto verfügen konnte (vgl. in diesem Sinne nochmals beispielsweise Toifl, RdW 2008/387,432, und Mayr, aaO), widersprach es weiters nicht der Lebenserfahrung oder den Denkgesetzen, wenn die belangte Behörde zur Bemessung der verlängerten Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO von hinterzogenen Abgaben ausging. Weshalb bei dem solcherart tatsächlich nicht aus der Hand gegebenen Vermögen eine vertretbare Rechtsansicht oder ein Irrtum hinsichtlich einer Steuerpflicht der aus diesem Vermögen generierten Einkünfte in Österreich vorgelegen sein sollte, macht die Beschwerde nicht einsichtig, die sich auch nicht gegen die Annahme der belangten Behörde zur Kenntnis des W. über die grundsätzliche Steuerpflicht von ausländischen Kapitaleinkünften wendet. Zur Annahme des bedingten Vorsatzes konnte sich die belangte Behörde im Rahmen der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren der Schlüssigkeitskontrolle unterliegenden Beweiswürdigung (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 5. April 2001, 2000/15/0150, und vom 22. April 2009, 2004/15/0001) zudem zu Recht als Indizien auf das (vollständige) Verschweigen der Vermögenswidmung an die FL-Familienstiftung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden und die notorische Attraktivität Liechtensteins als so genannte Steueroase (vgl. dazu beispielsweise Mattes, Die liechtensteinische Familienstiftung, ein Weg zur Steuervermeidung?, FJ 1992, 133 ff, Schilchegger, Die steuerliche Attraktivität liechtensteinischer Stiftungen, RdW 1997/4, 231 ff, sowie Mayr, aaO) stützen (vgl. in diesem Zusammenhang auch das bereits von der belangten Behörde angesprochen Urteil des OGH vom 19. März 2009, 13 Os 105/08b).“*

Die Frage, ob auch die subjektive Tatseite, der Vorsatz, gegeben ist, hat der Verwaltungsgerichtshof somit mit Erkenntnis vom 25. Februar 2015, 2011/13/0003 unmissverständlich bejaht und sich dabei auf das vollständige Verschweigen der Vermögenswidmung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden und die

notorische Attraktivität Liechtensteins als so genannte Steueroase bezogen. Beide Voraussetzungen treffen auf den Beschwerdefall ebenfalls zu.

Im Schreiben vom 30. Dezember 2015 hat der Subvertreter ergänzend vorgebracht, dass das Erkenntnis vom 25. Februar 2015 ua. deshalb nicht auf den Beschwerdefall anzuwenden sei, da es sich bei dem betreffenden Steuerpflichtigen um einen in rechtlichen Belangen versierten Anwalt gehandelt habe und sich die Hinterziehung bei verstorbenen Steuerpflichtigen nicht zweifelsfrei feststellen lasse.

Der beruflichen Vorbildung des Abgabepflichtigen wurde vom Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis überhaupt keine Bedeutung beigemessen und vermag deshalb auch nicht im Beschwerdefall eine andere Beurteilung zu begründen. Mit den verbleibenden, allgemein gehaltenen Ausführungen, wie vertretbare Rechtsansicht, steuerliche Laien, Unterlassung der Einholung von Erkundigungen, uä. hat sich, wie bereits aufgezeigt, der Unabhängige Finanzsenat ausführlich auseinandergesetzt.

Aufgrund des verwirklichten Sachverhaltes vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass, obwohl die Abgabepflichtigen bereits verstorben sind, zweifelsfrei von hinterzogenen Abgaben ausgegangen werden kann. Folglich ist der Hinterziehungstatbestand des § 207 Abs. 2 BAO für die Jahre 2001 und 2002 zu bejahen, weshalb die siebenjährige Verjährungsfrist zur Anwendung kommt.

### *Ad Punkt III. Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide*

Wie bereits wiederholt ausgeführt, sind nach der Rechtsprechung bei Vorliegen eines Mandatsvertrages, der/die Stiftungsräte verpflichtet, das Mandat nach den Weisungen der zur Erteilung von Instruktionen Berechtigten auszuüben und zu selbständigem Handel nur dann befugt, wenn dies zur Wahrung der Interessen des Auftraggebers erforderlich ist, die Einkünfte dem/der StifterIn zuzurechnen.

Der vorliegenden Fall ist mit dem o.a. vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall in dem entscheidungswesentlichen Punkten – auch im Beschwerdefall geht es um die Frage der Zurechnung von liechtensteinischen Stiftungseinkünften bei Vorliegen eines Mandatsvertrages an einen Stifter/Erstbegünstigten bei bisher vollständigem Verschweigen der Vermögenswidmung an die Stifter gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden – vergleichbar.

Da diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall gegeben sind waren die Einkünfte den Ehegatten zuzurechnen.

In der Beschwerde werden vom Subvertreter Einwendungen gegen die Bemessungsgrundlage erhoben.

Zu Recht wird in der Beschwerde und den ergänzenden Schriftsätze darauf hingewiesen, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 15.10.2004, G 49/04 die Bestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG 1993 idF BGBI. I 41/1998 als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen hat, dass die aufgehobene Bestimmung nicht mehr anzuwenden ist. Unter Punkt 4. führt der Gerichtshof aus, er gehe davon aus, dass nach Aufhebung des § 42 Abs. 2 InvFG die steuerpflichtigen Erträge aus den ausländischen Fonds, für die kein steuerlicher

Vertreter im Inland bestellt worden ist, vom Steuerpflichtigen offenzulegen oder von der Finanzbehörde nach den allgemeinen Grundsätzen zu schätzen sind und damit die Gleichbehandlung der Erträge von inländischen und ausländischen Fonds auch schon vor einer allfälligen gesetzlichen Neuordnung erreichbar ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dann im Erkenntnis vom 18.12.2008, 2006/15/0053 ausgesprochen, dass der Selbstanzeige auch für Jahre vor dem 5. Dezember 2004 möglich ist.

Gegenständlichenfalls wurde nun unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes vom laufenden steuerlichen Vertreter von der Möglichkeit des Selbstanzeigens Gebrauch gemacht und die Kapitaleinkünfte nach eigenen Angaben „exakt“ nach Einkunftsart berechnet und offen gelegt, wie dies im Schreiben vom 3. Dezember 2010 bestätigt wurde. Bereits im Nachtrag vom 18. September 2008 zur Selbstanzeige wird der Steuerbetrag, der sich aufgrund der beiliegenden exakten Berechnung ergibt, mit 349.849,99 Euro bekannt gegeben. In dieser Berechnung wird z.B. die Berechnung der Spekulationseinkünfte 2001 mit 6.784,18 Euro oder der Einkünfte aus Investmentfonds iHv 47.202,17 Euro nachvollziehbar dargestellt.

Das Finanzamt sah den Nachweis in dieser Form als ausreichend an, *um*, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Dezember 2008 verlangt, *eine Nachvollziehbarkeit des erklärten Ergebnisses zu ermöglichen* und legte genau diese Beträge den Berechnungen zugrunde, was in der Folge zu der Steuernachzahlung in der mit Schreiben vom 18. September 2009 bekannt gegebenen Höhe führte.

Im ergänzenden Schriftsatz des Subvertreters finden sich zwar aufwändige Auseinandersetzungen mit Judikatur und Schrifttum, es wird aber nie konkret aufgezeigt, weshalb die vom laufenden steuerlichen Vertreter durchgeführte Berechnung und Offenlegung eine Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit nicht ermöglicht hätte.

Vielmehr wird das Bundesfinanzgericht unter Punkt 4 des Schreibens vom 30. Dezember 2015 ersucht, die Einkünfte entsprechend den am 18. September 2009 übermittelten Berechnungen abzuändern. Ein Ersuchen, dem das Finanzamt bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide, nach der erforderlichen Überprüfung, bereits nachgekommen ist.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die vom steuerlichen Vertreter für die einzelnen Einkünfte errechneten und offen gelegten Besteuerungsgrundlagen eine Nachvollziehbarkeit ermöglichen und die Gleichbehandlung der Erträge von inländischen und ausländischen Fonds auch gesichert ist.

Aufgrund der ersatzlosen Aufhebung des unter Punkt I angeführten Bescheides beschließt das Bundesfinanzgericht in Entsprechung der Bestimmung des § 261 Abs. 2 BAO, die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 als gegenstandslos zu erklären.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Die Gegenstandsloserklärung gemäß § 261 Abs. 2 BAO ist eine sich aus dem Gesetz unmittelbar ergebende Rechtsfolge; eine Revision ist somit nicht zulässig.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Jänner 2016