

# Transparente Stiftung in Liechtenstein

1. Ein Rechtsirrtum (als entschuldbarer Irrtum bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG) wird bei einem rechtskundigen Stifter ausgeschlossen, welcher eine transparente Stiftung in Liechtenstein mit unversteuerten Geldmitteln gegründet hat, ohne die Zuflüsse aus der Stiftung in den Jahresabgabenerklärungen dem Finanzamt offen gelegt zu haben.
2. Um von einer Vergleichbarkeit einer liechtensteinischen Stiftung mit einer österreichischen Privatstiftung ausgehen zu können, ist zwingend die unabhängige Leitung durch den Stiftungsvorstand im Verhältnis zum Stifter erforderlich.

§§ 9, 29, 33 FinStrG,  
§ 303 BAO

UFS 30.08.2013, GZ  
RV/2893-W/09, miter-  
ledigt RV/2894-W/09

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

## Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Pensionistin (mit Bezügen von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft/Bundeskammer Arch. Ing. Kons.), welche in den Streitjahren 2000 und 2001 an der A. A-Gesellschaft und der Anlagen A- Betriebsgesellschaft m.b.H. & Co KG beteiligt gewesen ist und die Objekte 1000 Wien, A-Straße 01- 03, 1000 Wien, A-Gasse 07, 1000 Wien, B-Straße 04 zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung genutzt hat. Als sonstige Einkünfte im Sinn des § 29 EStG 1988 zeigte die Bw. dem Finanzamt den Bezug einer Leibrente von S 120.000 in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre an. Die Bw. ist die Mutter von Y. A. und Witwe des verstorbenen Freiberuflers D. A..

Was die selbständigen Tätigkeiten der Bw. in der Vergangenheit anbelangt, wurde mit den Bescheiden des Magistrats der Stadt Wien Magistratisches Bezirksamt für den X./X. Bezirk vom 19. August 1968 ausgesprochen, dass das Magistratische Bezirksamt als Gewerbebehörde erste Instanz die am 2. Februar 1968 durch die Bw. erstatteten Anmeldungen der Gewerbe „Geschäfts- und Wohnungsvermittler“ und „Werbemittler“ im Standort 1000 Wien, B-Straße 04, gemäß § 13 GewO zur Kenntnis nehme. Der Verständigung des Amtes der Wiener Landesregierung (Mittelbare Bundesverwaltung) vom 9. April 1970 zufolge hat das letztgenannte Amt der „€“ Liegenschaftsverwertungsgesellschaft m.b.H.“ die Konzession zur Vermittlung von Realitäten/ Hypotheken (Realitätenvermittlung) mit dem Standort in 1000 Wien, B-Straße 04 und gleichzeitig gemäß § 55 GewO die Genehmigung zur Ausübung des Gewerbes durch die Bw. als Stellvertreter (Geschäftsführer) erteilt. Mit Bescheid des Magistrats Wien Magistratisches Bezirksamt für den X./X. Bezirk in Wien vom 12. Mai 1975 wurde die Bw. zur Ausübung des Gewerbes „Handelsagentur“ im Standort 1000 Wien, C-Straße 02, berechtigt. Die am 2. Mai 1975 erstattete Anzeige betreffend die Verlegung des Gewerbebetriebes von der letztgenannten Adresse nach 1000 Wien, B-Straße 04, wurde gemäß § 345 Abs. 8 Ziffer 3 der Gewerbeordnung 1973 zur Kenntnis genommen. In den Jahren 1979/1980 führte die Bw. die Transaktion „Gründe“, für die Republik Österreich durch. Am 30. April 1980 hat die Bw. die Anzeige über die Zurücklegung der Berechtigung zur Ausübung des Gewerbes „Immobilienmakler (§ 259 GewO 1973)“ am Standort 1000 Wien, B-Straße 04 beim Magistratischen Bezirksamt für den X./X. Bezirk in Wien erstattet. Am 00. XXXX 1994 hat die Bw. die „A“ - Stiftung (in weiterer Folge kurz Stiftung) nach liechtensteinischem Recht in Vaduz gegründet.

Mit der Steuervollmacht vom 31. März 1959 war Hans Fichtenberg als Helfer der Bw. in Buchführungs- und Steuersachen, 1010 Wien, Mülkerbastei 12, dazu ermächtigt, die Bw. in allen Steuerangelegenheiten vor den Steuerbehörden zu vertreten. Der mit 11. Juli 2001 datierte Bescheid, mit dem das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 15. Mai 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert hatte, war der letzte Bescheid, der der Bw. zu Händen des Wirtschaftstreuhänders Hans Fichtenberg, 1010 Wien, Spiegelgasse 21, zugestellt wurde. Die Abgabenerklärungen für die Jahre 2000 bis 2005 wurden von der Firma INTERFIDES Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, 1180 Wien, Herbeckstraße 5 erstellt. Seit dem Jahr 2006 ist die Bw. von der Prosenz und Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH, 1190 Wien, Döblinger Hauptstraße 37, in abgabenrechtlichen Angelegenheiten vertreten gewesen. Die Bw. ist Kunde jener liechtensteinischen LGT Bank, die dem Artikel „Der Mann, der die Steuerdaten klatete“ des deutschen Handelsblatts vom 25. Februar 2008 zufolge bestätigt hat, dass Kundendaten vermutlich von ihrem Ex-Mitarbeiter K an den Bundesnachrichtendienst verkauft worden sind. Allgemein ist bekannt, dass gegen den damaligen Vorstandsvorsitzenden der XY AG, aufgrund der Erkenntnisse aus der Daten-CD ein Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung geführt worden ist. Zur Vertretung der Bw. im Berufungsverfahren wurde Dr. Friedrich Fraberger, LL.M. von der KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, bevollmächtigt.

Mit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 26. März 2008 hat die Bw. der Abgabenbehörde u. a. folgende Sachverhaltselemente offen gelegt:

*„Im Rahmen des Gründungsaktes führte die Bw. der Stiftung folgende Vermögenswerte zu: S 9.088.295,12, darin enthalten das Basis-Stiftungskapital in Höhe von CHF 30.000. Die Mittel dazu stammten auskunftsgemäß aus unversteuerten Einkünften aus der Transaktion „Gründe“ in Höhe von S 6.500.000 (und den in der Folge angefallenen Zinsen- und Zinseszinsen), welche federführend durch die Bw. in den Jahren 1979 bis 1980 ... für die Republik Österreich durchgeführt worden war. Die Auszahlung dieser Einkünfte wurde ihr auf einem liechtensteinischen Konto angeboten. Dieses Angebot nahm sie an und brachte in der Folge die zugeflossenen Mittel nie nach Österreich.“*

*Motiv für die Gründung der Stiftung war für die Bw. die Schaffung eines abgeschotteten Vermögens, welches ihr zunächst als Altersvorsorge dienen sollte und in weiterer Folge ihrem Ehegatten, Sohn und dessen Nachkommen unabhängig von unternehmerischen*

*Risiken, familienrechtlichen Vorgängen (z. B. Scheidung) oder vergleichbaren Umständen, welche das Familienvermögen gefährden könnten, Absicherung bieten sollte.“ (Zitat Ende)*

Im Gefolge einer Außenprüfung betreffend u. a. die Einkommensteuer 2000/2001 hielt der Prüfer Alfred Kostner unter Punkt 1 des Berichts gemäß § 150 BAO (=PB) fest: Die Mittel für die Stiftungsgründung würden aus un versteuerten Einkünften der Jahre 1979/1980 sowie aus den in den Folgejahren angefallenen (ebenso un versteuerten) Zinsen stammen. Bislang seien die aus der Stiftung resultierenden, mit inländischen endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen vergleichbaren ausländischen Kapitalerträge nicht in die Einkommensteuererklärungen aufgenommen worden, sodass die Bw. mit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG die Offenlegung der mit den Stiftungserträgen verbundenen ertrags- und schenkungssteuerrechtlichen Umstände beabsichtigt habe.

Den vorgelegten Unterlagen (Mandatsvertrag, Statuten, Beistatuten, Vermögensaufstellungen) zufolge sei die Bw. zeitlebens als alleinige Erstbegünstigte der Stiftung, im Fall ihres Ablebens als alleiniger Zweitbegünstigter zunächst ihr Ehegatte (laut Beistatut vom 8. März 1994), in weiterer Folge ihr Sohn (laut Beistatut vom 11. Oktober 2002) namhaft gemacht worden.

Laut Performancerechnungen der für die Stiftung kontoführenden Bank seien folgende Vermögensstände ersichtlich:

Vermögenstand in Euro zum 31. Dezember der Jahre 2000 bis 2007							
2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
873.641,87	815.277,94	574.597,85	552.769,17	531.193,31	625.204,41	648.846,97	744.738,04

Unter Tz 3 PB in Verbindung mit der Beilage A zum Prüfbericht hielt der Prüfer fest: Die Ermittlung der in Rede stehenden Einkünfte für die Jahre 2000 bis 2007 sei in Ermangelung exakter Berechnungsgrundlagen für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß § 184 BAO durchzuführen gewesen; ab dem Jahr 2003 hätten die zur Berechnung vorgelegten exakten Unterlagen zur Einkünfteermittlung herangezogen werden können.

Aufgrund der Ausführungen unter Tz 2 und 3 PB erließ das Finanzamt Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO samt Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001, gegen die Univ.-Dozent Dr. Friedrich Fraberger als steuerlicher Vertreter Berufung erhob. In Streit steht das Vorliegen der Voraussetzungen für die Erlassung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide ebenso wie die Höhe und die Berechnung der Einkünfte für die Jahre 2000 und 2001.

Unter Punkt 2 führte der Prüfer als Begründung für die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer u. a. für die Streitjahre, gestützt auf §§ 207 Abs. 2 BAO, 33 Abs. 1 und 29 Abs. 2 FinStrG samt die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Jänner 1985, 84/14/0072, 29. September 1993, 89/13/0159 und 24. Februar 2000, 97/15/0170, ins Treffen: Die Bw. habe in Österreich nicht versteuerte Einnahmen in eine Stiftung in Liechtenstein eingebracht. Die in der Selbstanzeige dargelegten „geschätzten Einkünfte“ würden nach eigenen Angaben der Bw. keine exakt ermittelten Besteuerungsgrundlagen darstellen; infolge dessen habe die Bw. in der Selbstanzeige darauf hingewiesen, dass für die Ermittlung einer ordnungsgemäßen Bemessungsgrundlage weiterführende Unterlagen aus Liechtenstein angefordert werden müssten; die Beschaffung der Unterlagen in der kurzen Frist sei dem Anzeiger nicht zumutbar gewesen. Sollte die Behörde die Beschaffung weiterer Unterlagen als notwendig erachten, so müssten diese angefordert und zur Verfügung gestellt werden.

Gestützt auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. September 1978, 1511, 1512 u. 2344/75, obliege es der Bw., sowohl der Offenlegungs-, als auch der Vorsorgeverpflichtung nachzukommen. Dem Hinweis der Bw. betreffend Unzumutbarkeit der Vorlage bedeutsamer Unterlagen in so kurzer Frist sei entgegenzuhalten: Bereits bei Eintritt in die Geschäftsbeziehungen mit der Stiftung habe die Verpflichtung und Vorsorge bestanden, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass die Verbindung zur Stiftung ausreichend dokumentiert sei und jederzeit aufgehellt werden könne.

Am 3. September 2008 seien die von der Bw. ermittelten ausländischen Kapitaleinkünfte der Prüfung mitgeteilt worden. Im Februar 2009, also rund ein Jahr nach Einreichung der Selbstanzeige, sei diese Einkünfteermittlung verworfen und eine neue Berechnung der Kapitaleinkünfte angekündigt worden; diese der Prüfung mittels Mail am 28. Mai 2009 vorgelegte Berechnung sei nicht geeignet, eine sofortige Entscheidung über den verkürzten Abgabenanspruch zu gewährleisten, womit die Bw. ihrer Offenlegungspflicht nicht vollständig nachgekommen sei.

Nach Ausführungen zur amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO mit Verweis auf Stoll, BAO, die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht mit Verweis auf Ritz, BAO, Tz 3 zu § 119, und die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. Juli 2007, 2005/15/0051, 20. September 1989, 88/13/0072, 25. Jänner 1999, 93/17/0313, 6. Jänner 2006, 2004/15/006, 14. Dezember 2000, 95/15/0129, hielt der Prüfer der Bw. die erhöhte Mitwirkungspflicht als Folge der Tätigkeit aufklärungsbedürftiger Geschäfte mit Wurzel im Ausland vor, nahm Bezug auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. Mai 1995, 91/13/0248, betonte den Charakter des Staates Liechtenstein als Garant für ein strenges Bankgeheimnis/lockere Devisenkontrollen/Anonymität/geringe Publizität im Unternehmensbereich und hielt fest: Ein Informationsaustausch mit österreichischen Behörden sei nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens möglich, Auslieferungsabkommen würden nicht vorliegen. In Liechtenstein angesiedelte Gesellschaften/Stiftungen würden erfahrungsgemäß hauptsächlich der Erlangung steuerlicher Vorteile für Abgabepflichtige aus Hochsteuerländern dienen. Dieser Missbrauch der rechtlichen Gestaltung könne immer dann angenommen werden, wenn diese im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermei-

dung finde, der gewählte Weg also, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenke, nicht sinnvoll und ohne Steuerersparnis unverständlich erscheine. Insbesondere auf Grund des liberalen Gesellschaftsrechts und der in der Vergangenheit in Liechtenstein häufig gelebten Praxis der Kontrolle und Einflussnahme des Stifters mittels Mandatsvertrags werde die rechtliche Selbständigkeit der Stiftung oftmals angezweifelt und würden die Erträge dem in Österreich lebenden Stifter oder Begünstigten zugerechnet.

Laut Bundesministerium für Finanzen würden transparente, nicht mit österreichischen Privatstiftungen vergleichbare Stiftungen vorliegen, wenn dem Begünstigten aus steuerlicher Sicht das Eigentum am Stiftungsvermögen und die Stiftungserträge zuzurechnen seien, womit die Besteuerung der laufenden Einkünfte direkt beim Begünstigten zu erfolgen habe. Aufgrund dieser Rechtsansicht und der Tatsache, dass im vorliegenden Fall der Begünstigte über das Stiftungsvermögen frei verfügen konnte/kann, handle es sich bei der in Rede stehenden Stiftung nach Ansicht der Prüfung und auch der Bw. um eine „transparente“ Stiftung; diese mit inländischen endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen vergleichbaren Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen müssten von der Stiftungsbegünstigten in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden. Sofern die ausländischen Kapitalerträge nicht von einer inländischen Stelle ausbezahlt würden, seien sie gemäß § 37 Abs. 8 EStG mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu besteuern.

Gemäß den Bestimmungen des § 42 Abs. 2 InvFG seien die zu versteuernden Kapitalerträge ausländischer Fonds zu ermitteln, wenn deren ausschüttungsgleiche Erträge nicht nachweisbar seien („Schwarze Fonds“). Aufgrund eines im Verlauf einer Besprechung am 4. März 2009 getätigten Hinweises der Bw. auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 15. Oktober 2004, G 49/04, demzufolge die Bestimmungen des § 42 Abs. 2 InvFG aufgehoben wurden und somit für alle Zeiträume vor 2005 nicht mehr anzuwenden ist, beabsichtige die Bw. die Abweichung von der bisherigen Schätzungsmethode und die Offenlegung der steuerpflichtigen Stiftungserträge. Am 28. Mai 2009 seien der Prüfung Unterlagen über die Offenlegung der Stiftungserträge vorgelegt worden; dies unter Hinweis darauf, dass in Anlehnung an die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Einkünfte aus den schwarzen ausländischen Fonds im Wege der Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt worden seien, wobei Einkünfte in jenen Jahren mit negativer Wertentwicklung der einzelnen Fonds nicht angesetzt worden seien. Diese Vorgangsweise sei für die Prüfung nicht nachvollziehbar.

Da die Erträge des ausländischen Investmentfonds an Hand geeigneter Unterlagen in der vom Bundesministerium für Finanzen vorgesehenen Weise (unter Verwendung des Formulars E 1d sowie unter Vorlage von Rechenschaftsberichten der Fonds) nachgewiesen hätten werden müssen, die ausschüttungsgleichen Erträge aber nicht in dieser Weise nachgewiesen hätten werden können, hätten sie von der Bw. unter Anwendung allgemeiner Grundsätze durch Schätzung gemäß § 184 BAO ermittelt werden müssen.

Nach Zitaten aus Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Dezember 1997, 96/16/0143, 10. September 1998, 96/15/0183, 26. November 1998, 95/16/0222, und 30. September 1998, 97/13/0033 hielt der Prüfer unter Hinweis auf die Pauschalbesteuerung des § 6 deutsches Investmentsteuergesetz fest, dass die Bw. keine Schätzungsmethode mit Eignung, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, vorlegen habe können, und stellte die daher von der Prüfung im Schätzungsweg zu ermitteln gewesenen Besteuerungsgrundlagen wie folgt dar:

Von den von der Bw. während des gesamten Kalenderjahres gehaltenen Investmentfonds sei die Differenz zwischen dem Rücknahmepreis des Investmentfonds am Ende eines Kalenderjahres und dem Rücknahmepreis des Investmentfonds am Ende des vorangegangenen Kalenderjahres gebildet worden. Von diesem Differenzpreis seien 70 %, mindestens jedoch 6 % des Rücknahmepreises des Investmentfonds zum Ende des Kalenderjahres als ausschüttungsgleiche Erträge angesetzt worden. Im Fall des Erwerbs eines Investmentfonds während des Kalenderjahres sei die Differenz zwischen dem Rücknahmepreis des Investmentfonds zum Ende des Kalenderjahres und dem Rücknahmepreis zum Anschaffungszeitpunkt des Investmentfonds angesetzt worden. Als ausschüttungsgleiche Erträge seien mindestens 0,5 % des Rücknahmepreises des Investmentfonds zum Ende des Kalenderjahres multipliziert mit der Anzahl der angefangenen Kalendermonate, in denen der Investmentfondsanteil vom Anleger gehalten wurde, angesetzt worden. Bei Verkauf des Investmentfondsanteils während des Kalenderjahres sei analog vorgegangen worden. Vom so ermittelten Ertrag seien erhaltene Ausschüttungen in Abzug gebracht worden, wobei der Ansatz eines negativen ausschüttungsgleichen Ertrages nicht zugelassen worden sei.

In der Beilage A wurde die Berechnung der ausschüttungsgleichen Erträge wie folgt dargestellt:

2000	Anteile	Wert/ Anteil	Vermögensb.+)	0,5 vom An- teilswert	Vermögensbestandsd. x)	Anteile	Ausschüttungsgleicher Ertrag
LGT Strategy 3 Years (Euro)							
B. z. 31.12.1999*)	1.349	661,00					
Z. a. 11.4.00**)	3	681,20	9Mte	3,404	9	3	91,90
Z. a. 13.9.00**)	39	684,97	4Mte	3,404	4	39	531,00
V. a. 28.3.00***)	8	679,70	3Mte	3,404	3	8	81,69
V, a. 6.9.00***)	1.344	686,86	9Mte	3,404	9	1344	41.172,97
B. z. 31.12.2000*)	39	680,77					
LGT Strategy 3 Years (Euro)							

B. z. 31.12.1999*)	0	0					
Z. a. 6.9.00**)	820	775,14	4 Mte	4.095	4	820	13.431,60
V. a. 8.11.00**)	1	759,69	3 Mte	4.095	3	1	12,29
B. z. 31.12.00**)	819	744,87					
SV PR Strategy Gim (EUR)							
B. z. 31.12.1999*)	0	0					
Z. a. 2.11.00**)	229	1.055,70	2 Mte	5.161	2	229	2.363,85
B. z. 31.12.00**)	229	1.032,25					
Ausschüttungsgleicher Ertrag 2000							57.685,30
2001	Anteile	Wert/ Anteil	Verm.wt. #)	6 % vom Verm.wt.#)			Ausschüttungsgleicher Ertrag
LGT Strategy 3 Years (Euro)							
B. z. 31.12.2000*)	39						
B. z. 31.12.2001*)	39	671,91	26.204,49	1.572,27			1.572,27
LGT Strategy 4 Years (Euro)							
B. z. 31.12.2000*)	819	0					
B. z. 31.12.2001**)	819	691,58	560.871,38	33.652,28			33.652,28
	Anteile	Wert/ Anteil	Vermögensb.+)	0,5 vom An- teilstwert	Vermögensbestandsd. `x)	Anteil	Ausschüttungsgl. Ertrag
V. a. 28.3.01***)	8	706,91	3 Mte	3,458	3	8	82,99
	Anteile	Wert/ Anteil	Verm.wt.#)	0,5 vom An- teilstwert	Vermögensbestandsd. `x)	Anteile	Ausschüttungsgleicher Ertrag
SV PR Strategy Gim (EUR)							
B. z. 31.12.2000*)	229						
B. z. 31.12.2001**)	229	988,30	226.320,70	13.579,24			13.579,24
Ausschüttungsgleicher Ertrag 2001							48.886,78
Summe ausschüttungsgleicher Ertrag							106.572,09
2002	Anteile	Wert/ Anteil	Verm.wt. #)	6 % vom Verm.wt.#)			Ausschüttungsgleicher Ertrag
LGT Strategy 3 Years (Euro)							
B. z. 31.12.2001*)	39						
B. z. 31.12.2002*)	35	658,80	23.058,00	1.383,48			1.383,48
	Anteile	Wert/ Anteil	Vermögensb.+)	0,5 vom An- teilstwert	Vermögensbestandsd. `x)	Anteil	Ausschüttungsgl. Ertrag
V. a. 27.03.02**)	4	681,90	3 Mte	3,294	3	4	39,53
	Anteile	Wert/ Anteil	Verm.wt. #)	6 % vom Verm.wt.#)			Ausschüttungsgleicher Ertrag
LGT Strategy 4 Years (Euro)							
B. z. 31.12.2001*)	811	0					
B. z. 31.12.2002**)	809	624,46	505.188,14	30.311,29			30.311,29
	Anteile	Wert/ Anteil	Vermögensb.+)	0,5 vom An- teilstwert	Vermögensbestandsd. `x)	Anteil	Ausschüttungsgl. Ertrag
V. a. 20.12.02***)	2	681,90	12 Mte	3,1223	123	2	74,94
	Anteile	Wert/ Anteil	Verm.wt. #)	6 % vom			Ausschüttungsgleicher

		Anteil		Verm.wt.#)		Ertrag
SV PR Strategy Gim (EUR)						
B. z. 31.12.2001*)	229	0				
B. z. 31.12.02**)	229	944,37	216.260,73	12.975,64		12.975,64
Ausschüttungsgleicher Ertrag 2002						44.784,88
Summe ausschüttungsgleicher Ertrag						151.356,96
Ausschüttungsgleicher Ertrag 2003						29.301,14
Ausschüttungsgleicher Ertrag 2004						61.371,77
Ausschüttungsgleicher Ertrag 2005						33.358,24
Ausschüttungsgleicher Ertrag 2006						22.035,53
Ausschüttungsgleicher Ertrag 2003 bis 2006						146.074,68
Summe ausschüttungsgleicher Ertrag 2000 bis 2006						297.431,64

\*) Bestand zum; \*\*) Zukauf am; \*\*\*) Verkauf am; +) Vermögensbestandteil; #) Vermögenswert, 'x) Vermögensbestandsdauer

Der Rechtsmeinung des Finanzamts hielt der steuerliche Vertreter in der Berufung im Wesentlichen entgegen, dass die Behörde im jeweiligen Wiederaufnahmebescheid vom 9. Juli 2009 hinsichtlich des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrunds auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift vom 29. Juni 2009 (=NS)/dem Prüfbericht zu entnehmen seien, verwiesen habe; entsprechende Begründungen in den Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 seien nicht vorhanden. Weder in der Niederschrift/im Prüfbericht, noch in den Wiederaufnahmebescheiden/ Einkommensteuerbescheiden würden sich Ausführungen hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen für die Annahme einer siebenjährigen Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO finden.

Unter Punkt 4 der Berufung führte der steuerliche Vertreter als Begründung für die beantragte Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide wegen eingetretener Verjährung hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001, untergliedert in die Punkte 1. Fehlende Beurteilung der Vorfrage durch die Behörde, 2. Mangelnde Begründung, 3. Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht, 4. Vorliegen eines Irrtums, 5. Schlussfolgerungen aus den Subpunkten 3 und 4, 6. Inhaltliche Rechtswidrigkeit des Spruches, nach Zitierung der §§ 207 Abs. 2 und 209 Abs. 1 leg. cit. im Wesentlichen ins Treffen:

Dem vorliegenden Sachverhalt zufolge habe die Abgabenbehörde durch die Vorlage des Prüfungsauftrages betreffend die Jahre 2000 bis 2007 eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches im Kalenderjahr 2008 unternommen. Die Abgabenhinterziehung müsse als Vorfrage nach den Vorschriften des Finanzstrafgesetzes geprüft werden. Für die Einkommensteuer 2000 und 2001 müsse, wovon die Behörde ausgehe, eine hinterzogene Einkommensteuer vorliegen, da ansonsten unter Annahme einer fünfjährigen Verjährungsfrist samt Verlängerung um ein Jahr die Verjährung für die Einkommensteuer 2000 im Jahr 2006/für die Einkommensteuer 2001 im Jahr 2007 eingetreten wäre. Nach der Rechtsprechung sei die Abgabenverjährung in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen und bewirke die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde (vgl. beispielsweise VwGH 18. Oktober 1988, 87/14/0173, UFS 20. April 2007, RV/0221-I/05), weshalb die Vorlage des Prüfungsauftrages im Jahr 2008 zur Herbeiführung einer Verjährungsverlängerung nicht mehr geeignet gewesen wäre.

Unter Subpunkt 1 brachte der steuerliche Vertreter zu den rechtlichen Erfordernissen vor: Dem Verwaltungsgerichtshof und der herrschenden Meinung zufolge setze die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 29. September 1997, 96/17/0453; 30. Oktober 2003, 99/15/0098; 17. Dezember 2003, 99/13/0036) und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben worden sei (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 207, Rz 14). Die Abgabenbehörde habe die maßgeblichen Hinterziehungskriterien der Straftatbestände nachzuweisen. Diese Beurteilung hänge insbesondere nicht davon, ob der Prüfungsauftrag auf § 99 Abs. 2 FinStrG Bezug genommen habe (VwGH 20. Juni 1990, 86/13/0168), ab.

Die Beurteilung der Vorfrage, ob von einer Abgabenhinterziehung auszugehen sei, habe in der Begründung des Bescheides zu erfolgen, aus der sich ergeben müsse, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt sei (VwGH 23. September 1988, 85/17/0132; 29. September 1997, 96/17/0453; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 207, Rz 15). Ob die (strafrechtlich bedeutsamen objektiven und subjektiven) Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vorliegen, sei auch im Verfahren der Abgabefestsetzung nach materiellem Finanzstrafrecht zu beurteilen (UFS 22. Jänner 2009, GZ: RV/0886-L/05).

Unter Subpunkt 2 bemängelte der steuerliche Vertreter an der Begründung der Bescheide: Weder in der Niederschrift zur Schlussbesprechung/Prüfbericht, noch in den Wiederaufnahme-/Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 werde eine Feststellung über das Vorliegen der Voraussetzungen einer verlängerten Verjährungsfrist von sieben Jahren aufgrund des Vorliegens einer Abgabenhinterziehung im Sinn des § 33 FinStrG getroffen. Die Behörde habe die Vorfrage nicht/nicht ausreichend beurteilt, sodass sich bereits hieraus eine inhaltliche Rechtswidrigkeit der in Rede stehenden Wiederaufnahmebescheide mangels entsprechender

Begründung zum Vorliegen einer Abgabenhinterziehung, insbesondere im Hinblick auf die mangelnde Begründung zur subjektiven Tatseite, ergebe.

Subpunkt 3zufolge sei von einer vertretbaren Rechtsansicht auszugehen, wenn der Steuerpflichtige eine materielle/formelle Norm des Abgabenrechts anders als die Finanzverwaltung oder die höchstgerichtliche Rechtsprechung auslege und diese abweichende Rechtsansicht nach dem Wortlaut der in Betracht kommenden gesetzlichen Bestimmung nicht ganz unvertretbar sei. Eine abweichende, aber im Rahmen einer nicht unvernünftigen Normenauslegung bleibende Rechtsansicht sei stets als vertretbar anzusehen (Dorazil/Harbach, FinStrG § 9 Rz 4, sowie Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht, 3. Auflage, Wien 2008, Rz 331ff.). Demnach könne eine nach dem Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen rechtlich vertretbare Handlungsweise, die im Widerspruch zur herrschenden Rechtsprechung stehe, nicht einmal einen Fahrlässigkeitsvorwurf begründen. Die Rechtsprechung spreche u. a. davon, dass es „denk unmöglich“ sei, einem Rechtsunterworfenen, der aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt habe, Fahrlässigkeit zur Last zu legen (vgl. VfGH 3. Juli 1965, B 59/64).

Bezüglich der Einordnung der Stiftung als intransparente Stiftung liege - entgegen der nicht näher konkretisierten Meinung der Prüfung - eine vertretbare Rechtsansicht (insbesondere hinsichtlich der Prinzipien des „weichen Mandatsvertrages“) vor, die in der Selbstanzeige vom 31. März 2008 dargelegt worden sei.

Die wesentlichen Punkte aus der Selbstanzeige seien:

\*) Ausländische Rechtsträger seien anhand eines Typenvergleichs mit inländischen Rechtsträgern zu vergleichen, wobei die gesellschaftsrechtlichen Kriterien maßgeblich seien und das Gesamtbild ausschlaggebend sei; eine vollständige Deckung der Merkmale sei nicht erforderlich. Bei einer liechtensteinischen Stiftung werde die Vergleichbarkeit nach dem Typenvergleich in der Regel bejaht (vgl. VwGH 23. Juni 2009, 2006/13/0183; Fraberger/Petritz, Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008, 299; Hepberger, Die liechtensteinische Familienstiftung (2003) 48f; Toifl, Nochmals: Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008, 428; Schuch/Hammer, Ausländische Stiftungen und Vermögensmassen im österreichischen Abgabenrecht, in Cerha et alii (Hrsg), Stiftungsbesteuerung (2008) 199 ff.).

\*) Die Einkünfte/das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten könnten dem Stifter zugerechnet werden, wenn dem Stifter kraft der Stiftungsdokumente erheblicher Zugriff auf das Stiftungsvermögen zukomme. Zwar liege bei der Stiftung ein Mandatsvertrag vor, jedoch sei dieser tatsächlich nie ausgeübt worden. Wie schon in der vorsorglichen Offenlegung dargestellt hätten keine Zugriffsrechte bestanden.

\*) Auf die weiteren, umfangreichen Ausführungen in der Selbstanzeige, die um die nachfolgenden Ausführungen noch ergänzt würden, sei verwiesen.

Aufgrund der zuvor dargestellten Kriterien liege daher, auch mangels ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung/Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenats zum Thema „weicher Mandatsvertrag“, eine vertretbare Rechtsauffassung dahingehend, dass es sich bei der Stiftung um eine intransparente Stiftung handle, vor; daran würden auch die von der Prüfung angeführten Argumente, warum im vorliegenden Sachverhalt im Ergebnis nicht von einer intransparenten Stiftung auszugehen sein solle, nichts ändern.

Unter dem Titel „Bruch der bisherigen Auffassung durch die BMF Information vom 23. April 2008“ behauptete Dr. Fraberger im Wesentlichen, dass die BMF-Information vom 23. April 2008 [Vermögenszurechnung bei liechtensteinischen Stiftungen, SWK 2008, S 450], derzufolge vermögensverwaltende liechtensteinische („Kapitalveranlagungsstiftungen“) Stiftungen generell als transparent einzuordnen sein sollten, einen Bruch zur bisherigen Auffassung darstelle und im neuen Fachschriftum wegen der Pauschalität der Aussage massiv kritisiert und sogar als „unseriös“ bezeichnet werde (vgl. Schuch/Hammer, Ausländische Stiftungen und Vermögensmassen im österreichischen Abgabenrecht, in Cerha et alii (Hrsg), Stiftungsbesteuerung, Wien 2008, 199 (210)).

Ein wesentlicher Vertreter des Bundesministeriums für Finanzen habe die Existenz von intransparenten liechtensteinischen Stiftungen bestätigt (Mayr, Stiftungen nach dem SchenkMG 2008, RdW 2008, 487). Zwischenzeitlich halte das Bundesministerium für Finanzen diese pauschale Einstufung selbst nicht mehr aufrecht: In den Entwürfen zu den Stiftungsrichtlinien 2009 heiße es, dass bei „ausländischen Stiftungen durch Typenvergleich zu überprüfen (ist), ob die Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung gegeben ist und daher das Trennungsprinzip zum Tragen kommt. Die Zurechnung des Vermögens sowie der Einkünfte erfolgt grundsätzlich nach dem allgemeinen Steuerrecht. Die praktischen Erfahrungen mit ausländischen „vermögensverwaltenden Stiftungen“ können Anlass zur Vermutung geben, dass die Zurechnung des Vermögens weiterhin zum Stifter oder zu den Zuwendungsempfängern und nicht zur Stiftung erfolgt. Daher hat jedenfalls eine einzelfallbezogene Überprüfung zu erfolgen.“ Daher könne eine pauschale Einordnung von vermögensverwaltenden liechtensteinischen Stiftungen als transparent auch nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht erfolgen. Einer solchen pauschalen Einordnung stehe auch der Verwaltungsgerichtshof entgegen (VwGH 23. Juni 2009, 2006/13/0183).

Das Recht der Besteuerung ausländischer Stiftungen sei bis Februar 2008 bloß von einer Hand von Spezialberatern beherrscht worden, habe seit damals eine wissenschaftliche Aufarbeitung hinsichtlich der gegenständlichen Fragen (steuerliche Transparenz/Intransparenz ausländischer Stiftungen, „harte“ und „weiche Mandatsverträge“, Vergleichbarkeit ausländischer Stiftungen mit Mandatsverträgen im Rahmen eines Typenvergleichs) erfahren, die die wissenschaftlichen Lager in Ermangelung eindeutiger Rechtsprechung der Höchstgerichte und/oder des Unabhängigen Finanzsenats geteilt habe (Selbst jene Autoren, die die steuerliche Intransparenz ausländischer Stiftungen aufgrund eines „weichen Mandatsvertrages“ grundsätzlich verneinen würden, würden eingestehen: Im einzelnen Fall könne die steuerliche Intransparenz der ausländischen Stiftung trotz Vorliegen eines Mandatsvertrages gegeben

sein, vgl. beispielsweise Hosp, Liechtensteinische Stiftungen im Lichte des österreichischen Steuerrechts, ÖStZ 2008, 194 (195f); Toifl, Liechtensteinische Stiftungen - Irrwege der Intransparenz, taxlex 2008, 234 (237).

Insoweit könne dem steuerlichen Laien (Nicht-Wirtschaftstreuhand) kein in die Sphäre des Vorsatzes gehender Vorwurf gemacht werden, wenn (1) selbst innerhalb der nach WTBG berufsberechtigten Spezialberater keine einhellige Meinung über die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes existiere und (2) der Unabhängige Finanzsenat in seiner finanzstrafrechtlichen Rechtsprechung nicht einmal den nach WTBG Berufsberechtigten den Vorwurf des Vorsatzes oder der groben Fahrlässigkeit mache, wenn ihm die Grundsätze des Internationalen Steuerrechts nicht bekannt seien (vgl. UFS 17. März 2009, RV/0087-L/03).

Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger eine für denkmöglich und damit vertretbar gehaltene Rechtsmeinung in Anspruch nehme, könne ihm dies finanzstrafrechtlich nicht - zumindest nicht als Vorsatz - zum Vorwurf gemacht werden.

Das Bundesministerium für Finanzen habe das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht hinsichtlich der steuerlichen Intransparenz ausländischer Stiftungen aufgrund eines sogenannten „*weichen Mandatsvertrages*“ informellerweise am 28. April 2008 im Rahmen einer Besprechung zwischen Vertretern des Bundesministeriums für Finanzen (Generalsekretär Professor Quantschnigg, Generalsekretär Dr. Nolz) und der Kammer der Wirtschaftstreuhand bestätigt: Zwar folge das Ministerium der in RdW 4/2008 von Fraberger/Petritz geäußerten Rechtsansicht im Ergebnis nicht (vgl. Fraberger/Petritz, Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgaberecht, RdW 2008, 299 ff, wo im österreichischen Schrifttum erstmals detailliert und umfassend auf das Sonderphänomen der liechtensteinischen Stiftung mit Mandatsvertrag, der nur auf dem Papier existiere und in der Realität nie gelebt worden sei, eingegangen worden sei), jedoch sei die dargelegte Rechtsmeinung in Ermangelung von höchstgerichtlicher Rechtsprechung/Judikatur des Unabhängigen Finanzsenats denkmöglich und damit vertretbar.

Bei dieser Gemengelage denkmöglicher und daher vertretbarer Rechtsmeinungen, welche darüber hinaus im Zeitpunkt der Verwirklichung der abgabenrechtlich (und damit auch finanzstrafrechtlich) relevanten Zeiträume (2000 bis 2007) noch nicht einmal im Fachschrifttum publiziert gewesen seien und damit nur einer Hand von Spezialberatern in Österreich zugänglich gewesen sei, könne auch der Bw. kein Vorsatzvorwurf gemacht werden, wenn sie sich auf eine der für vertretbar gehaltenen Rechtsansichten berufe.

Wider den Vorwurf des Vorsatzes bei unvertretbarer Rechtsansicht, wenn der Steuerpflichtige einem Irrtum unterlegen sei, führte der Steuerberater ins Treffen, dass dies, sofern der Irrtum unentschuldbar sei, nach § 9 FinStrG höchstens fahrlässige Abgabenverkürzung wäre, die aber nicht die Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO auslöse. Selbst wenn dem Abgabepflichtigen Zweifel kommen mussten und er sich daher erkundigen hätte müssen, könne dies nur die Frage der Entschuldbarkeit, somit die Frage des Vorliegens einer Fahrlässigkeit betreffen. Wenn der Abgabepflichtige von seiner Rechtsansicht überzeugt gewesen sei bzw. aufgrund der Komplexität des Sachverhaltes überhaupt nicht erkannt habe, dass er einen Steuertatbestand verwirkliche, könne ihm auch die Unterlassung der Einholung von Erkundigungen nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Eine Zuwendung an die Bw. habe innerhalb des Zeitraums 2000 bis 2001 im Jahr 2000 stattgefunden; bei Ausgehen von einer intransparenten Stiftung wären die Zuwendungen aus der Stiftung an die Begünstigte in Österreich der Besteuerung zu unterwerfen gewesen. Durch die Versteuerung der Einkünfte der Stiftung in Liechtenstein sei die Bw. der irrümlichen Ansicht gewesen, dass diese Mittelzuflüsse kein weiteres Mal in Österreich der Besteuerung zu unterwerfen gewesen wären (nach der damaligen Verwaltungspraxis galten große Einmalzuwendungen aus einer liechtensteinischen (intransparenten) Stiftung als nicht einkommensteuerbar (vgl. z. B. BMF 12. Februar 1993, SWK 1993, A 211; 5. Juli 1996, ecolex 1997, 124; 14. September 1999, RdW 1999, 757).

Der Vorwurf, die Bw. hätte sich ausreichend erkundigen müssen, betreffe nur die Frage der Entschuldbarkeit, sodass auch der nicht entschuldbare Irrtum den Vorsatz gemäß § 9 FinStrG ausschließe. Im Hinblick auf die Beurteilung des Vorwurfes der Nichteinholung von Erkundigungen bestehe diesbezüglich keine Rechtsprechung österreichischer (Höchst-)Gerichte; einem jüngeren deutschen Judikat (FG Münster vom 5. September 2007, 1 K 1544/04 E) liege die Ansicht zugrunde: Durch ein bloßes Unterlassen der Einholung von Erkundigungen könne nicht schon daraus ein Vorsatz abgeleitet werden.

Unter Subpunkt 4 führte der Steuerberater zu den Rechtsfolgen eines Irrtums im Wesentlichen ins Treffen: Dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 9 FinStrG zufolge sei Vorsatz im Falle eines Irrtums -auch bei dessen Unentschuldbarkeit- ausgeschlossen (§ 9 FinStrG).

Nur bei der Frage der Entschuldbarkeit des Irrtums (und daher um die Frage der Fahrlässigkeit) gehe es darum, ob der Steuerpflichtige Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die österreichische Einkommensteuererklärung einzuholen gehabt hätte. Einem jüngeren deutschen Judikat (FG Münster vom 5. September 2007, 1 K 1544/04 E) liege die Ansicht zugrunde, dass ein bedingter Vorsatz aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen nicht abgeleitet werden könne.

Nach der jüngst veröffentlichten Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenats werde nicht einmal Wirtschaftstreuhandern der Vorwurf des Vorsatzes (nicht einmal der groben Fahrlässigkeit) gemacht, wenn sie mit den Untiefen des Internationalen Steuerrechts (Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an Wohnsitz in Österreich, Glaube an die Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Cayman Islands) nicht vertraut seien (vgl. UFS 17. März 2009, RV/0087-L/03). Die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs belege: Auch bei Personen des Wirtschaftslebens dürfe der einschlägige Wissenstand nicht überschätzt werden (gelte insbesondere bei der abgabenrechtlichen Beurteilung komplexer Sachverhalte), der Vorwurf des „*Wissen müssen*“ könne maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen (so ausdrücklich VwGH 9. Juli 2008, 2008/13/0050).

Der Bestätigung des Unabhängigen Finanzsenats zufolge sei der Vorwurf der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung nicht angebracht, wenn die der Steuerpflicht zugrunde liegenden Steuergesetze für einen steuerlichen Laien nicht leicht verständlich seien und die

Steuertatbestände nicht deutlich aus dem Gesetzestext ableitbar seien - bei in liechtensteinischen Stiftungen/Anstalten befindlichen ausländischen Kapitalanlagen sei die korrekte abgabenrechtliche Beurteilung selbst für einen nach dem WTBG Berufsberechtigten nicht leicht und daher bei einer Fehlbeurteilung ein Vorsatz ausgeschlossen (vgl. UFS 9. November 2004, RV/0052- W/04 (darüber hinaus sei es bei diesem Judikat nur um die Frage der Entschuldbarkeit und somit um die Frage der Fahrlässigkeit gegangen; der Vorsatzvorwurf sei hier richtigerweise nicht releviert worden).

Diese Aussagen würden auch mit der originär strafrechtlichen Rechtsprechung zum Irrtum über die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte im Bereich der DBA-Anwendung harmonieren (vgl. nochmals BayOLG 30. Jänner 1990, RReg 4 St 132/89, wistra 1990, 202 (203)).

Auch durch die Versteuerung der Einkünfte der Stiftung in Liechtenstein habe die Bw. ausgehend von ihrer -allenfalls (sollte die unter Punkt 4.3. vertretende Rechtsansicht unvertretbar sein) irrümlichen - Rechtsansicht annehmen können, dass diese Mittelzuflüsse kein weiteres Mal in Österreich bei ihr selbst der Besteuerung zu unterwerfen gewesen wären, sodass davon auszugehen sei: Ein Vorsatz hinsichtlich der unterlassenen Besteuerung der Einkünfte der Stiftung sei bei der Bw. nicht vorgelegen gewesen.

Unter Subpunkt 5 folgerte der steuerliche Vertreter aus den Ausführungen unter den Subpunkten 3 und 4 im Wesentlichen, dass a) der mangelnden ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung, b) (sogar zum jetzigen Zeitpunkt vorliegender) nicht einhelliger Literaturmeinungen, c) der erst jetzt ausdrücklich kundgemachten Rechtsansicht der Behörde in Zusammenhang mit liechtensteinischen Stiftungen zufolge davon auszugehen sei: Ein Vorsatz der Bw. liege aufgrund der vertretbaren - allenfalls abweichenden irrümlichen - Rechtsansicht hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte der Stiftung in Österreich nicht vor.

Unter Subpunkt 6 fasste der steuerliche Vertreter zur inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Spruches im Wesentlichen zusammen: Die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2, vorletzter Satz BAO mangels Vorsatzes betrage nur fünf Jahre, weshalb sich der Spruch der Wiederaufnahmebescheide für die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 gemäß § 299 Abs. 1 BAO als inhaltlich rechtswidrig erweise. Da der Rechtsprechung zufolge die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrensstadium zu berücksichtigen sei und die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde bewirke (vgl. z. B. VwGH 18. Oktober 1988, 87/14/0173; UFS 20. April 2007, RV/0221-I/05), seien auch die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 und 2001 wegen Unzuständigkeit des Finanzamts zur Erlassung derselben rechtswidrig und aufzuheben.

Mit der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide beantragte der Steuerberater die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, wobei in der Begründung auf den Inhalt der Selbstanzeigen sowie den Prüfbericht, wie in den Punkten 1 und 3 dargestellt, verwiesen und zur beanstandeten Höhe samt Berechnung der Einkünfte vorgebracht wurde, dass die festgesetzte nachgeforderte Einkommensteuer sich aus ausschließlich aus der Besteuerung von sogenannten „*schwarzen ausländischen Investmentfondsanteilen*“ ergebe. Aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18. Dezember 2008, 2006/15/0053) sei die Bemessungsgrundlage für diese im Zeitraum vor dem 5. Dezember 2004 im Schätzungswege nach den Vorgaben des § 184 BAO zu ermitteln gewesen. Bei Wertverlusten des Investmentfondsanteils könne nach allgemeiner Auffassung und vernünftiger Lebenserfahrung kein Gewinn zu versteuern sein. Die von der Finanzverwaltung vorgenommene pauschale Schätzung erfülle die Kriterien einer Schätzung im Sinn des § 184 BAO im Sinn der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, sodass in eventu für den Fall, dass dem Antrag auf ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide nicht stattgegeben werde, die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 beantragt werde.

Mit der Stellungnahme zur Berufung (=ST), gegliedert in die Punkte 1) „*Wiederaufnahmebegründung der Bescheide für die Jahre 2000 und 2001*“, 2) „*vertretbare Rechtsansicht*“, 3) „*Schätzung für die Jahre 2000 und 2001*“, stellte der Prüfer unter Punkt 1 STnach Ausführungen zu §§ 207 Abs. 2 und 208 Abs. 1 lit. a BAO, 33 und 8 Abs. 1 FinStrG im Wesentlichen fest: Die Frage, ob eine Abgabe hinterzogen wurde, sei als eine Verfahrensvorfrage zu beurteilen, die in der Bescheidbegründung zu erfolgen habe.

Punkt 2 (Rechtliche Würdigung) ST zufolge würden hinterzogene Abgaben einer siebenjährigen Verjährungsfrist unterliegen. Derjenige, der vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirke, mache sich einer Abgabenhinterziehung schuldig. Im Bericht werde auf die Einbringung von nicht versteuerten Einnahmen in eine Stiftung durch die Bw. hingewiesen.

Seite 2d, Absatz 6 PB zufolge seien die mit inländischen endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen vergleichbaren Einkünfte aus der Stiftung von der Stiftungsbegünstigten bislang nicht in die Einkommensteuererklärungen aufgenommen worden, sodass die Bw. unbestritten die strittigen Kapitaleinkünfte nicht in den Abgabenerklärungen ausgewiesen habe, obwohl in den Formularen darauf hingewiesen worden sei, dass alle Einkünfte bekannt zu geben seien; somit sei die Feststellung, derzufolge Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO als hinterzogen anzusehen seien, im Abgabungsverfahren getroffen und diese Beurteilung durch konkrete Feststellungen dargestellt worden.

Diese durch vorsätzliches Handeln der Bw. herbeigeführte jahrelange Hinterziehung sei für die Prüfung daher in freier Beweiswürdigung durch den in der Selbstanzeige auf den nach außen klar erkennbaren Willensvorgang sowie aus dem nach außen in Erscheinung getretenen Verhalten der Bw., erhaltene Provisionen für eine Grundstückstransaktion in Österreich-sowie die aus diesem Vermögen in Folge angefallenen Zinsen - nicht in ihre Einkommensteuererklärung aufzunehmen, gegeben.

In der Beilage zur Selbstanzeige habe die Bw. selbst darauf hingewiesen, dass ihr „*von den Eigentümern des vermittelten Objektes freigestellt wurde, das vereinbarte Vermittlungshonorar (Provision) in Österreich oder in Liechtenstein zu empfangen*“, worauf die Bw. die Zahlung nach Liechtenstein vorgezogen habe; dies deshalb, weil - wie bereits im Bericht dargestellt - Liechtenstein als Ga-



rant für ein strenges Bankgeheimnis/lockere Devisenkontrollen/absolute Anonymität anzusehen gewesen sei. Nach Ansicht der Prüfung habe die Bw. durch die Wahl, sich die Vermittlungsprovisionen auf eine liechtensteinische Bank überweisen zu lassen, klar dokumentiert: Sie habe diese Provisionen (und in Folge die daraus resultierenden Zinserträge) sowie in weiterer Folge (durch Einbringung dieses Vermögens in eine Stiftung) sämtliche in der Stiftung erzielten ausschüttungsgleichen Erträge nicht in den entsprechenden Steuererklärungen erfasst und habe somit in Kenntnis einer Versteuerung in Österreich vorsätzlich zu entziehen beabsichtigt.

Aufgrund dieser Tatsache sei, die Provisionen und in weiterer Folge die daraus resultierenden Kapitaleinkünfte betreffend, nach Ansicht der Prüfung stets vorsätzliches Handeln der Bw. gegeben, somit das Tatbild der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung verwirklicht gewesen. Ein wissentlich und willentlich verwirklichter Straftatbestand des Vorsatzes liege vor, da die Bw. den Erfolg angestrebt habe, die möglichen Folgen der Tat voraussehen habe können und sie diese für den Fall ihres Eintritts in Kauf genommen habe. Außerdem habe die Bw. jene Sorgfalt außer Acht gelassen, zu der Sie aufgrund ihrer persönlichen (beruflichen) Verhältnisse als Gebäudeverwalter/Immobilienmakler verpflichtet und fähig gewesen sei; denn ein Gebäudeverwalter/Immobilienmakler könne kaum die Rechtsmeinung, dass Vermittlungsprovisionen nicht in die Steuererklärungen aufgenommen werden müssten, ernsthaft vertreten, infolge dessen die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht vorausgesetzt werden dürfe. Dass die Nichtaufnahme der aus dem in Liechtenstein geparkten Vermögen anfallenden jährlichen Zinserträge in die jeweiligen Steuererklärungen irrtümlich-durch vertretbare Rechtsmeinung - unterblieben sei, sei auszuschließen.

Diese Prüfungsfeststellung werde dadurch, dass die Bw. die mit den Stiftungserträgen verbundenen ertragsteuerlichen Umstände sofort nach Bekanntwerden der Vorlage von vertraulichen Steuerdaten der LGT-Bank bei der österreichischen Finanzverwaltung mit Selbstanzeige offen gelegt habe, bekräftigt.

Wie in der Berufung angeführt setze die Beurteilung, ob Abgaben als hinterzogen anzusehen seien, der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge eindeutige und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen voraus, die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Strafbestände seien nachzuweisen und in die Bescheidbegründung aufzunehmen. Wenn der Berufung zufolge die Bescheidbegründung diesen Vorgaben nicht gerecht werde, sondern seitens der Abgabenbehörde lediglich bescheidmäßig darauf verwiesen worden sei, dass der Tatbestand der Abgabenhinterziehung durch die Nichtaufnahme der Kapitaleinkünfte in die Erklärungen gegeben sei, werde dazu angemerkt: Die Prüfung sei in der rechtlichen Würdigung eindeutig von hinterzogenen Abgaben ausgegangen.

Im vorliegenden Fall sei die Begründung im Prüfbericht enthalten, sodass die Bw. durch das Fehlen einer eigenen Begründung in den Bescheiden nicht in der Verfolgung der Rechte beeinträchtigt sein könne, da der Verweis auf den Prüfbericht als Begründung eines Bescheides durchaus zulässig sei (Ritz, BAO, § 93 Tz 15).

Wenn der Meinung der Bw. zufolge auch der Bericht den Anforderungen an die Begründung von Bescheiden nicht entspreche, weise der Prüfer darauf hin: Selbst bei nicht ausreichend begründeten Bescheiden könnten vorliegende Begründungsmängel im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweite Instanz durch Nachholung der Begründung saniert werden, weil die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides trete (Stoll, BAO-Kommentar zu § 93, 972f.).

Unter Punkt 2 ST bezeichnete der Prüfer es als realitätsfern, wenn in der Berufung die Meinung vertreten werde, dass die Bw. als steuerlicher Laie die Grundsätze des Internationalen Steuerrechts und damit etwaige damit zusammenhängende finanzstrafrechtliche Auswirkungen nicht bekannt gewesen seien, weil die Bw. in der Berufung nunmehr die Stiftung als intransparente Stiftung ansehe und darin eine denkmögliche, vertretbare Rechtsmeinung erblicke. Zwar führe die Bw. in der Berufung aus, dass sie in vertretbarer Rechtsmeinung gehandelt habe und ihr daraus kein Vorsatzvorwurf gemacht werden könne, betone jedoch gleichzeitig, dass ihre vertretbare Rechtsansicht im Zeitpunkt der Verwirklichung der abgabenrechtlich relevanten Jahre 2000 bis 2007 im Fachschrifttum nicht publiziert worden sei und lediglich Spezialberatern im Steuerrecht zugänglich gewesen sei.

Die Bw. könne nicht ernsthaft behaupten, sie hätte bereits im Jahr der Stiftungsgründung (10. März 1994) eine Rechtsmeinung vertreten, die erst mehr als zehn Jahre später publiziert worden sei. Vielmehr hätte sich die Bw. an der damaligen Rechtslage, ausländische Stiftungen betreffend, orientieren müssen.

Da zum Zeitpunkt der Stiftungsgründung eine Unterscheidung zwischen transparenter und intransparenter Stiftung, von sogenannten weichen/harten Mandatsverträgen, nicht vorgenommen worden sei, könne die von der Bw. gefasste Rechtsmeinung (intransparente Stiftung wegen Vorliegens eines weichen Mandatsvertrages) nicht von Bedeutung gewesen sein, weshalb die Bw. ihre vertretbare Rechtsansicht mit Argumenten zu untermauern versuche, die zum Zeitpunkt der Tatbegehung noch gar nicht vorgelegen seien.

Der Behauptung in der Berufung, derzufolge ein Mandatsvertrag vorliege, der von der Bw. tatsächlich nie ausgeübt worden sei, sei Punkt 1.3. der Selbstanzeige vom 26. März 2008 entgegenzuhalten: „Die Stifterin ... hat auskunftsgemäß diese Weisungsrechte (laut Mandatsvertrag) mündlich ausgeübt. Die LGT Treuhand Vaduz hat am 26. März 2008 gegenüber der KPMG Alpen- Treuhand bestätigt, dass der Stiftungsrat stets den Wünschen der Stifterin hinsichtlich Zuwendungen aus der Stiftung und Veranlagungen in der Stiftung nachgekommen ist.“

Daraus sei für die Prüfung klar ersichtlich gewesen: Die Bw. habe als wirtschaftlicher Stifter und Begünstigte mittels Mandatsvertrag sowohl bei der laufenden Verwaltung der Stiftung (hinsichtlich Veranlagungen), als auch bei Zuwendungen von Stiftungsvermögen Entscheidungskompetenz gehabt und habe diese auch tatsächlich ausgeübt.

Folge man dennoch der Rechtsmeinung der Bw. durch Einstufung der genannten Stiftung als intransparente Stiftung und somit Gleichstellung in ihrer Wesensart einer österreichischen Privatstiftung, so hätte die Bw. konsequenterweise auch die damit in Verbindung stehenden steuerlichen Folgen berücksichtigen müssen, welche jedoch nicht, wie in der Berufung ausgeführt, ausschließlich in der Besteuerung der aus dem Stiftungsvermögen an den wirtschaftlichen Stifter und Begünstigten zugewendeten Beträge bestehen würden; vielmehr wäre schon im Zeitpunkt der Zuführung der Vermögenswerte im Rahmen der Stiftungsgründung (also bereits im Jahr 1994) der dem Stiftungsvermögen gewidmete Betrag in Höhe von ca. neun Millionen Schilling der Schenkungssteuer zu unterwerfen gewesen; erst in weiterer Folge wären die an die Stifterin/Begünstigte getätigten Zuwendungen aus dem Stiftungsvermögen (2000: € 9.664; 2002: € 170.340; 2003: € 110.275; 2004: € 60.150) der Einkommensteuer zu unterwerfen gewesen, da Zuwendungen einer Privatstiftung jeder Art an Begünstigte gemäß § 27 Abs. 1 Ziffer 7 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzblattes Nr. 797/1996 Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen würden.

Aus den eingereichten Steuererklärungen sei eine solche Besteuerung nicht ersichtlich, sodass die Verantwortung der Bw. ungläubwürdig erscheine, weil ihre irrtümliche Rechtsmeinung in den eingereichten Erklärungen keinen Niederschlag gefunden habe.

Diese Ausführungen würden nichts an der Tatsache ändern: Die Prüfung sehe in der Stiftung eine sogenannte transparente Stiftung (= eine nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbare Stiftung, wobei Vermögen und Einkünfte weiterhin dem Stifter zurechenbar seien), da die Bw. sowohl als Begünstigter der Stiftung, als auch zugleich als wirtschaftlicher Stifter aufscheine. Habe die Bw. sich laut Mandatsvertrag das jederzeitige Recht gesichert (und auch tatsächlich ausgeübt), Instruktionen an den Stiftungsrat weiterleiten zu können, so sei es dabei nicht entscheidend, dass die Bw. auch tatsächlich von diesem Recht Gebrauch gemacht habe, da allein die Möglichkeit, Instruktionen erteilen zu können, also jederzeit direkten Einfluss auf die Stiftung auszuüben, bereits für das Vorliegen einer sogenannten transparenten Stiftung spreche.

Unter Punkt 3 ST hielt der Prüfer der Meinung der Bw., derzufolge bei Wertverlusten von ausländischen Investmentfondsanteilen nach allgemeiner Auffassung und vernünftiger Lebenserfahrung kein Gewinn zu versteuern sein könne und daher die von der Finanzverwaltung vorgenommene pauschale Schätzung die Kriterien einer Schätzung im Sinn des § 184 BAO im Sinn des Verwaltungsgerichtshofs nicht erfüllte, nach Verweis auf die Ausführungen im Bericht (Seite 2 e und 2 f) entgegen: Die Prüfung habe sich im Gegensatz zur Bw. im Detail mit der Frage, ob in Jahren, in denen der aktuelle Kurs eines Fonds unter dem Einstandskurs liege, ausschüttungsgleiche Erträge erzielbar sein könnten, auseinandergesetzt.

Für die Jahre 2000 und 2001 würden keine ausschüttungsgleichen Erträge (z. B. über BMF- Homepage) vorliegen und sei auch keine Selbstberechnung durch die Bw. erfolgt, sodass jene Fondsjahre in Augenschein genommen worden seien, für die solche ausschüttungsgleiche Erträge vorgelegen seien. Dabei habe beim Fond LGT Strategy 4 Years EURO festgestellt werden können:

Laut Vermögensaufstellung der kontoführenden LGT Bank in Liechtenstein habe der Einstandskurswert € 775,14 je Anteil betragen. Aus der Ersichtlichkeit der Kurswerte der Jahre 2000 bis 2005 mit € 744,87/€ 691,58/€ 624,465/€ 716,50/€ 759,04/€ 865,47 gehe hervor, dass bis auf das Jahr 2005 die jeweiligen Kurswerte unter dem Einstandskurswert gelegen seien, also Wertverluste eingetreten seien. Für die Jahre 2003 und 2004 hätten trotz Wertverlusten ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von € 28,78/Anteil bzw. € 85,50/Anteil sowie ein steuerpflichtiger Substanzgewinn in Höhe von € 0,12/Anteil bzw. € 0,05/Anteil nachgewiesen werden können; das entspreche einer Verzinsung von ca. 4 % bzw. 11 %.

Mit der zur Stellungnahme des Prüfers abgegebenen Gegenäußerung (=GÄ), gegliedert in die Punkte „1. Zur Wiederaufnahme der Bescheide 2000 und 2001“, „2. Keine Hinterziehung aufgrund fehlenden Vorsatzes“ [mit den Subpunkten „2.1. Neuerliche Erläuterung des Sachverhaltes“, „2.2. Daraus resultierende Folgen für das Vorliegen von Vorsatz“, „2.3. Zur vertretbaren Rechtsansicht hinsichtlich des Bestehens einer intransparenten Stiftung“, „2.4. Irrtum nach § 9 FinStrG,“] und „3. Zur Schätzung 2000 und 2001“, bestritt der Steuerberater im Punkt 1 GÄ, dass die nicht versteuerte Provision aus den Jahren 1979 und 1980 eine Relevanz hinsichtlich der Frage der Besteuerung der ausländischen Kapitaleinkünfte habe, und behauptete, dass dieser Sachverhalt losgelöst eigenständig zu beurteilen sei.

Im Punkt 2 GÄ warf der Steuerberater dem Prüfer die Unterlassung der Untermauerung vorsätzlichen Handelns anhand manifestierter rechtlicher Argumente vor und behauptete ein Missverständnis hinsichtlich der Frage, ob von einer transparenten/intransparenten Stiftung ausgegangen worden sei, aufgrund dessen er den Sachverhalt unter Subpunkt 2.1. GÄ nochmals kurz darlegte:

Der Selbstanzeige nach, die zum Schluss des Vorliegens einer transparenten Stiftung komme (siehe diesbezügl. Ausführungen in der Selbstanzeige), würden die geschätzten Einkünfte offengelegt, die aufgrund der Transparenz direkt der Bw. zuzurechnen gewesen seien und somit der Besteuerung in Österreich zu unterwerfen gewesen wären, was irrtümlicherweise nicht erfolgt sei. Die irrtümliche Nichterichtung resultiere daraus, dass die Bw. selbst ursprünglich von einer intransparenten Stiftung ausgegangen sei, und sich daher gar nicht des Umstandes bewusst gewesen sei, dass die Einkünfte der vermeintlich intransparenten Stiftung in Wahrheit bei ihr der Steuerpflicht unterlagen. Auf diese Annahme einer intransparenten Stiftung nehme die Berufung Bezug und versuche darzulegen, warum es sich dabei um eine durchaus vertretbare Rechtsansicht handle.

Für den Fall, dass die Behörde (wie auch die Bw. über die Jahre hinweg) dennoch von einer intransparenten Stiftung ausgehe, seien die diesfalls relevanten Besteuerungsgrundlagen in der Selbstanzeige unter Punkt 3.2. offen gelegt worden. Da es sich bei der Stiftung (wie in der Selbstanzeige korrekt begründet und von der Behörde/Bw. auch nicht bestritten) um eine transparente Stiftung handle, sei eine derartige Steuerpflicht niemals entstanden und damit auch nicht relevant.

Aus diesem Grund könne auch von keiner versuchten Hinterziehung ausgegangen werden, da diese einerseits Vorsatz erforderte, was im vorliegenden Fall bereits zweifelhaft sei, andererseits selbst bei Bejahung eines Tatvorsatzes ein absolut untauglicher Versuch nach § 13 Abs. 3 FinStrG vorläge, der Strafflosigkeit zur Folge hätte. Diesbezüglich wäre eine ex post- Betrachtung anzustellen, die zum Ergebnis führe, dass es sich um eine transparente Stiftung handle, weshalb eine derartige Hinterziehung mangels Steuerpflicht der angeführten Zuwendungen nie zur Vollendung und daher auch nie zur Strafbarkeit hätte führen können (vgl. Fellner, FinStrG §§13 und 14, Rz 14 mwN aus der Judikatur).

Unter Subpunkt 2.2. GÄ behauptete der Steuerberater, dass sich die Nichtvorlage von Vorsatz bei der Bw. hinsichtlich Abgabenhinterziehung aus Subpunkt.2.1 GÄ herauslesen lasse. Da die Bw. fälschlicherweise von einer intransparenten Stiftung ausgegangen sei, sei sie sich der sie treffenden Steuerpflicht nicht bewusst gewesen, womit ein Tatvorsatz ausgeschlossen werden könne.

Mit der Versteuerung der Einkünfte der „Stiftung“ in Liechtenstein sei die Bw. irrtümlich davon ausgegangen, dass es zu keiner weiteren Besteuerung in Österreich kommen würde; dementsprechend sei auch in diesem Fall kein Vorsatz vorgelegen, was aufgrund der tatsächlichen Transparenz der Stiftung und der daraus resultierenden Änderung der steuerlich relevanten Bemessungsgrundlagen für den vorliegenden Fall unbeachtlich sei (vgl. Subpunkt 2.1. GÄ).

Unter Subpunkt 2.3. GÄ verwies der Steuerberater als Begründung für die „vertretbare Rechtsansicht hinsichtlich des Bestehens einer intransparenten Stiftung“ im Wesentlichen auf die diesbezügliche Begründung in der Berufung/ die Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats (Vgl. UFS 9. November 2004, RV/0052-W/04) und erhob den an die Behörde adressierten Vorwurf der Verkennerung der Entwicklung der Diskussion zu ausländischen Stiftungen, indem er die Änderung der bisher vom Ministerium vertretenen Auffassung (siehe Erlass vom 23. April 2008 (Vermögenszurechnung bei liechtensteinischen Stiftungen, SWK 2008, S 450)) thematisierte (auch ausländische Stiftungen seien im Fall einer vermögensverwaltenden Tätigkeit als eigenständige Steuerrechtspersönlichkeiten, somit als generell transparent zu werten) und aus der in dieser Betrachtungsweise gesehenen neuen Entwicklung im Abgaberecht folgere, dass die Bw. mit ihrer Ansicht, es handle sich um eine steuerlich intransparente Stiftung, dem damaligen Auffassungstrend gefolgt sei und keine Rechtsauffassung vertreten habe, die zu dieser Zeit nur in Fachkreisen aufgeschieden und der Öffentlichkeit durch Publikationen noch gar nicht zugänglich gemacht worden wäre.

Nach Bezugnahme auf die Berufungsausführungen zur Besprechung zwischen Vertretern des Bundesministeriums für Finanzen und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder am 28. April 2008 samt dem Argument des Fehlens an diesbezüglicher Rechtsprechung der Höchstgerichte, womit keine Denkmöglichkeit gegeben sei, brachte der Steuerberater zur Selbstanzeige vom 26. März 2008 vor, dass dieser nach die LGT Treuhand Vaduz nur bestätigt habe: Der Stiftungsrat sei stets den Wünschen der Stifterin hinsichtlich Zuwendungen aus der Stiftung und Veranlagungen in der Stiftung nachgekommen. Auch bei österreichischen Privatstiftungen würden die Begünstigten ihre Wünsche an den Stiftungsvorstand herantragen, jedoch seien solche Wünsche nicht offensichtlicher Weise als Weisungen zu interpretieren, weshalb auch solche an den Stiftungsvorstand herangetragene Wünsche nicht einer vertretbaren Rechtsansicht abträglich seien.

Unter Subpunkt 2. 4 GÄ führte der steuerliche Vertreter für den Fall des Handelns auf einer unvertretbaren Rechtsansicht ins Treffen: Das Handeln sei auf einen Irrtum nach § 9 FinStrG zurückzuführen, der wiederum den für die Hinterziehung im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO nötigen Vorsatz ausschließe. Die Bw. sei von steuerlicher Intransparenz der Stiftung ausgegangen, infolge dessen sie über ihre tatsächliche Steuerpflicht geirrt habe, da ihr parallel zu ihrer Ansicht hinsichtlich der nicht vorliegenden Transparenz nicht bewusst sein habe können, dass in Wahrheit ihr die Einkünfte unmittelbar zuzurechnen gewesen seien.

Der Vorwurf, die Bw. habe sich diesbezüglich nicht ausreichend erkundigt, gehe ins Leere, da dieser Umstand lediglich im Zusammenhang mit der Frage der Entschuldbarkeit eines finanzstrafrechtlichen Irrtums beachtlich sei und selbst im Fall eines unentschuldbaren Irrtums vorsätzliches Handeln ausgeschlossen wäre. Das bloße Unterlassen des Einholens von Erkundigungen reiche nicht aus, um einen für die Hinterziehung relevanten Vorsatz zu begründen (FG Münster 5. September 2007, 1 K 1544/04 E).

Abschließend verwies der steuerliche Vertreter auf die Berufungsausführungen zum Irrtum nach § 9 FinStrG, demnach der Bw. ein Vorsatz in Bezug auf das Nichtentrichten der entsprechenden Abgaben nicht zur Last gelegt werden könne, weshalb sich die Verjährungsfrist nicht auf sieben Jahre verlängere.

Unter Subpunkt 3 GÄ brachte der steuerliche Vertreter vor: Bei der gewählten Veranlagungsstrategie sei in die Dachfondskonstruktionen LGT Class Fund Strategy 4 Years, LGT Class Fund Strategy 5 Years sowie LGT Class Fund Premium Strategy GIM der LGT Bank in Liechtenstein AG investiert worden; diese Dachfonds würden über vier Ebenen in weitere Zielfonds investieren. Für die Jahre 2000 und 2001 sei eine Beschaffung von Daten für die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge im Sinn des § 40 Abs. 2 InvFG für die Zielfonds der unteren Ebene nicht möglich gewesen, sodass eine Schätzung der ausschüttungsgleichen Erträge für diese Jahre zu erfolgen gehabt habe. Aufgrund der ausschließlichen Investition in thesaurierende Fonds seien Ausschüttungen, die als Indiz für eine entsprechende Ertragslage dienen hätten können, nicht vorgelegen.

LGT Class Fund Premium Strategy GIM investiere in LGT Class Fund Premium Strategy EX GIM, die in 14 Zielfonds investiere (welche zugleich Dachfonds seien), welche wiederum in 78 Zielfonds (davon 16 Dachfonds, 35 Hedgefonds, 27 Aktienfonds) investieren würden; die Dachfonds würden in 15 Zielfonds, davon 10 Anleihenfonds und 5 Aktienfonds investieren.

Der Veranlagungsstrategie der Dachfonds zufolge seien jeweils mit Ausnahme der untersten Fondsebene zumeist ebenfalls Dachfonds vorgelegen. Auf unterster Ebene sei in entweder als Aktien- oder Anleihenfonds ausgestattete Zielfonds investiert worden.

Derivative Finanzinstrumente seien (mit Ausnahme eines Dachfonds, der ausschließlich in Hedgefonds investierte) nur in geringem Ausmaß und als Sicherungsinstrumente gehalten worden.

Zur exemplarisch dargestellten Veranlagungsstrategie aus dem Fondsgeschäftsjahr 2001 anhand des LGT Class Fund Premium Strategy GIM brachte der Steuerberater vor: Für die Zusammensetzung des Fondsvermögens auf oberster Ebene sei durch die zwischengeschalteten Fonds durchgesehen und auf die tatsächlichen Investitionen in Aktien- oder Anleihenfonds abgestellt worden. Dem Ergebnis der Analyse der Zusammensetzung des Fondsvermögens der Dachfonds auf oberster Ebene zufolge sei das Vermögen zu 26,72 % in Anleihenfonds, zu 19,27 % in Hedgefonds und überwiegend zu 54,01 % in Aktienfonds investiert (siehe Beilage 1 zum Schreiben). Die Aktienfonds hätten in verschiedenen Ländern, wie Europa, Schwellenländer, Asien und Amerika investiert.

Für die Jahre 2000 und 2001 hätten Daten für die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge nicht zur Verfügung gestellt werden können, sodass die Erträge der Investmentfonds geschätzt werden mussten. Nachdem die gesetzliche Methode (§ 42 Abs. 4 InvFG) zur Schätzung nicht zu dem vom Verfassungsgerichtshof in ständiger Judikatur verlangten Ergebnis gekommen sei, nämlich eine möglichst den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechende und die Mehrzahl der Fälle umfassende Bemessungsgrundlage für die Besteuerung zu liefern, sei die Regelung § 24 Abs. 4 InvFG vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben worden (VfGH vom 15. Oktober 2004, G 49, 50/04 bzw. 26. September 2005, G 58/05).

Der Verfassungsgerichtshof habe § 42 Abs. 2 InvFG sowohl in der Fassung des BGBl. I Nr. 41/1998 als auch in der Fassung des BGBl. Nr. 818/1993 aufgehoben und ausgesprochen, dass frühere Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten; mangels spezialgesetzlicher Grundlagen für die Schätzung der Erträge eines Investmentfonds für diese beiden Jahre im InvFG habe eine Schätzung nach den allgemeinen Grundsätzen gemäß § 184 Abs. 1 BAO vorgenommen werden müssen. Ziel der Schätzung nach § 184 BAO sei es, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei die Schätzung nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben dürfe (Ritz, BAO, 3. Auflage, § 184 Tz. 3). Auch solle die Schätzungsmethode den vom Verfassungsgerichtshof in den obzitierten Erkenntnissen erwähnten Grundsätzen Rechnung tragen. Aus dem Verständnis der steuerlich vertretenen Bw. könne diesen Grundsätzen aber keinesfalls mit der Anwendung eines starren Prozentsatzes entsprochen werden, vor allem, weil es jedenfalls erforderlich erscheine, wegen der unbestreitbar hohen Volatilität der am Markt befindlichen Veranlagungsmöglichkeiten und den sich daraus ergebenden beträchtlichen Ertragsdifferenzen, diesen Prozentsatz von Jahr zu Jahr anzupassen.

Nach aktueller Rechtsprechung stehe die Wahl der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde frei (vgl. z. B. VwGH 18. November 2003, 2000/14/0187), allerdings sei jene Methode zu wählen, durch welche die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen mit der größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit ermittelt würden. Die Abgabenbehörde müsse auf alle vom Steuerpflichtigen substantiiert vorgetragenen und für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl. z. B. VwGH 18. Juli 2001, 98/13/0061). Im vorliegenden Fall sei die Entwicklung des Anteilswerts als geschätzte Bemessungsgrundlage für die ausschüttungsgleichen Erträge verwendet worden.

Im Fall von Investmentfonds sei bei einem Fehlen von Daten zu laufenden Erträgen und Aufwendungen sowie Substanzgewinnen und -verlusten primär der errechnete Wert (Rücknahmepreis) und dessen Veränderungen Indiz für das erwirtschaftete Ergebnis des Investmentfonds, umso mehr, wenn (wie im vorliegenden Fall) der Fonds seine Erträge nicht ausschütete, sondern thesaurierte. Als auf den Anteilswert wirkende Einflussfaktoren sehe auch die Finanzverwaltung neben dem nicht realisierten Substanzergebnis (Bewertung der Vermögensgüter) auch das realisierte ordentliche wie außerordentliche Ergebnis des Fonds (siehe Kapitel 2.1.1.2 Preisberechnung, Rz 74 ff InvFR 2008). Für die Relevanz des Anteilswerts bei der Ermittlung der Erträge eines Fonds spreche ebenfalls die nach Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof wiedereingeführte Regelung für die Schätzung der Erträge eines schwarzen Investmentfonds, bei der ebenfalls auf den Anteilswert und dessen Entwicklung abgestellt werde (§ 42 Abs. 2 InvFG in der Fassung BGBl I 2004/180). Die Veränderung des Anteilsstandes wirke sich nicht auf den Rücknahmepreis (der sich aus dem Fondsvermögen geteilt durch die in Umlauf befindlichen Anteile erbe), sondern nur auf das Fondsvermögen in absoluten Zahlen und den Anteilsstand aus.

In der vorliegenden Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sei die Entwicklung des Rücknahmepreises als Grundlage für die Schätzung des zu versteuernden Ergebnisses herangezogen worden; diese Schätzungsmethode sei mit der Schätzung nach dem Vermögenszuwachs vergleichbar, bei der grundsätzlich dem Steuerpflichtigen zusätzlich zu seinen Einnahmen die Vermögenszuwächse zugerechnet würden (Doralt, EStG, 11. Auflage, § 4 Tz 20). Da im vorliegenden Fall keine Ausschüttungen aus den Fonds vereinnahmt wurden, könne die Schätzung ausschließlich auf die Vermögensentwicklung gestützt werden. Die Heranziehung eines fixen Prozentsatzes für alle Jahre werde den judizierten Grundsätzen des Verfassungsgerichtshofs zur Schätzung gemäß § 184 BAO und den allgemeinen Prinzipien des Steuerrechts (vor allem dem Leistungsprinzip) nicht gerecht, da es zu beträchtlichen Renditeschwankungen in den Jahren komme.

Zur Verifizierung der Schätzmethode seien folgende Vergleichsrechnungen angestellt worden, die sich an der allgemeinen Entwicklung der Finanzmärkte orientieren. Bei der schätzungsweisen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen sei daher im ersten Schritt nach der Anlagestrategie der Zielfonds in der untersten Ebene unterschieden worden; danach sei ein individueller Schätzwert für jede Veranlagungsstrategie und für jedes Jahr ermittelt worden. Die Veranlagung sei hauptsächlich in Aktienfonds und Anleihenfonds, daneben auch noch in untergeordnetem Ausmaß in Hedgefonds erfolgt.

Unter Bezugnahme auf die Beilage 2 führte der Steuerberater ins Treffen: In dieser sei eine repräsentative Stichprobe von Aktienfonds für die Entwicklung der Aktienfonds im Zeitraum 2000 und 2001 zu finden, für welche die Rendite für die relevanten Zeiträume ermittelt worden sei. Die Stichprobe sei aus der Studie Koopmann J., Fondsstatistik - Auswertung der Fondsperformance für den

Zeitraum 1990 bis 2000 für die Regionen Deutschland, Europa, USA/ Nordamerika, Welt im Vergleich mit der Entwicklung der Benchmarkindizes entnommen worden. Die Stichprobe enthalte insgesamt 272 Fonds, welche in Aktien aus unterschiedlichen Regionen investieren (Deutschland, Europa, USA, Welt), die in geographischer Hinsicht den Investitionsregionen der betroffenen Zielfonds entsprechen würden.

Im Jahr 2000 ergebe sich eine durchschnittliche Rendite zwischen - 3,21 % (Aktienfonds USA) und - 6,33 % (Aktienfonds Welt). Dieses Ergebnis zeige, dass Aktienfonds im Jahr 2000 negative Ergebnis erzielt hätten. Noch deutlicher zeige sich die negative Entwicklung im Jahr 2001 mit Kursverlusten zwischen - 8,47 % (Aktienfonds USA) und - 25,48 % (Aktienfonds Deutschland).

Bezüglich der Anleihenfonds sei die Sekundärmarktrendite (SMR) als objektiver Vergleichswert herangezogen worden, welche 5,36 % für das Jahr 2000 und 4,67 % für das Jahr 2001 betrage (Quelle: Österreichische Nationalbank: <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=2.11.>) Bei Anleihenfonds würden zum einen zusätzliche Aufwendungen, wie Managementgebühren sowie Fondsverwaltungskosten anfallen, zum anderen werde davon ausgegangen, dass Anleihenfonds für gewöhnlich stärker in kurzfristige Produkte investieren würden, was ebenfalls zu geringeren Renditen als der Sekundärmarktrendite führe. Zur Berücksichtigung der auf Fondsebene anfallenden Kosten sei die total expense ratio (TER) herangezogen worden, die bezogen auf das Fondsvermögen angegeben werde. Die TER für Anleihenfonds betrage im Durchschnitt 0,5 % (siehe Statistik Beilage 3), wodurch eine Rendite in Höhe von 4,86 % für 2000 und 4,17 % für 2001 resultiere.

Der Credit Suisse/Tremont Hedge Fund Index sei der größte seiner Art und umfasse ca. 4.000 Single Hedge Fonds und ermittle eine repräsentative Rendite über sämtliche Investitionsstrategien auf dem Hedge Fund Markt. Nach diesem Index würden Hedgefonds für den Zeitraum Beginn 2000 bis Ende 2001 eine positive Entwicklung von rund 20 % (10 %/Jahr) zeigen; Hedgefonds seien nur im LGT Class Fund Premium Strategy GIM nur zu rund 19 % enthalten, in den Dachfonds LGT Class Fund Strategy 5 Years und LGT Class Fund Strategy 4 Years werde zur Gänze auf Investition in Hedgefonds verzichtet, sodass es bei Berücksichtigung der Anlagestrategie in beiden Jahren in Summe zu einer negativen Wertentwicklung komme.

Auf Basis der beigelegten Statistiken für die Jahre 2000 und 2001 sei belegt: Bei der negativen Entwicklung der Anteilswerte der Fonds LGT Class Fund Strategy 4 Years, LGT Class Fund Strategy 5 Years sowie LGT Class Fund Premium Strategy GIM handle es sich nicht um zufällige Veränderungen, diese Entwicklung sei für den gesamten Markt nachzuweisen. Die positive Entwicklung der Anleihenfonds und Hedgefonds sei wegen ihrer Untergewichtung und der relativ geringen positiven Entwicklung im Vergleich zu den Aktienfonds von der negativen Entwicklung der Aktienfonds auf Ebene der Dachfonds überlagert worden.

Aus der Sicht der Bw. sei es auch aus Durchschnittsüberlegungen betreffend die Finanzmärkte daher gerechtfertigt, die Entwicklung des Anteilswertes als Schätzung für die Steuerbemessungsgrundlage heranzuziehen, da diese Vorgehensweise mit der größten Wahrscheinlichkeit zu einer wirtschaftlich richtigen Besteuerungsgrundlage führe.

In der Beilage zur Gegenäußerung wurden dem Finanzamt eine Aufgliederung der Investitionen des Dachfonds LGT Class Fund Premium Strategy GIM als Beilage 1, Übersicht über die Wertveränderung in den Jahren 2000 und 2001 betreffend Deutschland, Europa, USA und Welt als Beilage 2 sowie eine Verteilung der TER bei Aktien- und Anleihenfonds als Beilage 3 übermittelt.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2010 bestritt der steuerliche Vertreter unter Einbeziehung der Äußerungen in der abgabenbehördlichen Stellungnahme sowie der nachfolgenden Ausführungen, dass es der Abgabenbehörde gelungen sei, eine Abgabenhinterziehung im Sinn des § 33 Abs. 1 FinStrG, jedenfalls nicht in subjektiver Hinsicht festzustellen und hielt der Begründung, derzufolge im Bericht a) unter Punkt 2. darauf hingewiesen worden sei, dass die Bw. nichtversteuerte Einnahmen in eine Stiftung eingebracht habe (Argument 1), b) auf Seite 2 d, 6. Absatz, zu entnehmen sei, dass die Bw. Einkünfte aus der Stiftung bis lang nicht in die Einkommensteuererklärung aufgenommen habe (Argument 2), entgegen: Was das Argument 1 anbelangt, würde die Einbringung von nicht-versteuerten Einnahmen in eine liechtensteinische Stiftung per se weder in objektiver; noch in subjektiver Sicht den Tatbestand hinsichtlich der allfälligen nachfolgenden Verkürzung von Einkünften aus einer Stiftung zu begründen vermögen. Dem Argument 2 sei zu erwidern, dass dies im Bericht auf Seite 2d 6. Absatz nur dahingehend formuliert sei, dass Stiftungsbegünstigte Einkünfte aus ausländischen/ mit inländischen endbesteuerungsfähigen Erträgen vergleichbaren Kapitalerträgen in die Einkommensteuererklärung aufnehmen „müssen“, ohne dass diesfalls der subjektive Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG begründet sei; somit finde sich weder in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, noch im Prüfbericht eine Begründung, welche die Annahme einer siebenjährigen Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO, somit das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG in subjektiver Sicht rechtfertigen würden.

Dem abgabenbehördlichen Argument 3, demzufolge vorsätzliches Handeln im Rahmen der freien Beweiswürdigung dadurch konstatiert worden sei, dass die Bw. Provisionen für eine Grundstückstransaktion in Österreich sowie die aus diesem Vermögen in der Folge angefallenen Zinsen nicht in ihrer Einkommensteuererklärung aufgenommen habe, konterte der Steuerberater: Im Rahmen der Wiederaufnahme der Jahre 2000 und 2001 und der damit erfolgten Berufung gehe es weder um die Beurteilung der erhaltenen Provisionen für die Grundstückstransaktion in Österreich, noch um die aus diesem Vermögen angefallenen Zinsen, sondern ausschließlich darum, ob der Tatbestand des § 33 Abs. 1 FinStrG in objektiver und subjektiver Sicht im Hinblick auf die Versteuerung der Einkünfte aus der in Rede stehenden Stiftung für den Zeitraum 2000 und 2001 vorliege oder nicht.

Aus diesem Grunde würden auch die weiteren Ausführungen im Zusammenhang mit dem Vermittlungshonorar (Provision)/strenges Bankgeheimnis/lockere Devisenkontrollen/absolute Anonymität ins Leere gehen, da diese letztlich mit dem in diesem Zusammenhang tatsächlich zu beurteilenden Sachverhalt hinsichtlich der Einkünftezurechnung aus der Stiftung für die Jahre 2000 und 2001

weder in objektiver, noch in subjektiver Sicht eine Rolle spielen würden. Diese Ausführungen der Abgabenbehörde (Argument 4), insbesondere zu den Provisionen im Hinblick auf eine Grundstückstransaktion in Österreich, könnten daher den subjektiven Tatbestand der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG im Hinblick auf die Einkünftezurechnung bei der Stiftung und der damit verbundenen Aufnahme in die Einkommensteuererklärung für die Jahre 2000 und 2001 nicht feststellen.

Dem Argument 5, demzufolge die Bw. „*jene Sorgfalt außer Acht gelassen*“ habe, zu der sie aufgrund ihrer persönlichen Verhältnisse als Gebäudeverwalter/Immobilienmakler verpflichtet und fähig gewesen sei, fügte der Steuerberater hinzu: Hier konstatiere die Behörde geradezu den Ausschluss des Vorsatzes, der Vorwurf einer Sorgfaltspflichtverletzung münde letztlich allenfalls in einem Fahrlässigkeitsvorwurf. Führe die Behörde dahingehend weiter aus, dass es nicht ernsthaft vertretbar „*erscheint*“, dass Vermittlungsprovisionen nicht in die Steuererklärungen aufgenommen und somit nicht versteuert werden müssten (Argument 6), so könne auf die vorherigen Ausführungen dahingehend verwiesen werden, dass es hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 nicht um die Beurteilung der Vermittlungsprovisionen gehe.

Dem Argument, demnach die Kenntnisse über das grundsätzliche Bestehen der Einkommensteuerpflicht vorausgesetzt werden dürfe (Argument 7), sei zu erwidern, dass es hier nicht um die Frage der „*grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht*“ per se gehe, sondern - ausschließlich - darum, dass die Bw. aufgrund der in der Berufung dargestellten Argumente die Einkünfte aus der Stiftung im Jahr 2000 und 2001 irrtümlicherweise nicht in ihre Einkommensteuererklärung aufgenommen habe.

Dem Argument, demnach die Prüfungsfeststellungen dadurch bekräftigt würden, dass die Bw. in zeitlicher Nähe zum Bekanntwerden des Vorliegens von Steuerdaten der LGT-Bank bei der österreichischen Finanzverwaltung eine Selbstanzeige erstattet habe (Argument 8), sei zu erwidern, dass dies einerseits die subjektive Tatseite zum Zeitpunkt 2000 und 2001 nicht zu begründen vermöge, andererseits sei ohnedies bereits in der Selbstanzeige vom 26. März 2008 unter Punkt 3.1 darauf hingewiesen (und in der Berufung näher ausgeführt) worden, dass die Bw. im Hinblick auf die Zurechnung der Einkünfte der Stiftung einem Irrtum unterlegen sei.

Abschließend fasste der Steuerberater zusammen: Die Voraussetzungen für das Vorliegen der verlängerten Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2, 2. Satz BAO seien weder in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, noch im Prüfbericht begründet worden; im Ersuchen um Gegenäußerung vom 8. Oktober 2009 liege zur subjektiven Tatseite keine - zweifelsfreie ausreichende - Begründung vor, welche den Vorsatzvorwurf feststelle. Auf die in der Berufung geltend gemachte Irrtumsproblematik sei überhaupt nicht eingegangen worden. Insbesondere seien keine begründeten Feststellungen zur subjektiven Tatseite im Hinblick auf die Nichtversteuerung der Einkünfte der Stiftung für die Jahre 2000 und 2001 getroffen worden.

Hinsichtlich sämtlicher in Zusammenhang mit der vertretbaren Rechtsansicht sowie hinsichtlich des Vorliegens eines Irrtums der Bw. getätigten Ausführungen dürfe auf die Berufungsschrift sowie auf die Erstattung der Gegenäußerung vom 2. November 2009 verwiesen werden.

In der über Antrag der Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vom 2. Juli 2013 führte Dr. Fraberger ergänzend aus: Die Bw. habe jedenfalls in den Streitjahren noch davon ausgehen können, dass die Stiftung gegenüber den österreichischen Steuerbehörden abschotte. Selbst heute noch sei keine eindeutige Judikatur der Höchstgerichte bezüglich der Abgrenzung der Kriterien für eine transparente zur intransparenten Stiftung gegeben. Ein erster Anhaltspunkt davon möge das „*Trust*“ Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs aus dem Jahr 1988 gewesen sein, in dem der Gerichtshof aber nur in einigen wenigen Zeilen auf die möglichen Abgrenzungskriterien eingehe. Ein Zeichen für das Vorliegen einer transparenten Stiftung möge ein Mandatsvertrag sein, wobei aber hier wiederum auf die Ausführungen von Dr. Marschner in Jakom verwiesen sei, demzufolge in jedem Einzelfall zu beurteilen sei, ob ein Mandatsvertrag tatsächlich stets zu einer transparenten Stiftung führe.

In dem von Dr. Fraberger vorgelegten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. September 2010, 2005/13/0079, in dem der Gerichtshof die Eigenschaft einer österreichischen Stiftung auf seine Transparenz zu beurteilen gehabt habe, habe das Höchstgericht ausgesagt, dass der Umstand, dass der Stiftungsvorstand dem Willen des Stifters nachkomme, nicht als ungewöhnlich anzusehen sei, sondern vielmehr geradezu der Willensbildung jeder Stiftung immanent sei. Nur wenn besondere Umstände hinzutreten, könne von einer transparenten Stiftung gesprochen werden.

In den steuerlich zu beurteilenden Jahren 2000 und 2001 sei keineswegs noch absehbar gewesen, in welche Richtung sich die Literatur entwickeln werde, weshalb von einem Vorsatz der Bw. nicht gesprochen werden könne.

Den Ausführungen des Dr. Fraberger stellte der Amtsvertreter Mag. Zach die Rechtsmeinung entgegen, dass sowohl die subjektive als auch die objektive Tatseite verwirklicht worden seien. Entgegen der die Abgabepflichtige nach § 119 BAO treffenden Verpflichtung habe die Bw. dem Finanzamt keineswegs die Höhe der entsprechenden Einkünfte offen gelegt, ja nicht einmal die Gründung der Stiftung selbst in Liechtenstein den österreichischen Finanzbehörden angezeigt, womit zumindest bedingter Vorsatz vorliege; der Bw. wäre zumutbar gewesen, sich bei den steuerlichen Vertretern zu erkundigen, ob die entsprechenden Beträge, die sie bezogen habe, in Österreich der Steuerpflicht unterliegen würden.

Zur abgabenbehördlichen Betonung der subjektiven Tatseite wies Dr. Fraberger darauf hin, dass die Bw. offensichtlich davon ausgegangen sei, dass die Stiftung vergleichbar dem österreichischen Recht intransparent sei, damit abschotte und ihr Vermögen ihrem Zugriff durch die Stiftungsgründung nunmehr entzogen sei. Auch ein bedingter Vorsatz setze voraus, dass das Problem erkannt worden sei, man sich aber billigend damit abgefunden habe, möglicherweise einen abgabenrechtlich relevanten Tatbestand zu verwirklichen. Genau dies sei bei der Bw. nicht der Fall gewesen; sie sei steuerlich in keiner Weise umfassend vorgebildet gewesen, weshalb sie auch kein bedingter Vorsatz getroffen habe, die entsprechenden Einkünfte nicht in die Steuererklärung aufzunehmen.

Im Jahr 2008 sei die Kanzlei sich trotz einiger Erfahrungen im Bereich der Stiftungen unsicher gewesen, ob es sich bei der in Rede stehenden Stiftung um eine transparente oder intransparente Stiftung handle, was schon daraus zu sehen sei, dass die Bw. als Teil des Offenlegungsschriftsatzes in eventu auch die steuerliche Behandlung der intransparenten Stiftung dem Finanzamt bekanntgegeben hätten.

Auf die Frage des Amtsvertreters hinauf, warum für die Jahre 2002 bis 2007 keine Berufung eingebracht worden sei, gab Dr. Fraberger zu Protokoll: Dies sei der Zeitraum gewesen, bei dem auch bei bloßer Fahrlässigkeit oder bei Vorliegen eines Rechtsirrtums eine Abgabefestsetzung erfolgen könne. Letztlich sei die Bw. dagegen gewesen, dies nach Vorhalt der entsprechenden Judikatur- und Literaturstellen, eine Berufung für diesen Zeitraum einzubringen. Dies ändere aber nichts daran, dass der Ansicht der Bw. nach die Streitjahre bereits verjährt seien.

Die vertretbare Rechtsansicht müsse nicht zum Zeitpunkt, wo es erstmals Literatur oder Judikatur zu einem bestimmten Thema gibt, vorhanden sein.

Der Ableitung der Abgabenhinterziehung aus den „Provisionen“ hielt Dr. Fraberger entgegen, dass dem ein anderer Sachverhalt zugrunde liege. Es mag durchaus üblich sein, dass bei Vorliegen eines schlichten Bankkontos die Vorlage einer Abgabenhinterziehung erkannt werde, hingegen könnten bei einer Stiftung sehr wohl Zweifel, ob die Beträge der Stiftung selbst oder einer natürlichen Person zuzurechnen seien, bestehen.

Auf den Vorhalt des Amtsvertreters hinauf, demzufolge die Selbstanzeige ganz offensichtlich in Reaktion auf die „Steuer-CD“ erfolgt sei, betonte Dr. Fraberger, dass die Selbstanzeige über Anraten der Kanzlei zustande gekommen sei und die Jahre 2000 und 2001 zu beurteilen seien, und gab zu Protokoll: Das Wissen der Bw. später, nämlich 2008, über die steuerlichen Konsequenzen sei zwar zutreffend, aber nicht in die Vergangenheit projizierbar.

Abschließend verzichteten die Parteien auf die Abgabe einer Äußerung zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001.

#### *Über die Berufung wurde erwogen:*

#### **1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001**

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Ist Verjährung eingetreten, so ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 304 BAO ausgeschlossen, sofern ihr nicht ein Antrag gemäß § 303 Abs. 1 zugrunde liegt, der a) innerhalb des Zeitraumes, bis zu dessen Ablauf die Wiederaufnahme von Amts wegen unter der Annahme einer Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209 Abs. 2) von sieben Jahren zulässig wäre, oder b) vor dem Ablauf einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Rechtskraft des das Verfahren abschließenden Bescheides eingebracht wurde.

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 7ff. zu § 303, sind Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (z. B. VwGH 26. Jänner 1999, 98/14/0038; 26. Juli 2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (z. B. VwGH 19. November 1998, 96/15/0148; 26. Juli 2000, 95/14/0094; 21. November 2007, 2006/13/0107).

Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen wie z. B. die Zahlungswilligkeit, VwGH 14. Juni 1982, 82/12/0056).

Solche Tatsachen sind z. B. Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind (z. B. VwGH 27. Mai 2003, 98/14/0072); Nichtverausgabung von geltend gemachtem Erhaltungsaufwand (VwGH 16. Februar 1994, 90/13/0071); getätigte Ausgaben (die Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen sind); Unterbleiben von Aufzeichnungen (VwGH 24. September 1996, 95/13/0018; 26. Mai 1998, 93/14/0233); das Unterbleiben einer Vereinbarung über die Verzinslichkeit oder über einen allfälligen Vorteilsausgleich (VwGH 20. November 1996, 96/15/0015, 0016, betreffend verdeckte Gewinnausschüttung); Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH 18. Jänner 1989, 88/13/0075, 88/13/0077); für die Bewertung von Wirtschaftsgütern oder für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Anlagevermögen maßgebende Umstände; nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens (vgl. § 2 Abs. 1 Z 4 und 5 der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33).

Im gegenständlichen Berufungsfall wurde dem Finanzamt erst durch eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG bekannt, dass die Bw. eine Stiftung nach liechtensteinischen Recht gegründet hatte, die jedoch mit einer Privatstiftung nach österreichischen Recht nicht vergleichbar ist. Nach § 1 Abs. 1 des Privatstiftungsgesetzes (PSG) ist eine Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes nämlich 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. Der Vorstand der Stiftung muss gemäß § 15 Abs. 1, erster Satz des PSG in der Stammfassung des BGBl. Nr. 694/1993/der Fassung BGBl. I Nr. 98/2001 aus wenigstens drei Mitgliedern bestehen. Während § 15 Abs. 1 zweiter Satz PSG in der Stammfassung noch bestimmt, dass zwei Mitglieder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben müssen, müssen nach dem zweiten Satz des § 15 Abs. 1 in der Fassung des BGBl. I Nr. 98/2001 zwei Mitglieder des Stiftungsvorstands ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem

Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des Abkommens über die Schaffung eines Europäischen Wirtschaftsraumes, BGBl. Nr. 909/1993, haben. Nach § 15 Abs. 2 PSG in der Stammfassung als auch in der darauffolgenden abgeänderten Gesetzesfassung können ein **Begünstigter**, dessen Ehegatte sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, sowie juristische Personen **nichtMitglieder des Stiftungsvorstands** sein. Die liechtensteinische Stiftung ist in Art 552 bis 570 PGR geregelt. Dass dem Mandatsvertrag vom 8. XXXX 1994 (=MV) zufolge die Bw. die liechtensteinische ABC Treuhand AG mit der Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung beauftragt hatte, bei der die Bw. als alleinige Erstbegünstigte eingesetzt wurde, wurde dem Finanzamt auch erst im Zuge der Selbstanzeige der Bw. gemäß § 29 FinStrG vom 26. März 2008 bekannt.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die „Angaben zur Stiftung, Widmungserklärung“ im Punkt 3 des Mandatsvertrages detailliert dargestellt:

„Name der Stiftung:	A Stiftung
Gerichtsstand/Sitz:	Vaduz
Statuten:	Standard
Stiftungskapital:	SFr. 30.000
Widmungserklärung:	Das Stiftungskapital und alle jetzt und in Hinkunft vom Auftraggeber in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerte widmet der Auftraggeber hiermit der Stiftung.
Dauer der Stiftung:	SFr. 30.000
Zweck:	Zweck der Stiftung ist die wirtschaftliche Unterstützung von Angehörigen bestimmter Familien sowie ergänzend von außerhalb des Familienkreises stehenden natürlichen und juristischen Personen. Die Stiftung ist befugt, alle Geschäfte abzuschließen, die dem Zweck der Stiftung dienen können. In diesem Rahmen ist auch die Veräußerung oder Belastung des Stiftungsvermögens einschließlich des Ertrages sowie die nicht gewerbliche Gewährung von Darlehen und Krediten zulässig. Ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe wird nicht betrieben.,
Externe Stiftungsräte:	---
Zeichnungsrecht:	---
Begünstigung:	Gemäß separatem Beistatut
Bankkonto bei:	Bank in Liechtenstein, AG, Vaduz
Währung:	Diverse
Zeichnungsrecht:	ABC Treuhand AG, einzeln Stiftungsrat gemäß Vertretungsmacht
Gesellschaftspost:	Nein
ABCT Korrespondenz:	Gesellschaftsdossier
Kontaktadresse für dringende Fälle:	0043-1-000000 (privat)
Buchhaltung:	Nein
Buchhaltungswährung:	---
Geschäftsjahr:	1.1. bis 31.12.
Vermögensaufstellung (sofern keine Buchhaltung):	Ja
Kontrollstelle (nicht zwingend):	Nein
Der Auftraggeber nimmt zur Kenntnis, dass die Bleibepost sowie die für ihn im Gesellschaftsdossier aufbewahrte ABCT-Korrespondenz („Kundenpost“) mit dem Datum als zugestellt gilt, das sie trägt. Allfällige Nachteile und Schäden, die sich aus der Zurückbehaltung und der sich daraus ergebenden mangelnden Information des Auftraggebers ergeben könnten (z.B. Fristversäumnis), gehen ausschließlich zu seinen Lasten. Die ABC Treuhand hält die Kundenpost zur jederzeitigen Verfügung des Auftraggebers und seiner Bevollmächtigten bereit. Der Auftraggeber stimmt einer Vernichtung der Kundenpost - mit Ausnahme	



der Gründungsdokumente - nach Ablauf einer Aufbewahrungsdauer von drei Jahren ausdrücklich zu. Ebenso erklärt er sich mit der Aufzeichnung auf Bildträgern einverstanden.

Sonstige Instruktionen:

---

Erst mit der Offenlegung des in Rede stehenden Mandatsvertrags hatte das Finanzamt die Kenntnis davon, dass 1) Punkt 4 MV zufolge „die ABC Treuhand als Stiftungsrat (-räte) bis auf weiteres Peter M., Eschen und Roger R., c/o ABC Treuhand AG, Vaduz delegierte“ bzw. dass „jeder Stiftungsrat einzeln zeichnungsberechtigt ist“; 2) mit Punkt 5 MV „die ABC Treuhand sowie die von ihr beauftragten Personen verpflichtet wurden, das Mandat nach den Weisungen der zur Erteilung von Instruktionen Berechtigten auszuüben. Zu selbständigen Handeln sind sie befugt, wenn dies zur Wahrung der Interessen des Auftraggebers erforderlich ist, Instruktionen nicht zeitgerecht eingeholt werden können und durch derartige Handlungen keine gesellschaftsrechtlichen Haftungen ausgelöst werden.“; 3) der Text des Punkts 6. Bevollmächtigung“ MV wie folgt lautet:

„Zur Erteilung von Instruktionen sind neben dem Auftraggeber berechtigt und bevollmächtigt:

Architekt X.A., geb. am ... , sofort

Y.A., geb. am ..., im Falle der Geschäftsunfähigkeit der Auftraggeberin, welche durch zwei unabhängige medizinische Bestätigungen dem Stiftungsrat nachzuweisen ist.

Die Instruktionsberechtigten zeichnen einzeln.

Die Vollmacht umfasst nicht den Erlass oder die Aufhebung sowie die Änderung oder Ergänzung von Statuten und Beistatuten. Im Übrigen deckt sich die Vollmacht mit der Instruktionsgewalt des Auftraggebers und ist ausdrücklich auch über den Tod des Auftraggebers hinaus gültig.

Darüber hinaus ermächtigt und bevollmächtigt der Auftraggeber den Instruktionsberechtigten, ihn bei der Wahrnehmung und Ausübung allfälliger Begünstigtenrechte zu vertreten, insbesondere auch Vermögenswerte entgegenzunehmen bzw. Ausschüttungen oder die Einräumung wirtschaftlicher Vorteile zu veranlassen und hierüber zu quittieren.“

Erst mit dem der Amtspartei per Fax übermittelten Mandatsvertrag wusste das Finanzamt, dass Punkt 7 MV zufolge „Instruktionen mündlich, schriftlich, telefonisch, per Telex oder Telefax erteilt werden können. Sämtliche Instruktionen sind über erstes Verlangen der ABC Treuhand schriftlich vom Instruktionsgeber zu bestätigen.

Die ABC Treuhand verlangt nach Möglichkeit vom Instruktionsgeber Ausgaben, die geeignet sind, seine Identität mit größtmöglicher Sicherheit festzustellen. Der Auftraggeber trägt jedoch alle mit diesem Modus verbundenen Risiken, insbesondere diejenigen, die sich aus einem Übermittlungs- oder Identifikationsfehler oder Missverständnis ergeben könnten. Weiters verpflichtet er sich, eine von der ABC Treuhand allenfalls verlangte Deckung umgehend anzuschaffen. Solange keine Deckung vorliegt, müssen die Aufträge von der BIL Treuhand nicht ausgeführt werden.“

Im Gegensatz zur Bw., welche von der Vergleichbarkeit ihrer Stiftung mit einer österreichischen Privatstiftung ausgeht, hält die Stiftung nach Auffassung des Finanzamts und des Unabhängigen Finanzamts einem Vergleich mit dem österreichischen Privatstiftungsgesetz bei Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Juni 2009, 2006/13/0183, demzufolge die Stiftung im Rahmen des Typenvergleiches auf Inhalt und Begünstigtenregelung der Stiftsdokumente zu prüfen sei, nicht stand. Um von einer Vergleichbarkeit der Stiftung der Bw. mit einer österreichischen Privatstiftung ausgehen zu können, wäre nämlich zwingend die unabhängige Leitung durch den Stiftungsvorstand im Verhältnis zum Stifter erforderlich gewesen.

Bei der Beurteilung war nicht nur auf die gesetzlichen Regelungen abzustellen, sondern eine einzelfallbezogene Würdigung anhand der Stiftungsdokumente vorzunehmen. Im Hinblick auf den oben zitierten Inhalt des Mandatsvertrages war von einem Weisungsrecht des Stifters bzw. Begünstigten auszugehen, zumal mit Punkt 5 MV die ABC Treuhand sowie die von ihr beauftragten Personen unmissverständlich dazu verpflichtet wurden, das Mandat nach den Weisungen der zur Erteilung von Instruktionen Berechtigten auszuüben. Sind sie zu selbständigen Handeln befugt, wenn dies zur Wahrung der Interessen des Auftraggebers erforderlich ist, Instruktionen nicht zeitgerecht eingeholt werden können und durch derartige Handlungen keine gesellschaftsrechtlichen Haftungen ausgelöst werden, so war dieser Konditionalsatz der Beweis für das Weisungsrecht einer Person, welche nicht Mitglied des Stiftungsvorstands ist, womit die Stiftung der Bw. den Anforderungen einer Stiftung nach dem Privatstiftungsgesetz nicht entspricht. Mangels Vergleichbarkeit der Stiftung der Bw. mit einer österreichischen Privatstiftung war eine Zurechnung der Einkünfte aus dem Stiftungsvermögen an die Stiftung auszuschließen.

Dass den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden eine „neue Tatsache“ im Sinn des § 303 BAO zugrunde gelegen war, war anhand der beim Finanzamt am 26. März 2008 eingebrachten Selbstanzeige und der dazu gehörigen Beilagen nicht zu bezweifeln, hatte die Abgabenbehörde doch erstmals mit dieser Anzeige Kenntnis davon erlangt, dass die Bw. eine Stiftung in Liechtenstein mit un versteuerten Geldern errichtet hatte, ohne die Erträge aus dieser Stiftung in ihren Abgabenerklärungen für all die Jahre nach der Stiftungsgründung offen gelegt zu haben. Mit den im Rahmen der Selbstanzeige erklärten Einkünften aus der Stiftung für die Jahre 1994 bis 1999 bewies die Bw. ihren Willen (!), steuerpflichtige Einkünfte aus der Stiftung für die Jahre 1994 bis 1999, also für einen Zeitraum von sechs Jahren vor der Besteuerung geschützt zu haben. Die Tatsache, dass Tz 3 PB zufolge der Außenprüfer die Einkünfte für die Jahre 2000 bis 2007 in Ermangelung exakter Berechnungsgrundlagen für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß § 184 BAO im Schätzungsverfahren zu ermitteln gehabt hatte und das Finanzamt aufgrund des Prüfberichts Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 leg. cit. hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2002 ff. erlassen hatte, ohne dass die Bw. ein Rechtsmittel gegen

diese Bescheide erhoben hatte, war der Beweis dafür, dass der Schätzung Sachverhaltselemente zugrunde gelegen waren, die im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide (für die Jahre 2000 und 2001) existent gewesen waren und erst später, nämlich im Zuge der Außenprüfung hervorgekommen sind.

Was die mit der Berufung thematisierte Verjährung betrifft, beträgt deren Frist bei der Einkommensteuer gemäß § 207 Abs. 2, erster Satz BAO fünf Jahre, bei der hinterzogenen Einkommensteuer gemäß § 207 Abs. 2, zweiter Satz BAO in der für die Streitjahre geltenden Fassung sieben Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 leg. cit. mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Absatz 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. Werden nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1, erster Satz BAO um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1, zweiter Satz BAO jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Mit BGBl. I Nr. 57/2004 (Steuerreformgesetz 2005) bzw. BGBl. Nr. 180/2004 (Abgabenänderungsgesetz 2004) wurden die Verjährungsfristen verkürzt, die neuen Bestimmungen waren grundsätzlich ab 1. Jänner 2005 bzw. 1. Jänner 2006 anzuwenden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 105/2010, wurde diese Frist wieder auf zehn Jahre ausgedehnt. Gemäß § 323 Abs. 27 BAO ist diese Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erstmals auf nach dem 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenansprüche anzuwenden.

Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Tz 42 zu § 209, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs sind abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechts (z. B. VwGH 22. September 1989, 87/17/0271; 30. April 2003, 2002/16/0076; 16. Dezember 2004, 2004/16/0146, 0147; 686 BlgNR 22. GP, zu § 323 Abs. 18), bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnissen ankommt (VwGH 30. April 2003, 2002/16/0076; 16. Dezember 2004, 2004/16/0146, 0147). Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (vgl. z. B. VwGH 16. Dezember 2004, 2004/16/0146, 0147; 21. März 2005, 2004/17/0168-0172, AW 2004/17/0029-0033; 686 BlgNR 22. GP, zu § 323 Abs. 18).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Frage, ob Abgaben hinterzogen sind, eine Vorfrage für die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz (siehe VwGH 20. Februar 1991, 86/13/0047; 26. April 1994, 90/14/0142; 19. März 2003, 2002/16/0190).

Die strittigen Abgabenansprüche betreffend die zu veranlagende Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 sind gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO jeweils mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorzunehmen war, entstanden; dementsprechend hat die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren für den Veranlagungszeitraum 2000 mit Ablauf des Kalenderjahres 2005/für den Veranlagungszeitraum 2001 mit Ablauf des Kalenderjahres 2006 geendet. Wurden die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 im Juli 2009 erlassen, so wäre nur im Fall des Vorliegens von hinterzogenen Abgaben die Erlassung der angefochtenen Bescheide entsprechend den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen innerhalb der Verjährungsfristen erfolgt; der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen.

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der **vorsätzlich** unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Vom Abgabepflichtigen sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände gemäß § 119 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs. 2 BAO insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Im vorliegenden Berufungsfall hatte die Bw. die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 lit. a FinStrG dadurch erfüllt, dass sie unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Jahre 2000 und 2001 nicht erklärt hatte, sodass eine Verkürzung von Abgaben (nicht nur) für die Jahre 2000 und 2001 bewirkt wurde, die dem Finanzamt gegenüber erst in der Selbstanzeige gemäß § 29 Abs. 1 FinStrG vom 26. März 2008 dargelegt wurde.

Mit der Bestreitung eines vorsätzlichen Handelns war für die Bw. durch die Aktenlage bedingt nichts zu gewinnen, weil es für die Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes der Abgabenhinterziehung im Sinn des § 33 Abs. 1 leg. cit. notwendig ist, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu

genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. § 8 Abs. 1 leg. cit. definiert nur den bedingten Vorsatz. Wird bei einem gesetzlichen Tatbild „Absicht“ und „Wissentlichkeit“ gefordert (siehe § 33 Abs. 2, § 38 Abs. 1 lit. a hinsichtlich Gewerbsmäßigkeit und § 38 Abs. 1 lit. c hinsichtlich Überwindung, Verhinderung des Widerstands durch Waffengebrauch), so ist auf den Text des § 5 StGB zu verweisen, der mehrere Arten des Vorsatzes unterscheidet und die Begriffe „(Bedingter) Vorsatz“ im § 5 Abs. 1 StGB, „Absicht“ im § 5 Abs. 2 leg. cit., „wissentlich“ im § 5 Abs. 3 leg. cit. definiert.

Nach § 8 Abs. 1 FinStrG/§ 5 Abs. 1 StGB liegt der bedingte Vorsatz an der Untergrenze des Vorsatzes. Beim Eventualvorsatz strebt der Abgabepflichtige die Verwirklichung des Unrechts des Sachverhalts zwar nicht an, rechnet nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Erfolg, hält ihn jedoch für möglich. Eine Bejahung des Handlungsergebnisses durch den Abgabepflichtigen ist nicht erforderlich, auch bewusste Gleichgültigkeit stellt bedingten Vorsatz dar. Es genügt, wenn der Abgabepflichtige sich mit der Sachverhaltsverwirklichung, sei es auch bedauernd und mit Unlust abgefunden hat. Erkennt der Abgabepflichtige nicht, dass seine Handlungsweise die Bestimmung des § 33 FinStrG, also geltendes Finanzstrafrecht verletzt, so liegt ein Rechtsirrtum vor.

Für den Fall, dass dem Abgabepflichtigen bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufen ist, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ, wird ihm gemäß § 9 FinStrG weder Vorsatz, noch Fahrlässigkeit zugerechnet; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterlief.

Im gegenständlichen Berufungsfall lag eine das Vorliegen der Abgabenhinterziehung aussprechende Entscheidung der Strafbehörde nicht vor, sodass die Abgabenbehörde festzustellen hatte, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen wurden. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und nachprüfbar feststellbare Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem zu beachten, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs beruht vorsätzliches Handeln zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 30. Oktober 2003, 99/15/0098; 23. Juni 1992, 92/14/0036). Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25. April 1996, 95/16/0244; 19. Februar 2002, 98/14/0213; 9. September 2004, 99/15/0250). Bestreitet eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache, so muss die Abgabenbehörde den Bestand der Tatsache nicht „im naturwissenschaftlichen- mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (vgl. VwGH 23. Februar 1994, 92/15/0159).

Mit der Steuerhinterziehung im Sinn des § 33 FinStrG sanktioniert das Finanzstrafgesetz ein willkürliches, tatbestandsmäßiges, rechtswidriges, schuldhaftes, vom Gesetz mit Strafe bedrohtes Verhalten, wobei „willkürlich“ ein vom Willen beherrschtes, äußeres Verhalten ist. Dass jemand vorsätzlich irrt, ist denkunmöglich, sodass ein vermeidbarer Irrtum stets das Ergebnis einer bewussten oder unbewussten Fahrlässigkeit ist; sei es, dass es der Abgabepflichtige unterlassen hat, sich die in seiner Lage nötige Sach- oder Rechtskenntnis zu verschaffen, sei es, dass in einer bestimmten Situation die Anwendung der erforderlichen Aufmerksamkeit oder Sorgfalt unterblieb. Dass sich ein Rechtskundiger auf seinem Fachgebiet niemals mit einem Rechtsirrtum entschuldigen kann, ist § 9 Abs. 2, zweiter Fall, StGB zu entnehmen, demzufolge „der Rechtsirrtum dann vorzuwerfen ist, wenn sich der Täter mit den einschlägigen Vorschriften nicht bekannt gemacht hat, obwohl er seinem Beruf, seiner Beschäftigung oder sonst den Umständen nach dazu verpflichtet gewesen wäre“. Das dies nicht nur für Juristen gilt, ist aus der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs abzuleiten, weil der Oberste Gerichtshof von einem Zolldeklaranten die Kenntnis der einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen oder aber, falls er diese nicht besitzt, die Einholung von Erkundigungen im Zweifelsfall verlangt und ausgesprochen hat, dass die Rechtsunkenntnis für einen Zolldeklaranten einen nicht entschuldbaren Irrtum darstellt (EvBl 1970/33 = JBl 1970, 157).

Wie der Verfassungsgerichtshof in der Entscheidung vom 3. Juli 1965, B 59/64, ausgeführt hat, liegt Fahrlässigkeit nicht vor, wenn der Abgabepflichtige auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat (mag diese Meinung auch mit der Rechtsansicht der Finanzbehörde nicht übereinstimmen). Wer berufsmäßig andere Personen vor Ämtern und Behörden vertritt, wird sich diesbezüglich eine besonders strenge Beurteilung gefallen lassen müssen, zumal sich die Klienten auf die Rechtskenntnis des berufsmäßigen Parteienvertreters verlassen. Beruft sich die Steuerpflichtige im Abgabenverfahren auf eine sie begünstigende vertretbare Rechtsansicht, so kann sie den schuldaußschließenden Rechtsirrtum nicht geltend machen, wenn sie gewusst hat, dass die zuständige Behörde eine gegenteilige Rechtsmeinung vertritt. Dass die Bw. dies gewusst hatte, war anzunehmen, weil sie die Transaktion „Gründe“, für die Republik Österreich in den Jahren 1979/1980 durchgeführt hatte, an einer Versicherungsmakler KEG als Kommanditistin beteiligt ist, Kunde einer Bank in Liechtenstein nicht nur in den Streitjahren gewesen ist und in abgabenrechtlichen Angelegenheiten seit 1959 stets vertreten gewesen ist.

Die qualifizierte Tätigkeit eines Steuerberaters, dessen Tagesgeschäft durch wirtschaftliches Denken und Handeln mit Zielpunkt auf jeden einzelnen Klienten geprägt ist, ist nämlich nicht auf den Jahresabschluss oder die Steuererklärung seiner Mandanten beschränkt, weil viele Maßnahmen und Anpassungen einer steuerlichen Beratung ihre Auswirkungen erst in der Zukunft finden. Der Steuerberater hat von Anfang an ein enges Vertrauensverhältnis zu seinen Mandanten aufzubauen, um Einblick in alle finanziellen Verhältnisse seines Klienten zu erhalten. Soll der Steuerberater sowohl die Vergangenheit, die Gegenwart wie auch die Zukunft

seines Klienten im Blick haben, um sich dann tatsächlich um die Detailfragen im Einzelnen kümmern zu können, werden die individuellen Bedürfnisse der Mandanten anlässlich des Erstgesprächs geklärt.

Nicht nur die Erstgespräche zwischen der Bw. und a) Hans Fichtenberger, welcher die Bw. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten seit 1959 (!) vertreten hatte, b) dem für die Bw. zuständigen Betreuer bei der Interfides Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH, welche für die Erstellung der Steuererklärungen der Bw. für die Jahre 2000 bis 2005 verantwortlich war, c) der Firma Prosenz & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH, welche nach der Aktenlage die Bw. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten derzeit berät, sondern auch die Folgegespräche zwischen der Bw. und ihren Rechtsberatern wurden mit dem Ziel geführt, um Wissenslücken zu füllen und kritische Aufklärung zu leisten, um am Ende fundiert zwischen Alternativen wählen und eine Entscheidung fällen (und verantworten) zu können, welche vom allgemeinen Steuerrecht bis zur Rechtsberatung bei sehr speziellen Fragen reichen, und um Jahresabgabenerklärungen für das Finanzamt erstellen zu können. In Hinblick auf die berufliche/ private Notwendigkeit solcher Beratungsgespräche und des Vertrauensverhältnisses zwischen Vertreter und der Mandantin war die Annahme einer Unkenntnis der Bw. in den Jahren 2000 und 2001 dessen, dass ein Typenvergleich zur Zuordnung der Zahlungen der Stiftung an die Bw. zur siebenten Einkunftsart „Sonstige Einkünfte“ geführt hätte, zu verneinen. Dass die Bw. Kenntnis von der siebten Einkunftsart hatte, belegten die Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre, mit denen Zahlungen unter dem Titel „Leibrente“ als Sonstige Einkünfte gemäß § 29, also als Einkunftsart, unter die nach Universitätsprofessor Doralt Erträge aus ausländischen Stiftungen für die Jahre 2000 und 2001 zu subsumieren gewesen wären, offen gelegt wurden.

Nach der Aktenlage hatte die stets steuerlich vertreten gewesene Bw. daher mit der Verheimlichung der Errichtung einer Privatstiftung in Liechtenstein gegenüber der Finanzverwaltung den Zweck verfolgt, die Verschreibung von Einkommensteuer/Vermögensteuer für die Zahlungen aus der Stiftung zu vereiteln. Selbst wenn die Bw. aufgrund einer von ihr als vertretbar erachteten Rechtsmeinung gehandelt hätte, wofür allerdings jeglicher stichhaltiger Beweis fehlt, ließ das Verhalten der Bw. die Feststellung, dass die Bw. sich mit der Möglichkeit, dass der rechtfertigende Sachverhalt nicht vorlag, abgefunden hatte, also eine Betätigung mit zumindest bedingten Vorsatz zu. Da das Gesetz absichtliches Handeln nicht verlangt, ist ein Eventualvorsatz ausreichend.

Vor diesem Hintergrund erwies sich die Versicherung der Bw. mit ihrer Unterschrift auf den Abgabenerklärungen, „*dass ich die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Mir ist bekannt, dass die Angaben überprüft werden und dass unvollständige oder unrichtige Angaben strafbar sind. Sollte ich nachträglich erkennen, dass die vorstehende Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, so werde ich meiner Anzeigepflicht gemäß § 139 BAO unverzüglich nachkommen*“ bereits zum Zeitpunkt der Unterschriftsleistung als falsch, weil bereits aus der dauernden und steten Inanspruchnahme der Beratungsleistungen von österreichischen Steuerberatern/Wirtschaftstreuhändern in all den Jahren ein Versäumnis der Bw., sich das zur Abgabe von richtigen und vollständig ausgefüllten Abgabenerklärungen erforderliche Wissen verschafft zu haben, zu verneinen war. Die Bw. musste daher im Jahr 1994 darüber informiert gewesen sein, dass der Gesetzgeber die gesetzliche Grundlage für österreichische Privatstiftungen im Jahr 1993 geschaffen hatte, um a) dem weiteren Abfluss österreichischen Vermögens in ausländische Stiftungen (hauptsächlich in die Schweiz und nach Liechtenstein) entgegenzuwirken; b) einen Anreiz für das Verbringen ausländischen Vermögens nach Österreich zu schaffen; c) erwirtschaftetes Vermögen für nachfolgende Generationen ohne die bei Vererbungen zumeist unvermeidliche Zersplitterung und Auszehrung durch Mehrfachbesteuerung zu erhalten; d) Arbeitsplätze zu sichern. Zwar hätte mit der Gründung einer Stiftung im Inland diese Privatstiftung bei der Zuführung von Vermögen in die Stiftung (Eingangsbesteuerung), im Rahmen der laufenden Erzielung von Einkünften sowie bei der Zuwendung von Vermögen an die Begünstigten (Ausgangsbesteuerung) besteuert werden können und wäre der begünstigte Einkommensteuersatz auf die als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu wertenden Zuwendungen aus der Stiftung in Anwendung gelangt, jedoch wäre diese Vorgangsweise mit einem enormen Kostenrisiko verbunden gewesen, welches in Form der Nachzahlung von Einkommen-/Vermögensteuern aus dem Kapitalvermögen in Liechtenstein, geschweige denn von den Beratungskosten als Folge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Herkunft des Stiftungsgründungskapitals schlagend geworden wäre.

Als Kundin der LGT Bank AG- einer als Kreditbank gegründeten Bank, die seit der Übernahme der Aktienmehrheit durch das Fürstenthaus im Jahr 1930 am Standort Vaduz präsent ist und über ihre Private-Banking - Dienstleistungen hinaus alle für die Bevölkerung maßgeblichen Bankdienstleistungen wie beispielsweise Gehaltskonto und Kreditkarten anbietet - wusste die Bw. jedoch davon, dass die „Fürstenbank“ neben dem Asset-Management-Hauptsitz in der Schweiz auch über Büros in den wesentlichen Finanzzentren (London, New York, Singapur, Hongkong, Tokio, Peking) verfügt, wo die Kunden vor Ort betreut werden und der Kundenberater bei Bedarf weitere Experten der LGT Group sowie aus dem internationalen Netzwerk der LGT-Bank beizieht. Mit der Entscheidung des Kunden für ein Vermögensverwaltungsmandat investiert die Private Banking und Asset Management Gruppe das Vermögen des Kunden gemäß der mit dem Kunden erarbeiteten Strategie, Risikofähigkeit und Wagnisbereitschaft. Mit detaillierten Berichten und in persönlichen wird der Kunde regelmäßig über die Entwicklung seines Vermögens informiert.

Mit dem sich aus ihrer Betätigung in der Vermögensverwaltungs- und Versicherungsbranche angeeigneten Wissen, der Vielzahl an von der Bw. in Anspruch genommener Steuerberatern in Österreich, ihrer Kundeneigenschaft bei der LGT-Bank sowie in Hinblick auf die Höhe des für die Stiftungsgründung aufgebrachtten Kapitals war denkunmöglich, dass sich die Bw. auf ein mit der Stiftungsgründung verbundenes Kostenrisiko eingelassen hatte, ohne vor der Stiftungsgründung über die möglichen steuerlichen Anknüpfungspunkte Österreichs (die Eingangs-/ Ausgangsbesteuerung/laufende Besteuerung) optimal informiert gewesen zu sein. An die nicht nur damals in den Medien/in der Öffentlichkeit geführten politischen Diskussionen bezüglich der Sicherstellung der Besteuerung von Kapitaleinkünften aus in Liechtenstein angelegten Kapitalvermögen sei erinnert.

Aufgrund der Tatsache, dass die Bw. ihrer Stiftung Werte in einem Umfang von nicht weniger als S 9.088.295,12 (!), darin enthalten das Basis- Stiftungskapital in Höhe von CHF 30.000, im Rahmen des Gründungsaktes zugeführt hatte, erschien es im Hinblick auf die beträchtliche Größenordnung ungläubwürdig und weder im Einklang mit den Erfahrungen des täglichen Lebens, noch mit logischen Denkgesetzen, dass die Bw. nicht mit ihren steuerlichen Vertretern über das dort veranlagte Vermögen und über die abgabenrechtlichen Rechtsfolgen der Verfügung über einen neun Millionen übersteigenden Schillingbetrag gesprochen hatte, also darüber, dass a) bei liechtensteinischen Stiftungen zwischen transparenten und intransparenten Stiftungen zu unterscheiden ist, b) eine transparente Stiftung anzunehmen ist, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein starker tatsächlicher Einfluss des Stifters in Form eines ungehinderten Zugriffs des Stifters auf das Vermögen und die Einkünfte möglich ist und gelebt wird, c) im Gegensatz zu „harten“ Mandatsverträgen, welche keinen Spielraum für selbständiges Handeln des Stiftungsrates offen lassen und demnach zu Transparenz führen, „weiche“ Mandatsverträge das Vermögen und die Einkünfte der Stiftung zurechnen, wenn der Stiftungsrat zum selbständigen Handeln befugt ist.

Das Erkennen der Bw., dass überhaupt ein Risiko vorgelegen war, erforderte entsprechende Informationssysteme, also Beratungsleistungen von Steuerberatern und Mitarbeitern der LTG-AG, wodurch die Bw. die Eintrittswahrscheinlichkeit und das Schadensausmaß bei Entdeckung der Steuerhinterziehung bestimmen konnte. Somit heißt die Nichterklärung steuerpflichtiger Einkünfte seit 1979/1980 bis zur Enthüllung der Einkunftsquelle vor der österreichischen Finanzverwaltung, dass die Bw. die Frage, für welche von den Möglichkeiten (Selbsttragen des Schadens/ Schadensvermeidung/Überwälzung auf andere/Risikobegrenzung) sie sich für den Fall der Entdeckung des Finanzstrafdelikts entscheiden wolle, in Form der Gründung der Stiftung beantwortet hatte; diese Strategie hatte ex ante darauf abgezielt, den Eintritt der Wahrscheinlichkeit der Verschreibung von auf die jährlichen Kapitaleinkünfte entfallenden Abgaben in Österreich so gering wie möglich zu halten, wenn nicht sogar auszuschließen. In konsequenter Verfolgung dieser Strategie wurden dem Finanzamt mit den Abgabenerklärungen nicht einmal geringfügigste Beträge, sondern überhaupt keine Daten betreffend Einkünfte aus Kapitalvermögen / sonstige Zuwendungen aus der ausländischen Stiftung im Sinn des § 29 Ziffer 1 leg. cit. offen gelegt; dies, obwohl der letzte Bescheid, der der Bw. zu Händen des Wirtschaftstreuhanders Hans Fichtenberg, 1010 Wien, Spiegelgasse 21, zugestellt wurde, mit 11. Juli 2001 datierte, die Firma Interfides Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH die beim Finanzamt eingereichten Ersteinkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 erstellt hatten und die Bw. steuerpflichtige Einkünfte aus der ausländischen Stiftung bezogen hatte.

Die Tatsache, dass Österreich ebenso wie Liechtenstein ein Garant für ein strenges Bankgeheimnis/Anonymität/ geringe Publizität im Unternehmensbereich ist und sich die stets in abgabenrechtlichen Angelegenheiten vertreten gewesene Bw. trotz dessen, dass Österreich mit dem Privatstiftungsgesetz die rechtliche Grundlage für die Errichtung von Privatstiftungen in Österreich im Jahr 1993 geschaffen hatte, dazu entschlossen hatte, eine Stiftung nicht nach österreichischen, sondern nach liechtensteinischen Recht im Jahr 1994 zu errichten, war der klare und eindeutige Beweis dafür, dass es der Bw. darauf angekommen war, sich durch eine besonders verlockende Gelegenheit (Gründung einer ausländischen Stiftung) eine fortlaufende Einkunftsquelle zu verschaffen, wobei die Absicht der Stifterin auf die Gewinnung einer fortlaufenden Einnahme aus der wiederkehrenden Unterlassung der Offenlegung steuerpflichtiger Einkünfte aus Kapitalvermögen/sonstige Einkünfte im Sinn des § 29 EStG 1988 gerichtet war.

Von der ausländischen Stiftungsgründung war daher allerdings nicht nur auf das Wissen der Bw. davon, dass bei weichen Mandatsverträgen zwar die Interessen des Stifters durch das Handeln des Stiftungsrats gewährt werden, jedoch Instruktionen des Stifters nicht zeitgerecht eingeholt werden könnten, sondern vor allem auch auf rudimentäre Kenntnisse der Stifterin von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum § 115 BAO rückzuschließen, derzufolge nach (wie die Erkenntnisse vom 19. Oktober 1971, 0890/71 und 16. November 1993, 93/14/0139 beweisen) seit Jahrzehnten die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht bei Sachverhaltselementen, die im Ausland ihre Wurzel haben, in dem Maß höher ist, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird und die Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen in solchen Fällen in den Vordergrund tritt, sodass es vornehmlich an ihr liegt, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte beizuschaffen. Mit dem Erkenntnis vom 25. Mai 1993 (!), 93/14/0019, hat der Verwaltungsgerichtshof unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass jener Steuerpflichtige, der in Beziehungen zur Steueroase Liechtenstein tritt, von Anbeginn dafür sorgen muss, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehungen vollständig aufhellen und dokumentieren kann, und dazu nötigenfalls mit ausländischen Geschäftspartnern die hiezu erforderlichen Vereinbarungen treffen muss. Da der damals herrschenden Lehre zufolge Österreich durch den mit der Transparenz verbundenen Durchgriff auf den Stifter das Besteuerungsrecht am Steuersubstrat der liechtensteinischen Stiftung erlangt hatte, wodurch die laufenden Einkünfte beim Stifter der unbeschränkten Steuerpflicht (nicht nur) in den Streitjahren unterlegen waren und als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Ziffer 1 EStG 1994 stets zu versteuern gewesen wären, indizierte die bislang unterlassene Anzeige von Einkünften aus der am 10. März 1994 gegründeten Auslandsstiftung nichts anderes als die absichtliche Herbeiführung eines Sachverhaltes, der dem gesetzlichen Tatbild der Steuerhinterziehung gemäß § 33 FinStrG entspricht.

Die Annahme, die Abgabenerklärungen der Bw. wären Folge einer entschuldbaren Fehlleistung/Rechtsirrtums, stand in einem unauflösbaren Widerspruch zu der Tatsache, dass die stets steuerlich vertretene Bw. sich erst nach öffentlichen Bekanntwerden der Bestätigung der LGT Bank, dieser nach Kundendaten vermutlich von ihrem Ex- Mitarbeiter K an den Bundesnachrichtendienst verkauft wurden (Laut einem Spiegel Online Bericht der Journalistin J mit dem Titel „Datendieb K: „Er kriegte immer, was er wollte“, hatten 25.000 Steueründer auf die vorläufige Festnahme des P-Chef ZI wegen Steuerbetrugs im Jahr 2008 hinauf Selbstanzeige erstattet), dazu entschlossen hatte, dem Finanzamt Kenntnis von bislang verheimlichten steuerpflichtigen Einkünften aus der Stiftung in Form einer Anzeige gemäß § 29 FinStrG zu verschaffen. Hatte diese Selbstanzeige vom 26. März 2008 ihre Ursache in der Annahme, dass

durch abgabenbehördliche Kontrollmitteilungen der deutschen Steuerbehörden bedingt von der Entdeckung der Tat auszugehen sei, so war die Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG der Beweis dafür, dass die Bw. freiwillig von der weiteren Verfolgung ihres Vorhabens [sich die Besteuerung von steuerpflichtigen Einkünften aus ausländischen Kapitalvermögen durch deren fortdauernd unterlassenen Erklärung gegenüber dem Finanzamt zu ersparen] Abstand genommen hatte, bevor das Finanzamt etwas vom Verschulden der Stifterin erfahren hatte, und bewies die Absicht, sich durch die Stiftungsgründung in Liechtenstein fortlaufende, von der österreichischen Finanzverwaltung abgeschottete Einnahme zu verschaffen.

Wenn der Darstellung des Zustandekommens des Stiftungsvermögens in der Selbstanzeige zufolge die Mittel für die Stiftungsgründung „aus un versteuerten Einkünften aus der Transaktion ... in Höhe von S 6.500.000,00 (und den in der Folge angefallenen Zinsen- und Zinseszinsen) stammten, welche federführend durch die Bw. in den Jahren 1979/1980 ... durchgeführt worden war, die Auszahlung dieser Einkünfte der Bw. auf einem liechtensteinischen Konto angeboten wurde, die Bw. dieses Angebot annahm und in der Folge die zugeflossenen Mittel nie nach Österreich brachte“, war es nicht denkbar, dass die Gründerin der Stiftung, deren Vermögen aus beiseite geschafften Geldmittel stammt, aus einem durch wiederholte Nichterklärung von Zuwendungen dieser Stiftung in der entsprechenden Abgabenerklärung entstandenen Hang, also aus Gewohnheit immer wieder un versteuerte Zuwendungen aus der Stiftung bezogen hatte, ohne die Verletzung der Offenlegungspflicht nicht vorsätzlich zu begehen.

Da - wie oben angegeben - die Mittel zur Stiftungsgründung aus un versteuerten Einkünften stammten, wäre es für die Bw. gar nicht möglich gewesen, eine inländische Stiftung zu gründen, da sonst die Existenz von nicht versteuerten Einkünften mit Sicherheit zu Tage getreten wäre. Auch daraus ist erkennbar, dass die Bw. die steuerliche Nichterfassung der aus der Stiftung fließenden Einnahmen zumindest billigend in Kauf genommen hat.

Dass der Tatvorsatz im Zeitpunkt der Übermittlung der unrichtigen Steuererklärungen für 2000 und 2001 gegeben war, also die Bw. gewusst und gewollt hatte, dass sie unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, war auch bedingt durch das in der Selbstanzeige offengelegte Motiv für die Stiftungsgründung „Die Schaffung eines abgeschotteten Vermögens, welches ihr zunächst als Altersvorsorge dienen sollte und in weiterer Folge ihrem Ehegatten, Sohn und dessen Nachkommen unabhängig von unternehmerischen Risiken, familienrechtlichen Vorgängen (z. B. Scheidung) oder vergleichbaren Umständen, welche das Familienvermögen gefährden könnten, Absicherung bieten sollte.“ als erwiesen anzunehmen.

Der Aktenlage nach hatte die Bw. als Stifterin somit vorsätzlich gehandelt, sich durch wiederholte Zuwendungen aus der Stiftung eine fortlaufende Einkunftsquelle zu verschaffen, hatte also nicht auf den einmaligen, sondern regelmäßigen und ständigen Zufluss von Geldern abgezielt, ohne diesen ordnungsgemäß im Rahmen der Ersteinkommensteuererklärungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen fristgerecht offen zu legen. Da der Bw. die steuerlichen Hintergründe bekannt gewesen waren und die Bw. gewusst hatte, wie eine Strafe vermieden werden kann, wenn eine Abgabenverkürzung bewirkt worden ist und ein (Tat)Erfolg bereits eingetreten ist, also beispielsweise aufgrund der unrichtigen Abgabenerklärung der unrichtige Steuerbescheid bereits zugestellt ist, war festzustellen, dass die Bw. vorsätzlich Abgaben durch bewusste Nichterklärung von Einkünften aus der ausländischen Stiftung als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinn des § 27 EStG 1988/sonstige Einkünfte im Sinn des § 29 leg. cit. verkürzt hatte.

Mit der Berufung war für die Bw. nichts zu gewinnen, zumal nicht nur amtsbekannt ist, dass liechtensteinische Stiftungen häufig in „schwarze Investmentfonds“ (Erträge werden weder durch einen steuerlichen Vertreter, noch durch den Steuerpflichtigen selbst nachgewiesen) veranlagen und die für die Steuerberechnung erforderlichen Unterlagen nicht verfügbar sind, sodass die Ermittlung der Bemessungsgrundlage Schwierigkeiten bereiten konnte; damit war bereits die unter Tz 3 PB thematisierte Schätzung von vermeintlichen steuerpflichtigen Zuwendungen wegen Unterbleiben von Aufzeichnungen ausreichend, das Vorliegen einer „neuen Tatsache“ im Sinn des § 303 BAO zu dokumentieren.

Wenn dem Prüfbericht zufolge Feststellungen in den Ausführungen in der Tz 2 PB mit dem Titel „Rechtliche Würdigung“ behauptet werden, die eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 erforderlich machten, und das Finanzamt Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommenssteuer für die Jahre 2000 bis 2007 erlassen hatte, ohne dass Berufung auch gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommenssteuer für die auf die Streitjahre folgenden Jahre 2002 ff. erhoben wurde, war der Vorwurf, demzufolge entsprechende Begründungen in den Einkommenssteuerbescheiden 2000 und 2001 nicht vorhanden seien, unbegründet.

Obwohl der Prüfbericht Zitate aus dem Finanzstrafgesetz enthalten hatte und die Selbstanzeige angesprochen hatte, ließen die Ausführungen des Prüfers (unter Tz 2 PB) gegen den Stiftungsstandort Liechtenstein, auf die der Prüfer seine Rechtsmeinung aufgebaut hatte, eine substantiierte Auseinandersetzung mit den Vorzügen einer Stiftungsgründung nach österreichischen Recht im Vergleich zu liechtensteinischen Recht vermissen; klare und eindeutige Aussagen zur Schuldfrage fehlten. In Hinblick auf die Bestimmung des § 6 Abs. 1 FinStrG („Keine Strafe ohne Schuld“) war die freiwillig erstattete Selbstanzeige allerdings der untrügliche Beweis dafür, dass die Bw. einer konkreten Versuchung nachgegeben hatte und damit durch ihr Handeln den Schuldvorwurf auf sich geladen hatte; der Prüfer konnte der Bw. somit zu Recht vorwerfen, dass sie sich dadurch, dass sie eine Stiftung zwecks Erzielung von Einnahmen in Liechtenstein gegründet hatte, ohne das Finanzamt über die Stiftungsgründung im Ausland zu informieren und ihm die Einkünfte aus der Stiftung in den Jahreserklärungen anzuzeigen, in abgabenrechtlicher Hinsicht nicht rechtmäßig verhalten hatte, dass sie sich für das Unrecht entschieden hatte, obwohl sie sich rechtmäßig verhalten hätte können. Damit waren die Ausführungen unter der Tz 2 PB hinreichend dazu geeignet, das Verschulden der Bw. an der unter Tz 3 PB thematisierten Schätzung zu dokumentieren, und damit

den Vorwurf, dem Prüfbericht würden Ausführungen hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen für die Annahme einer siebenjährigen Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO fehlen, zu widerlegen.

Den Berufungsausführungen unter Punkt „4.3 Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht“ samt den dort angeführten Fußnoten war generell zu erwidern, dass die Bw. eine Stiftung nach Liechtenstein gegründet hatte, obwohl Österreich als Stiftungsstandort in Frage gekommen wäre. Fällt die einzige Privatstiftung der Bw. in den Anwendungsbereich des ausländischen Stiftungsrechts, so war die Annahme eines herausragenden Interesses der Bw. als Pensionistin an der Vertiefung ihres Wissens zum österreichischen Stiftungsrecht auszuschließen, zumal sich das Vorbringen zur „vertretbar bezeichneten Rechtsmeinung“ mit keinem einzigen Wort mit den anderen Rechtsmeinungen zur Steuerpflicht von Einkünften aus ausländischen Stiftungen auseinandergesetzt hatte, welche nachweislich noch über das letzte Streitjahr hinaus vorrangig vertreten wurden:

Doralt, EStG, 9. Auflage, Rz 5 zu § 29 zufolge handelt es sich bei den wiederkehrenden Bezügen um einen Sondertatbestand, bei dem es für die Zurechnung von Einkünften nicht auf das Vorhandensein einer Einkunftsquelle, sondern im Wesentlichen auf den wiederkehrenden Zufluss von Bezügen ankommt; wiederholte Zuwendungen einer ausländischen Stiftung stellen gemäß Doralt, EStG, 8. Auflage, Rz 10 zu § 29 dann wiederkehrende Bezüge im Sinn des § 29 Ziffer 1 EStG 1988 dar (BMF, eoclex **1995**, 929; BMF, RdW **2003**, 239; anders bei Einmalzahlung, vgl. BMF, RdW **1997**, 109; BMF, RdW **2003**, 239); dass sich § 27 Abs. 1 Z 7 nur auf Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an Begünstigte bezieht, wurde in der Lehre kritisiert (siehe Doralt, in FS Peter Doralt, 2004).

Bereits mit seinem Erkenntnis vom 20. September 1988, 87/14/0167, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass wiederkehrende Bezüge im Sinn des § 29 Z 1 dann vorliegen, *„wenn Einnahmen in gewissen Zeitabständen wiederkehrend, nicht nur einmal oder rein zufällig mehrmals erzielt werden, auf einem einheitlichen Rechtsgrund beruhen, nicht der Tilgung einer feststehenden Schuld dienen und auch nicht zu anderen Einkunftsarten gehören“*.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Juni 2009, 2006/13/0183, mag es zutreffen, dass § 27 Abs. 1 Ziffer 7 EStG 1988 (in der hier maßgeblichen Fassung vor dem Schenkungsmeldegesezt 2008; die Erläuterung RV zu diesem Gesetz (549 BlgNR 23. GP, 3) gehen auf die fragliche Problematik nicht ein) nur Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen erfasst. Muss der Beschwerdeführerin zur Vermeidung gemeinschaftsrechtlich verpönter Höherbesteuerung der Zuwendungen aus dem dänischen Familienfonds gegenüber Zuwendungen von inländischen Privatstiftungen die Beanspruchung des Hälftesteuersatzes zustehen, ändert dies nichts an der Verpflichtung der Bw. gegenüber der Finanzverwaltung nicht nur in den Streitjahren, die Einkünfte aus der ausländischen Stiftung in der entsprechenden Einkommensteuererklärung für das jeweilige Jahr unmissverständlich offen zu legen.

Der der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 17. März 2009, RV/0087-L/03 zugrunde gelegene Sachverhalt, für den die mangelnde Beweisbarkeit eines grob fahrlässigen Handelns eines Wirtschaftstreuhänders charakteristisch war, welcher sich über die rechtlichen Voraussetzungen einer nur beschränkten Einkommensteuerpflicht eines Klienten geirrt und damit zur Abgabenerkürzung in Millionen ATS beigetragen hatte, war mit jenem, auf dem die Berufung beruhte, schon allein deshalb nicht vergleichbar, weil die Bw. beiseite geschafftes Vermögen in Liechtenstein veranlagt hatte, ohne auch nur einen Schilling an Einkünfte aus Kapitalvermögen /sonstige Einkünfte im Sinn des § 29 EStG in der entsprechenden Einkommensteuererklärung angegeben zu haben, sodass die Bw. dadurch, dass ihr die steuerlichen Hintergründe bekannt gewesen waren, vorsätzlich gehandelt hatte.

Damit war die Frage der Zurechnung von Zuwendungen von ausländischen Stiftungen zu welcher Einkunftsart strittig, nicht aber die Tatsache, dass Einkünfte aus ausländischen Stiftungen stets dem Finanzamt offen zulegen waren, sodass das Handeln der Bw. auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruhte. Zum Beweis dafür sei auf das in der Berufung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Juni 2009, 2006/13/0183, verwiesen, wo es heißt: Die Amtsbeschwerde *„erwähnt zwar eine (mögliche) „EU-Rechtswidrigkeit“ (siehe oben), steht aber letztlich uneingeschränkt auf dem Standpunkt, die Zuwendungen an die Mitbeteiligte seien sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 und (daher) zum Regeltarif zu versteuern. Unterstellt man im Sinn der Amtsbeschwerde, dass es sich bei den gegenständlichen Ausschüttungen des dänischen Familienfonds nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinn des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (vor der Novellierung durch das Schenkungsmeldegesezt 2008, BGBl. I 2008/85) handelt und blendet man die angesprochene gemeinschaftsrechtliche Fragestellung aus, so könnte dieser Auffassung am Boden des hg. Erkenntnisses vom 20. September 1988, 87/14/0167, VwSlg. 6352/F, nicht entgegen getreten werden. Vor dem Hintergrund der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit ergibt sich jedoch ein anderes Resultat.“*

Mit der Fußnote 12) „Mayr, Stiftungen nach dem SchenkMG 2008, RdW 2008, 487“ als Beweis für die Bestätigung der Existenz von intransparenten Stiftungen durch einen wesentlichen Vertreter des Bundesministeriums für Finanzen thematisierte die steuerlich vertretene Bw. die unterschiedliche Rechtsposition von Stiftungen vor und nach dem SchenkMG 2008, ohne sich damit auseinanderzusetzen, dass das Schenkungsmeldegesezt 2008 (SchenkMG 2008) aufgrund des Auslaufens der Erbschafts- und Schenkungssteuer erlassen wurde und die Verlautbarung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt BGBl. I Nr. 85/2008 vom 26. Juni 2008 erfolgte, infolge dessen Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden von bestimmten Vermögenswerten ab dem 1. August 2008 einer Anzeigepflicht nach § 121 a BAO unterliegen (Informationen zur Vorgangsweise für die Übermittlung einer Schenkungsmeldung über FinanzOnline siehe „Handbuch betreffend Meldung gem. § 121a BAO“). Im Rahmen des Schenkungsmeldegesezt 2008 wurde die Rechtsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer (Stiftungseingangssteuergesezt) verlautbart (Informationen zur Vorgangsweise für die Übermittlung einer Stiftungseingangssteuererklärung über FinanzOnline siehe „Handbuch zur Stiftungseingangssteuererklärung“). Ist der unentgeltliche Vermögensübergang auf eine Stiftung nach § 2 Abs. 2 Ziffer 1 ErbStG ein Erwerb von Todes wegen und nach § 3 Abs. 1 Ziffer 7 ErbStG eine Schenkung, so wies die Fußnote auf eine Handlung der Bw. hin, durch die das Finanzamt

getäuscht wurde, sodass dieses die der Republik Österreich drohende Schädigung des Steueraufkommens nicht erkannt hatte, also auf eine vorsätzliche Hinterziehung von Abgaben anlässlich der Stiftungsgründung hin.

Nach der Aktenlage ließ das Fehlen eines Beweises dafür, dass die Bw. eine Rechtsansicht vertreten hätte, welche vertretbar gewesen wäre, den Umkehrschluss darauf, dass die Bw. sich mit der Möglichkeit, dass eine vertretbare Rechtsansicht nicht vorliegt, abgefunden hatte und daher mit Vorsatz gehandelt hatte, sodass § 9 FinStrG der Bw. nicht zugutekam, zu.

Die Tatbestandsmäßigkeit indizierte die Rechtswidrigkeit des Verhaltens der Bw. Wird mit den Ausführungen unter Punkt „4.4 Vorliegen eines Irrtums“ eine falsche Annahme/Meinung ins Treffen geführt, wobei die Behauptende/Meinende von der Wahrheit ihrer Aussagen überzeugt ist, so wäre es an der Bw. gelegen gewesen, der Abgabenbehörde die Gewissheit darüber, dass der Irrtum unabsichtlich aus falschen Informationen oder Schlüssen entstanden ist, zu verschaffen. In Hinblick auf die betrieblichen Aktivitäten der Bw. in der Immobilienbranche in Aktivzeiten, ihrem nachweislichen Bezug zur Versicherungsmaklerbranche sowie der diversen Beratungsstellen, die der Bw. zur Verfügung gestanden waren, um ihr Vermögen zur Altersvorsorge optimal zu veranlagen, hatte der Unabhängige Finanzsenat keine Bedenken, vom Vorliegen der strafrechtlich bedeutsamen objektiven Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung auszugehen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats hatte die Bw. durch ihre Kenntnisse über die steuerlichen Hintergründe bedingt vorsätzlich gehandelt.

Entgegen den Berufungsausführungen war die Vorfrage der Abgabenhinterziehung, insbesondere auch der (für die Annahme hinterzogener Abgaben) erforderliche Vorsatz, für die Jahre 2000 und 2001 vom Finanzamt hinreichend begründet, weil mit den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden hinsichtlich des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wurden, die der darüber aufgenommenen Niederschrift über die Schlussbesprechung bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen waren.

Mit dem Prüfbericht vom 29. Juni 2009 stellte der Prüfer hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 fest, dass hinsichtlich dieser Abgabenart für die Jahre 2000 bis 2007 Feststellungen unter Tz 3 getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden. Die vom Prüfer getroffenen Schlussfolgerungen waren nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats als schlüssig und ausreichend anzusehen. Für den subjektiven Tatbestand einer Steuerhinterziehung war es erforderlich, dass die Bw. den Steueranspruch gekannt und gewusst hatte, dass sie unrichtige oder unvollständige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen macht und dadurch der Steueranspruch beeinträchtigt wird. Die Bw. handelte hinsichtlich der wahrheitswidrigen Nichtangabe der ausländischen Einkünfte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats mit Absicht. Es war davon auszugehen, dass die Bw. wusste, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen nicht angegeben waren, und sie daher billigend in Kauf genommen hatte, dass dadurch Steuern hinterzogen wurden. Hatte die Bw. überhaupt keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt, obwohl sie Geldvermögen nach Liechtenstein bereits 1979 beiseite geschafft hatte, so war ein Irrtum ausgeschlossen, infolge dessen die Verjährungsfrist von sieben Jahren (für Steuerhinterziehung) galt, wodurch die Veranlagungen für 2000 und 2001 berichtigt werden konnten.

Die Bw. wusste, dass ihr ausländisches Kapitalvermögen im Jahr 2000/2001 ihr zuzurechnen war, sodass es keinesfalls als lebensfremd gewertet werden kann, aus der Veranlagung dieses Vermögens in einer Stiftung nach liechtensteinischen Recht einen Rückschluss auf ein zumindest bedingt vorsätzliches Handeln der Bw. zu ziehen.

Dass die Bw. gutgläubig der Auffassung gewesen sei, gerade die nicht unerheblichen Einkünfte aus der Stiftung seien in Österreich steuerfrei und müssten nicht einmal in den Steuererklärungen angegeben werden, ist realitätsfremd. Allein aus dem Umstand, dass diese Kapitalerträge von der Bw. gar nicht deklariert wurden, geschweige denn die Gründung der Privatstiftung dem Finanzamt angezeigt wurde, war bereits ein bedingter Vorsatz durch unvollständige Angaben abzuleiten. Vorsätzlich handelt nämlich derjenige, der es nach den Gesamtumständen für möglich hält, dass er einen mit Strafe bedrohten Tatbestand verwirklicht, und dies gebilligt oder doch in Kauf genommen hat.

Auch nach dem Gesamtbild der Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Bw. war zweifelsfrei davon auszugehen, dass sie die Steuerbarkeit der Kapitaleinkünfte kannte. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, der über ein größeres Vermögen verfügt, auch von der potenziellen Steuerpflicht anfallender Erträge weiß. In Anbetracht der Einkommensverhältnisse der Bw. und des Vorliegens diverser Einkunftsquellen konnte der Einwand der Bw., sie sei rechtsirrig davon ausgegangen, dass mit dem in Liechtenstein erfolgten Quellensteuerabzug sämtliche Steuerpflichten erfüllt seien, nicht als ernsthaftes Vorbringen gewertet werden. Umso mehr als davon ausgegangen werden kann, dass die Bw. auch in Österreich über ein Bankkonto und daher zumindest zeitweise über Einkommen aus Kapitalvermögen verfügte und daher wissen musste, dass die österreichische mit Endbesteuerungswirkung verbundene Kapitalertragsteuer, die ebenso als Abzugssteuer konzipiert ist, 25 % beträgt.

Der Einwand der Bw., sie sei in Ansehung der in Liechtenstein erhobenen Quellensteuer davon ausgegangen, dass in Österreich keine Besteuerung der Kapitalerträge mehr zu erfolgen habe, weshalb sie einem den Vorsatz ausschließenden Rechtsirrtum unterlegen sei, stellt daher eine reine Schutzbehauptung dar, zumal es an der Bw./ihrer steuerlichen Vertretung gelegen wäre, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offenzulegen. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige das Risiko eines Rechtsirrtums. Entschuldigbar ist ein Irrtum, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte (vgl. VwGH 26. November 1998, 98/16/0199). Der von der Bw. eingewandte entschuldbare Rechtsirrtum liegt daher auch deswegen nicht vor, weil die Bw. bei Anwendung der nach ihren Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entspre-



chende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen hätte müssen, zumal ihr als Versicherungsmaklerin grundsätzlich die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte bekannt war.

Wenn die Bw. zur Bestätigung ihrer Auffassung, dass aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden kann, auf das Judikat des FG Münster vom 5. September 2007, 1 K 1544/04 E, verweist, übersieht sie dabei, dass das FG im genannten Urteil in Frage gestellt hat, ob die Kläger bzw. der sog. „Hobby- Steuerberater“ von einer Steuerpflicht der Anlagen in der Bundesrepublik Deutschland bzw. zumindest von der beschriebenen Auskunftspflicht überhaupt wusste. Insofern kann das erwähnte Urteil auf den vorliegenden Fall nicht angewandt werden. Hingegen hat das FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 17. Juni 2008, 8 K 59/04, festgestellt, dass die pflichtwidrige Nichtdeklaration von Kapitaleinkünften zu einer verlängerten Festsetzungsverjährung führt, da eine vorsätzliche Steuerhinterziehung vorliegt.

Abgesehen davon, all die im Berufungsverfahren thematisierten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenat keine Bindungswirkung entfalten, waren die Ausführungen in der Berufung nicht dazu geeignet, eine entschuldbare Fehlleistung, geschweige denn die Annahme, die Bw. hätte ihre Handlungsweise auf eine Rechtsansicht gestützt, die als vertretbar gewertet werden könnte, glaubhaft zu machen.

Die Würdigung aller Sachverhaltselemente führte zu dem Schluss, dass die Bw. die Steuerverkürzung wenn nicht sogar absichtlich und wissentlich, so doch zumindest billigend in Kauf genommen hatte, womit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinn des § 207 Abs 2 BAO gegeben war, sodass die Erlassung der angefochtenen Bescheide innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erfolgte und daher die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 abzuweisen waren.

## 2) Einkommensteuer 2000 und 2001

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 115 Abs. 1 und 3 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, wobei Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen sind.

Dass die Abgabenbehörde keinesfalls nur Umstände, die zu einer höheren Abgabenbelastung führen, zu ermitteln und zu berücksichtigen hat, ergibt sich bereits aus § 114 und § 115 Abs. 1 (zum klarstellenden Charakter des § 115 Abs. 3 vgl. Stoll, Ordensnachrichten 1977, 374). Nach Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 23 zu § 115 betont § 115 Abs. 3 BAO nochmals jede Absage an einseitig fiskalistische Vorgangsweisen. Auch wenn § 115 Abs. 3 lediglich Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände erwähnt, gilt die Verpflichtung, die richtige (und nicht eine möglichst hohe) Abgabebemessungsgrundlage zu ermitteln, ganz allgemein.

Als Beweismittel kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, hat die Abgabenbehörde gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 21. September 2009, 2009/16/0033; 23. September 2010, 2010/15/0078; 28. Oktober 2010, 2006/15/0301; 26. Mai 2011, 2011/16/0011). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23. Februar 1994, 92/15/0159).

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist a) § 184 Abs. 2 BAO zufolge insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind; b) § 184 Abs. 3 leg. cit. zufolge ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach der herrschenden Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Schätzung dem Wesen nach ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 1 zu § 184 BAO, Hlavenka, ÖStZ 1993, 364; VwGH 18. Dezember 1997, 96/16/0143; Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten, 96).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, Rz 3 zu § 184 BAO und die dort beispielhaft zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 2. Juli 2002, 2002/14/0003; 8. September 2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22. März 2010, 2007/15/0265; 29. April 2010, 2008/15/0122).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15. Mai 1997, 95/16/0144; 23. April 1998, 97/15/0076; 26. November 1998, 95/16/0222; 9. Dezember 2004, 2000/14/0166). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen

Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 30. September 1998, 97/13/0033; 19. März 2002, 98/14/0026; 27. August 2002, 96/14/0111; 8. September 2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (vgl. Rz 6 zu §184 BAO, Stoll, BAO, 1912; VwGH 28. Februar 1995, 94/14/0157; 19. März 2003, 2002/16/0255; 3. August 2004, 2001/13/0022; 1. Juni 2006, 2002/15/0174; 23. Februar 2010, 2008/15/0027; vgl. VwGH 4. Dezember 2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio), nicht aber bloße „Schwierigkeiten“ sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (z.B. VwGH 13. September 2006, 2002/13/0105).

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht zählen § 27 Abs. 1 Ziffer 7 EStG 1988 zufolge Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Ziffer 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Wenn mit der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 26. März 2008 die Bw. dem Finanzamt mitgeteilt hatte, dass eine „*endgültige den österreichischen Besteuerungsgrundsätzen entsprechende Ermittlung der Bemessungsgrundlage erst nach einer umfassenden Auswertung der noch zu beschaffenden archivierten Unterlagen in einem äußerst aufwendigen Vorgang vorgenommen werden*“, wäre es an der steuerlich vertretenen Bw. gelegen gewesen, die entsprechenden Beweismittel für die abgabenbehördliche Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge für die Streitjahre vorzulegen.

Ausschüttungsgleiche Erträge sind jene von einem Investmentfonds erwirtschafteten Erträge, die tatsächlich nicht an den Anteilhaber ausgeschüttet, sondern im Investmentfonds thesauriert werden. Aus Mangel an Berechnungsgrundlagen für die Jahre 2000 und 2001, also durch die Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen, war die Abgabenbehörde zur Schätzung gemäß § 184 BAO befugt. Mit der Berufung wurde daher lediglich die Höhe und die Berechnung der Einkünfte beanstandet. Wurden seitens der Bw. keine nachvollziehbaren Schätzungsergebnisse für die Streitjahre vorgelegt, geschweige denn die Anwendung einer Schätzungsmethode vorgeschlagen, so entschloss sich der Prüfer dazu, die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsverfahren gemäß § 184 BAO zu ermitteln. Auf die Ausführungen auf der Seite 2f des Berichts gemäß § 150 BAO vom 29. Juni 2006 in Verbindung mit der Beilage A, wo die Berechnung der Kapitaleinkünfte für die Jahre 2000 bis 2007 dargestellt wurden, sei verwiesen.

Mit der Berufung war für die Bw. nichts zu gewinnen, weil die Steuerbelastung sich generell auf Basis der Werte (ausschüttungsgleiche Erträge und Substanzgewinne) ergibt, die von der Fondsgesellschaft an die Österreichische Kontrollbank regelmäßig gemeldet werden, wobei einmal jährlich ausschüttungsgleiche Erträge sowie falls zutreffend Substanzgewinne versteuert werden. Diese Erträge werden auch dann versteuert, wenn die Wertentwicklung des Fonds im Wirtschaftsjahr negativ war.

Insofern war der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme des Prüfers zu folgen, dieser nach ein Vergleich der Fondsjahre ohne ausschüttungsgleiche Erträge (z.B. über BMF-Homepage) mit jenen, in denen ausschüttungsgleiche Erträge festzustellen waren, ergeben hatte, dass die Kurswerte der Jahre 2000 bis 2004 unter dem Einstandskurswert gelegen waren; hingegen war ein Wertgewinn im Jahr 2005 festzustellen. Trotz unter dem Einstandskurswert gelegenen Kurswerten in den Jahren 2000 bis 2004 wies der Prüfer ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von € 28,78/€ 85,50 je Anteil für das Jahr 2003/2004 nach, was einer Verzinsung von ca. 4 % bzw. 5 % entsprach.

Die Meinung des steuerlichen Vertreters, derzufolge bei Wertverlusten von ausländischen Investmentfondsanteilen nach allgemeiner Auffassung und vernünftiger Lebenserfahrung kein Gewinn zu versteuern sein kann und daher die von der Finanzverwaltung vorgenommene pauschale Schätzung die Kriterien einer Schätzung im Sinn des § 184 BAO nicht erfülle und den Ausführungen in der Gegenäußerung vom 4. November 2009 änderte nichts an der Tatsache, dass in Jahren, in denen der aktuelle Kurs eines Fonds unter dem Einstandskurs lag, ausschüttungsgleiche Erträge erzielbar sein konnten.

Zu den vom steuerlichen Vertreter angesprochenen Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats in der Berufung/Gegenäußerung zu der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme des Prüfers Kostner sei bemerkt, dass diese keine Bindungswirkung entfalten.

Bei den Stiftungsrichtlinien handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Verwaltungsgerichtshof/Unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. August 2013