

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Berufung (nunmehr gemäß § 323 Abs 38 BAO Beschwerde) vom 31. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 26. Jänner 2016 (ursprünglich gegen die mittlerweile aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheide vom 29. Juni 2012) betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2010 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge geleistet. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine der Begünstigten der liechtensteinischen Stiftung „***E*** Foundation“. Strittig im Verfahren ist, ob die Stiftung intransparent oder transparent ist und die in der Stiftung erwirtschafteten Erträge steuerlich der Stiftung selbst oder der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind.

Daneben ist die Beschwerdeführerin auch Begünstigte der liechtensteinischen Stiftung „***S***“. Von der Beschwerdeführerin wurde der Abgabenbehörde diesbezüglich eine freiwillige Meldung gemäß Steuerabkommen Ö-FL überreicht. Sowohl von der Beschwerdeführerin selbst, als auch von der belangten Behörde, sowie nun auch vom

Bundesfinanzgericht wird die ***S*** Stiftung als transparent beurteilt – weshalb sie sich nicht als unmittelbar beschwerdegegenständlich relevant erweist. Die der Beschwerdeführerin aus der ***S*** Stiftung zuzurechnenden Einkünfte (8,33%) wurden ihr bereits im Zuge eines Verfahrens nach § 300 BAO (Bescheide vom 26.1.2016) zugerechnet.

Vom Bundesfinanzgericht wurde mit Erkenntnis vom 26.11.2019, RV/7100295/2014 ein mit dem gegenständlichen Fall vollumfänglich vergleichbarer Parallelfall (betreffend ebenfalls Begünstigte der ***E*** Stiftung und der ***S*** Stiftung) stattgebend erledigt. Dieses Erkenntnis wurde von der Abgabenbehörde nicht im Wege einer Amtsrevision angefochten. Die im zitierten Parallelverfahren getroffenen Ausführungen bilden die Grundlage der Entscheidungsbegründung in der hier gegenständlichen Beschwerdesache.

Hinsichtlich der ***E***-Stiftung führte die belangte Behörde für ihren Standpunkt der fehlenden Vergleichbarkeit zu österreichischen Privatstiftungen und damit für die Transparenz ins Treffen, bei der liechtensteinischen Stiftung sei, anders als bei der österreichischen Privatstiftung, eine Treuhandenschaft nicht gegenüber der Finanzverwaltung offenzulegen; der Vorstand einer liechtensteinischen Stiftung sei nicht zwingend weisungsfrei und im konkreten Fall aufgrund eines aufrechten Mandatsvertrages an die Weisungen des Instruktionsberechtigten gebunden; nahe Angehörige der Begünstigten und juristische Personen dürften bei liechtensteinischen Stiftungen dem Vorstand angehören, bei österreichischen nicht; österreichische Stiftungen entstünden durch Eintragung im Firmenbuch, in dessen öffentlicher Urkundensammlung auch die Stiftungsurkunde aufliege, liechtensteinische hingegen durch Hinterlegung der Gründungsanzeige ohne Eintragung im Öffentlichkeitsregister, womit eine öffentlich nicht überprüfbare Geheimorganisation vorliege.

Für die Einkünftezurechnung an die Begünstigten spricht nach Ansicht der belangten Behörde, dass ein Mandatsvertrag aus 1992 neben der Stifterin eine im Mandatsvertrag angeführte Person (Herrn ***O***) zur Erteilung von Instruktionen berechtige und die Vollmacht zur Erteilung von Instruktionen ausdrücklich über den Tod der Stifterin hinaus bestehen geblieben sei. Auch mache die Fiduco Treuhand AG als Rechtsnachfolgerin der BIL Treuhand AG, mit der seinerzeit der Mandatsvertrag geschlossen worden sei, weiterhin von ihrem Recht Gebrauch, Stiftungsräte zu entsenden. Durch das Weisungsrecht des Herrn ***O*** sei das Stiftungsvermögen der freien Disposition der Stiftung entzogen, und mit dem Tod der Stifterin sei das (wirtschaftliche) Eigentum am Stiftungsvermögen nicht auf die Stiftung übergegangen. Vielmehr nehme der Weisungsberechtigte sein Recht treuhändig für die Begünstigten wahr. Dass die Begünstigten erst in der Zukunft (grundsätzlich ab Vollendung des 30. Lebensjahres) Zuwendungen erhalten dürfen, ändere nichts daran, dass sie seit dem Tod der Stifterin als Begünstigte der Stiftung anzusehen sind - zumal in Ausnahmefällen (Ausbildung,

Lebenshaltung, Krankheit, Unfall, Existenzgründung) schon vorher mit Zustimmung anderer Familienangehöriger Zuwendungen erfolgen könnten. Sämtliche Risiken und Chancen aus Wertänderungen des Vermögens gingen damit zugunsten bzw zulasten der Begünstigten.

Die Beschwerdeführerin führt dagegen in ihrer Beschwerde (vormals Berufung) aus, zur Vergleichbarkeit sei das Erkenntnis des VwGH vom 23.6.2009, 2006/13/0183 maßgeblich heranzuziehen. Demnach seien erforderlich:

- Eigennützigkeit des ausländischen Rechtsträgers (unstrittig);
- Eigene Rechtspersönlichkeit (unstrittig) durch Eintragung in ein Register (nach liechtensteinischem Recht nicht notwendig, jedoch sei die Stiftung in das liechtensteinische Öffentlichkeitsregister eingetragen);
- Juristische Person ohne verbandsrechtliche Grundlage (unstrittig),
- unwiderruflich vom Stifter getrenntes Vermögen (durch das seit dem Tod der Stifterin unwiderrufliche Beistatut laut Beschwerdeführerin gegeben);
- im Verhältnis zu Stifter und Begünstigten unabhängige Leitung (laut Beschwerdeführerin seit dem Tod der Stifterin gegeben).

Bei Beurteilung der Strukturmerkmale sei auf die tatsächliche Ausgestaltung der Stiftungsdokumente Bedacht zu nehmen, daher spielte die rechtliche Möglichkeit nach liechtensteinischem Recht, Familienangehörige als Stiftungsräte einzusetzen, keine Rolle.

Vielmehr sei beachtlich, dass die tatsächlich eingesetzten Stiftungsräte fremde Dritte seien. Die Unabhängigkeit der Leitung manifestiere sich auch darin, dass nach Auskunft der Stiftungsräte vom 13.3.2012 auch der Mandatsvertrag erloschen sei. Selbst wenn dem nicht so wäre, änderte das nichts an der Unabhängigkeit der Leitung, es wäre dann lediglich Herr ***O*** als einziger Stiftungsrat anzusehen, weil er den anderen Weisungen erteilen könnte, die jedoch nie erfolgt seien und auch nicht behauptet worden wären.

Sofern zumindest die Kriterien der Eigennützigkeit, Unwiderruflichkeit und Unabhängigkeit gegeben seien, liege Zweckvermögen vor, das ebenfalls als Steuerzurechnungsobjekt in Frage komme. Es sei aber insgesamt die Vergleichbarkeit der vorliegenden liechtensteinischen mit einer österreichischen Privatstiftung gegeben.

Die Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, der über die Einkunftsquelle verfügen kann, was voraussetzt, dass auf die Einkunftserzielung Einfluss ausgeübt werden könne.

Zurechnungsobjekt sei daher, wer Marktchancen nutzen kann und das Unternehmerrisiko trägt (Hinweis: *Ruppe*, DJStG 1979, 20; VwGH 20.9.1988, 87/14/0167). Die Beschwerdeführerin habe jedoch bis vor kurzem gar nichts von der Existenz der Stiftung gewusst. Darüber hinaus

komme ihr vor Vollendung des 30. Lebensjahres (sohin erst nach dem streitgegenständlichen Zeitraum) keine Zuwendung zu, und sei sie bis dahin nicht Begünstigte, sondern nur Anwartschaftsberechtigte. Letztlich habe die Beschwerdeführerin bisher keine Kenntnis von Herrn ***O*** gehabt, der daher auch nicht als Treuhänder der Beschwerdeführerin bezogen auf die Vermögenswerte angesehen werden könne.

Aus der Stellung als wirtschaftlich Berechtigte, die nach dem liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetz anzugeben sind, könnten keine steuerlichen Schlussfolgerungen abgeleitet werden (*Hofmann/Petritz*, ZfS 2009, 104; zur österreichischen Rechtslage *Zollner/Weninger*, PSR 2011, 152).

Im Rahmen eines Erörterungstermins am 6.6.2018, abgehalten mit den Beteiligten aller am Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren, die Begünstigte der ***E*** betreffen, wurde erörtert, dass der Mandatsvertrag des Herrn ***O*** weiterhin aufrecht war, aber von den Begünstigten keine Instruktionen an den Stiftungsrat ergangen seien. Mündliche Nebenabreden zu den bestehenden schriftlichen Verträgen bestünden laut Beschwerdeführerin nicht.

Die Stifterin sei nicht von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin betreut (worden), die ***E*** seit 2008 und die Beschwerdeführerin erst seit Einleitung der steuerlichen Ermittlungen gegen sie (2012). Die ***E*** habe die Steuerschuld der Beschwerdeführerin unter der Bedingung übernommen, dass die Beschwerdeführerin gegen die Einkommensteuerbescheide Beschwerde erhebt. Auch die Steuerberaterkosten trage die Stiftung.

Im am Bundesfinanzgericht bereits abgehandelten Parallelverfahren betreffend die Beschwerdeführerin *****, RV/7100295/2014 (Erkenntnis erlassen am 26.11.2019), wurde eine mündliche Verhandlung abgehalten und dabei vom (auch für den beschwerdegegenständlichen Fall zuständigen) steuerlichen Beschwerdeführer-Vertreter im Wesentlichen vorgebracht:

- Laut Beistatut vom 29.7.1998 hätten die direkten Nachkommen der Stifterin weder Begünstigungsrechte noch direkte oder indirekte Verfügungsrechte über das Vermögen oder die Einkünfte der Stiftung; die Tätigkeit des Stiftungsrates bestimme sich allein aus dem Stiftungsrecht, den Statuten und Beistatuten (Erklärung des Stiftungsrates vom 22.12.2008).
- Das Honorarmodell für die Stiftung sei nach Ableben der Stifterin von Mandatsvertragsmodell auf intransparente Stiftung mit eigenständigem Stiftungsrat umgestellt worden, wie die Honorarnoten zeigten (1999 Organ- und Repräsentanzentschädigung 6.300

CHF, Beratung/Verwaltung 26.190 CHF; 2001 Organ und Repräsentanzentschädigung 40.800 CHF). Daher sei auch seitens der Stiftung und des Instruktionsberechtigten der Mandatsvertrag nicht mehr gelebt worden.

- Aus einem Email an den Stiftungsrat ***K*** vom 13.9.2012 gehe hervor, dass die Tragung der Verfahrenskosten und Steuervorschreibungen durch die Stiftung zu Lasten der Konten der Anspruchsberechtigten als Darlehen oder Vorlage erfolgen solle.
- Ein Schreiben des Stiftungsrates vom 9.2.2012 führe aus, dass Stiftungsvermögen nicht in den Nachlass einer natürlichen Person fallen und darüber auch nicht testamentarisch verfügt werden könne.
- Nach dem Gutachten einer liechtensteinischen Rechtsanwaltskanzlei unterliege der Mandatsvertrag liechtensteinischem Recht. Der Mandatsvertrag sei mit Ableben der Stifterin gegenstandslos geworden, weil der Instruktionsberechtigte von seinem Weisungsrecht keinen Gebrauch gemacht, sondern auf die Ausübung verzichtet habe. Das Weisungsrecht der Stifterin sei aufgrund der höchstpersönlichen Natur des Bevollmächtigungsvertrages und mangels gegenteiliger privatautonomer Verfügung mit ihrem Tod untergegangen.
- Im Rahmen einer im Oktober 2018 eingeleiteten und im Juli 2019 beendeten Kontrolle nach Art 43 DBA Liechtenstein sei vom Prüfungsausschuss die Intransparenz der ***E*** bestätigt worden. Im Zuge dieses Verfahrens sei auch dargelegt worden, dass die Steuertragung durch die ***E*** nur vorübergehend sei und bei ihr als Forderung verbucht worden sei. Der vom Prüfungsausschuss untersuchte Zeitraum 2014-2017 unterscheide sich auf Sachverhaltsebene nicht vom hiergerichtlich anhängigen Streitzeitraum.

Dem wurde seitens der belangten Behörde entgegengehalten:

- Weder die behauptete Nichtanwendung des Instruktionsrechts noch das behauptete Erlöschen des Instruktionsrechts von Herrn ***O*** sei durch Beweismittel belegt worden, zudem habe Herr ***O*** als einziger durchgehend agierender Stiftungsrat sein Instruktionsrecht nicht formell ausüben müssen, um seine Entscheidungsmacht durchzusetzen. Bereits das Einräumen eines Instruktionsrechtes stehe laut VWGH der Einkünftezurechnung an die Stiftung entgegen.
- Aus Punkt III und V des Mandatsvertrages erschließe sich durch die Einsetzung von Herrn ***O*** als ständigem nicht abberufbarem Stiftungsrat und Verfügungen für Zeiten nach dem Tod der Stifterin, dass auch ihr Weisungsrecht nicht mit ihrem Tod erlöschen solle. Es gebe auch keine Rechtsvorschrift, die eine Vererblichkeit ausschließe oder einschränke, und es handle sich um kein höchstpersönliches Recht.
- Den einzelnen Begünstigten seien seit Begründung des Beistatuts bestimmte Vermögensanteile zugewiesen, die aus bestimmten Vermögenswerten zusammengesetzt seien

und über separate Konten geführt würden. Die Stiftung habe keine Möglichkeit, diese zugewiesenen Vermögenswerte zu ändern, sodass sie als bloße Treuhänderin der Begünstigten für ihre separierten Vermögensteile anzusehen sei. Die Begünstigten trügen die Chancen der Wertsteigerung und die Risiken der Wertminderung. Es sei ohne Bedeutung, ob die Dispositionsbefugnis vom wirtschaftlichen Eigentümer selbst oder einem Bevollmächtigten oder gesetzlichen Vertreter oder Sachwalter ausgeübt werde.

- Die Stiftung habe ab 2012 nicht nur die Steuervorschreibungen aus den strittigen Feststellungen der Außenprüfung, sondern die gesamte Steuerschuld der Begünstigten übernommen.

In der mündlichen Verhandlung war weiter strittig, ob die Vermögensaufteilung an die Begünstigten bereits durch die Stifterin im Beistatut erfolgt sei und die Stiftung über Zeitpunkt und Ausmaß der Zuwendungen nicht frei entscheiden könne. Seitens der belangten Behörde wurde dafür vorgebracht, die Aufteilung nach Stämmen binde die Stiftung hinsichtlich des Ausmaßes, der 30. Geburtstag binde die Stiftung in zeitlicher Hinsicht. Seitens der Beschwerdeführer-Vertreter wurde entgegnet, eine Verteilung nach Stämmen und eine darauf bezogene Führung von Konten sei auch in einer österreichischen Privatstiftung gängig und schade ihrer Intransparenz nicht, zumal die kontenmäßige Trennung erst erfolgt sei, als der erste Begünstigte 30 Jahre alt wurde und sich für die Zukunft eine solche Aufteilung als zweckmäßig erwiesen habe. Auch zeitlich sei die Stiftung nicht gebunden, denn es liege in ihrem Ermessen, die Zuwendung bis zum 40. Geburtstag hinauszuschieben oder für bestimmte Zwecke auch vorzuverlegen.

Wie bereits ausgeführt, wurde gegen das stattgebende BFG-Erkenntnis im Parallelverfahren (26.11.2019, RV/7100295/2014) von Seiten der belangten Behörde keine Amtsrevision erhoben.

Jedoch wurde dem Bundesfinanzgericht von Seiten der belangten Behörde am 19.6.2020 eine mit 27.5.2002 datierte Stellungnahme, verfasst vom Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend einen weiteren am Bundesfinanzgericht anhängigen Parallelfall, übermittelt. In der Stellungnahme finden sich im Wesentlichen Bedenken hinsichtlich einer steuerlichen Ungleichbehandlung gleichartiger Auslandssachverhalte geäußert; die beiden Stiftungen ***E*** und ***S*** seien demnach als vergleichbare Rechtssubjekte anzusehen, dennoch seien sie vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 26.11.2019 unterschiedlich behandelt worden (***S*** transparent und ***E*** intransparent).

Es sei, so die Ausführungen in der Stellungnahme, festzustellen, dass die beiden Stiftungen ähnlich ausgestaltet bzw. aufgebaut seien, woraus der Schluss zu ziehen sei, dass, wie im Rahmen eines Typenvergleichs bei der ***S*** Stiftung festgestellt, die ***E*** ebenso wenig

mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sei. So wie bei der ***S*** Stiftung, müssten auch die Begünstigten an der ***E*** wirtschaftliches Eigentum am Vermögen der ***E*** halten. Auch die ***E*** sei von der liechtensteinischen Steuerverwaltung lediglich als Treuhänderin eingestuft worden. Weiter seien im zitierten BFG-Erkenntnis zum Teil inhaltlich unrichtige bzw unschlüssige Entscheidungen/Ausführungen zugrunde gelegt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen und Beweiswürdigung

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin war in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2007 bis 2010 eine der Begünstigten der beiden liechtensteinischen Stiftungen ***E*** Foundation und ***S*** Stiftung.

*****S*** Stiftung**

Hinsichtlich der ***S*** Stiftung ist festzustellen, dass sie ursprünglich im Jahr 1959 vom Großvater der Beschwerdeführerin als Treuunternehmen in Liechtenstein errichtet worden war und im Jahr 2002 in eine liechtensteinische Stiftung formwechselnd umgewandelt wurde. Der Stiftungszweck besteht in der Ausrichtung von Beiträgen zur Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung oder Unterstützung der Angehörigen einer oder mehrerer Familien. Als Begünstigte und wirtschaftlich Berechtigte der ***S*** Stiftung sind die Enkelkinder (u.a. somit die Beschwerdeführerin) anzusehen. Im offengelegten Beistatut findet sich die genaue Vermögensaufteilung geregelt.

Entsprechend der vorliegenden Stiftungsdokumente ist dem Stiftungsrat, anders als im Fall der ***E***, nahezu kein Entscheidungsspielraum eingeräumt; vielmehr beschränkt sich die Funktion des Stiftungsrats auf die eines treuhändigen Verwalters des für die Begünstigten verwalteten Vermögens. Es sind daher (so auch das Bundesfinanzgericht im bereits abgehandelten Parallelverfahren, BFG 26.11.2019, RV/7100295/2014) die Begünstigten der ***S*** Stiftung (unstrittig) als anteilige wirtschaftliche Eigentümer des Stiftungsvermögens der ***S*** Stiftung anzusehen.

Weder von Seiten der Beschwerdeführerin, noch von Seiten der belangten Behörde wurde die daraus abgeleitete Transparenz der ***S*** Stiftung in Frage gestellt bzw bestritten. Vielmehr wurde im Rahmen eines Verfahrens nach § 300 BAO mit Bescheid vom 26.1.2016 bei der Beschwerdeführerin bereits eine entsprechende Zurechnung der ihr aus der ***S*** Stiftung zuzurechnenden Einkünfte vorgenommen.

E Stiftung

Hinsichtlich der ***E*** Stiftung ist festzustellen, dass die Stifterin und Erstbegünstigte die ebenfalls in Österreich ansässige Großmutter der Beschwerdeführerin war. Gemäß dem Beistatut vom 29.6.1998, das mit dem Tod der Stifterin unwiderruflich wurde, sind nach ihrem Tod im Dezember 1999 ihre Enkel (zu gleichen Teilen nach Stämmen entsprechend ihrer Kinder) Begünstigte, wobei Zuwendungen an die einzelnen "Anwartschaftsberechtigten" - von besonderen Ausnahmefällen abgesehen - erst mit vollendetem 30. Lebensjahr erfolgen dürfen (durch den Stiftungsrat bis zum vollendeten 40. Lebensjahr erstreckbar). Die Begünstigung besteht aus den entsprechenden Erträgen und dem damit zusammenhängenden Vermögensanteil.

Die im Jahr 1994 geborene Beschwerdeführerin erfuhr erst im Zuge der finanz(straf)behördlichen Ermittlungen von der Stiftung, von den für die Stiftung handelnden Personen und von ihrer Begünstigtenstellung. Dies ergibt sich zunächst aus den - nicht wörtlich, aber inhaltlich - gleich lautenden Aussagen aller Begünstigten bei ihrer finanzstrafbehördlichen Einvernahme.

Auch ein Schreiben der die Stiftungsräte entsendenden Treuhandgesellschaft vom 20.2.2012 an die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin lässt darauf schließen, weil in diesem Schreiben zunächst nur die Auskunft erteilt wird, dass die Beschwerdeführerin von einer aufschiebenden Bedingung abhängig anwartschaftsberechtigt sei. Bestätigung findet die Feststellung der Unkenntnis der Beschwerdeführerin über die Stiftung im Stiftungsstatut, wonach die Stiftung Auskünfte nur an "Begünstigte" im Rahmen ihrer Begünstigung erteilt, nicht jedoch an "Begünstigungsanwärter" bzw nicht an „Anwartschaftsberechtigte“, was die Beschwerdeführerin bis zu ihrem 30. Geburtstag grundsätzlich war. Auch das Beistatut aus 1998 sieht vor, dass die Begünstigten oder deren Vertreter nicht berechtigt sind, vom Stiftungsrat Informationen über die Vermögensverhältnisse, Vermögensverwaltung und Vermögensveränderung für die Zeit vor ihrem Eintritt in die Begünstigtenrechte zu verlangen. Insgesamt ist die Verantwortung der Beschwerdeführerin somit als glaubwürdig anzusehen und wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

Die Stiftung ist nach Art 552 ff des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR) als Stiftung mit selbständiger juristischer Persönlichkeit errichtet. Der aus einer oder mehreren Personen bestehende Stiftungsrat wurde erstmals von der Stifterin bestellt. Die Amtsdauer der Mitglieder ist seit der Änderung 2004 unbeschränkt, eine Abberufung durch Stiftungsbegünstigte ist ausgeschlossen. Statutenänderungen beschließt der Stiftungsrat einstimmig. Der Stiftungsrat entscheidet über die Verwaltung des Stiftungsvermögens frei unter Bedachtnahme auf den Stiftungszweck. Dass Regelungen hinsichtlich Zuwendungen bzw

hinsichtlich Verteilung nach Stämmen existieren, vermag an der festgeschriebenen Entscheidungsgewalt des Stiftungsrats nichts zu ändern.

Die Verwaltung der Stiftung (Übernahme der gesetzlichen Repräsentanz, Nominierung von Stiftungsräten) obliegt durch einen Mandatsvertrag vom 9.9.1992 einer liechtensteinischen Treuhandgesellschaft, wobei sich die Stifterin ein Weisungsrecht an den Stiftungsrat eingeräumt hat. Neben der Stifterin war gemäß dem Mandatsvertrag auch Herr ***O*** ermächtigt, dem Stiftungsrat Instruktionen zu erteilen, wobei diese Vollmacht ausdrücklich über den Tod der Stifterin fortwirkt. Herr ***O*** wurde auch als ein Mitglied des Stiftungsrates eingesetzt und übte diese Funktion auch während der Streitjahre aus, denn der Mandatsvertrag sieht weiters vor, dass Herr ***O*** als Stiftungsrat nicht von der Treuhandgesellschaft abberufen werden darf.

Sämtliche Mitglieder des Stiftungsrates sind zu den Begünstigten fremd. Aus der Begünstigtenstellung entsteht laut Stiftungsstatuten kein einklagbarer Rechtsanspruch, und über die Begünstigung kann von Begünstigten nicht verfügt werden.

Die Begünstigten konnten weder rechtlich (mangels vorliegender Vereinbarungen) noch faktisch (allein schon mangels Kontakt zur Stiftung) auf den Stiftungsrat oder auf den instruktionsberechtigten Herrn ***O*** im Streitzeitraum Einfluss nehmen. Dies ergibt sich aus den finanzstrafbehördlichen Einvernahmeprotokollen der Begünstigten, aus Statuten und Beistatut sowie aus den Schreiben vom 20.2.2012 der Treuhandgesellschaft und vom 13.3.2012 des Stiftungsrates.

Die Begünstigten haben bis Ende 2011 unstrittig keine Zuwendungen von der Stiftung erhalten. Im Jahr 2012 erfüllte der erste Begünstigte die Voraussetzungen. Die anderen Begünstigten erhielten ab 2012 ebenfalls Zahlungen: Die Stiftung hat sich nämlich verpflichtet, die Verfahrenskosten der Begünstigten aus den in Österreich betriebenen Abgabenverfahren sowie die Abgaben vorläufig zu übernehmen, wenn die Begünstigten sich gegen die Abgabenbescheide beschwerten und die Feststellung, die Stiftung sei als transparent anzusehen, bekämpfen. Ob und inwieweit darin abgabenrechtlich relevante Zuwendungen zu erblicken sind, ist in den Abgabenverfahren jener Jahre zu klären, in denen die Beträge zugeflossen sind.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)

Die von der Beschwerdeführerin zunächst gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 am 31.8.2012 eingebrachte Berufung ist gemäß § 323 Abs 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) nunmehr als Beschwerde zu behandeln.

S Stiftung und Verfahren nach § 300 BAO

Nach den obigen Feststellungen wurde im Fall der ***S*** Stiftung der Stiftungsrat zum treuhänderigen Verwalter des für die Begünstigten verwalteten Vermögens eingesetzt. Die Beschwerdeführerin ist als einer der Begünstigten der ***S*** Stiftung somit unstrittig als anteilige wirtschaftliche Eigentümerin des Stiftungsvermögens der ***S*** Stiftung anzusehen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004) ist die Frage des wirtschaftlichen Eigentums der maßgebliche Gesichtspunkt für die Einkünftezurechnung – weshalb der Beschwerdeführerin rechtmäßigerweise die aus der ***S*** Stiftung zurechenbaren Erträge bereits im Rahmen eines Verfahrens nach § 300 BAO (Bescheid vom 26.1.2016) zugerechnet wurden. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren werden diese Zurechnungen entsprechend berücksichtigt.

Aufgrund der im Zuge des Verfahrens nach § 300 BAO neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 vom 26.1.2016 sind die zuvor am 29.6.2012 erlassenen Einkommensteuerbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Gemäß § 253 BAO gilt die gegenständliche Beschwerde daher als gegen die später (am 26.1.2016) erlassenen Bescheide gerichtet (vgl etwa VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035).

E Foundation

Vorausgeschickt wird, dass die Unterscheidung der (Bei-)Statuten in Anwartschaftsberechtigte und Begünstigte keine Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Stellung der Beschwerdeführerin als Begünstigte der Stiftung hat, sehr wohl aber für die Frage der Einflussmöglichkeiten der Beschwerdeführerin auf die Stiftung bedeutend ist.

Maßgeblicher Gesichtspunkt für die Zurechnung der Einkünfte ist weder die Transparenz oder Intransparenz eines liechtensteinischen Gebildes noch die Entscheidungsbefugnisse des Stifters

oder der Begünstigten als solche, sondern die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung (VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004).

Zurechenbarkeit von Einkünften setzt voraus, dass die Einkunftsquelle vom Zurechnungssubjekt beherrscht wird, der Steuerpflichtige es also in der Hand hat, wirtschaftlich über die Quelle zu disponieren und die Art ihrer Nutzung zu bestimmen. Im Rahmen der Vermögensverwaltung geht mit der Herrschaft über die Einkunftsquelle auch das wirtschaftliche Eigentum am der Einkünfteerzielung dienenden Vermögen einher. Dem wirtschaftlichen Eigentümer von Kapitalvermögen sind somit auch die Erträge daraus zuzurechnen (vgl VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der über ein Gut wie ein Eigentümer verfügen kann, es also veräußern oder belasten kann, die Früchte daraus zieht, aber auch das Verlustrisiko trägt; also, wenn er die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich Dritte von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer ausschließen kann. Insbesondere ist auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl etwa VwGH 25. 1. 2017, Ra 2016/13/0029). Dem wirtschaftlichen Eigentümer kommt die tatsächliche Verfügungsgewalt zu, von der er den zivilrechtlichen Eigentümer dauerhaft wirksam ausschließen kann (vgl VwGH 23.11.1987, 87/14/68; 12.2.1986, 894/13/34).

Liegt ein Mandatsvertrag vor, stellt dieser eine Sonderform einer Treuhandschaft dar. Dabei ist entscheidend, dass der Stifter oder der Begünstigte aus dem Vertrag berechtigt ist, dem Stiftungsrat Weisungen zu erteilen, ohne dass es auf den tatsächlichen Eingriff ankäme (VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003).

In dem zwischen der Stifterin und der Treuhandgesellschaft geschlossenen Mandatsvertrag

- räumt die Stifterin in Punkt V besondere Instruktionsrechte gegen den Stiftungsrat ein, und zwar
 - einerseits sich selbst und
 - andererseits Herrn ***O*** über ihren Tod hinaus;
- verbietet sie der Treuhandgesellschaft, Herrn ***O*** als Stiftungsrat abzuwählen.

Durch diese Ausgestaltung des Punktes V ergibt sich, dass ihr eigenes Weisungsrecht mit ihrem Tod untergegangen ist und nicht auf die Erben übergehen konnte. Übrig bleibt das Instruktionsrecht des Herrn ***O***, der gleichzeitig nicht abberufbarer Stiftungsrat ist.

Die Beschwerdeführerin war nach den Statuten und dem Beistatut jedenfalls im beschwerdegegenständlichen Zeitraum faktisch nicht einmal berechtigt, Informationen von der

Stiftung zu erhalten oder Einsicht in die Finanzgebarung der Stiftung zu nehmen. Ihr waren auch weder die Stiftung noch deren Organe im Streitzeitraum namentlich bekannt.

Soweit die belangte Behörde vermutet, dass Herr ***O*** sein Weisungsrecht im Sinne der Begünstigten ausübt und lediglich als Treuhänder anzusehen ist, ist überdies festzuhalten:

Es entspricht nicht (nur) der Lebenserfahrung, sondern in erster Linie dem Stiftungszweck und damit dem Auftrag der Stiftung an den Stiftungsrat, das Stiftungsvermögen im Sinne der Begünstigten zu verwalten. Daraus lässt sich aber kein Anspruch der Begünstigten auf eine bestimmte Art der Verwaltung oder auf konkrete Veranlagungsentscheidungen durch den Stiftungsrat ableiten und schon gar nicht ein Weisungsrecht der Begünstigten.

Die Erfüllung jener Verpflichtungen, die sich aus der Organstellung zur Stiftung ergibt, führt auch nicht dazu, den Stiftungsrat zum Treuhänder des Begünstigten zu machen. Der der ***E*** zugrundeliegende Sachverhalt ist eben diesbezüglich nicht mit dem der ***S*** Stiftung zugrundeliegenden Sachverhalt vergleichbar.

Der belangten Behörde ist nur insoweit zuzustimmen, als sich keine hinreichenden Nachweise dafür finden, dass Herr ***O*** auf sein Weisungsrecht durch bloße Nichtausübung verzichtet hätte. Eben dieses seit dem Tod der Stifterin verselbständigte Weisungsrecht verdeutlicht die eingetretene Selbständigkeit der Stiftung, die mit dem Tod der Stifterin von Mandats- auf Eigenverwaltung umgestellt worden ist, wie auch die geänderten Abrechnungsmodalitäten zeigen.

War zu Lebzeiten der Stifterin unstrittig, dass ihr weiterhin das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen zukommt, so haben sich mit ihrem Tod die Verhältnisse wesentlich geändert, und das wirtschaftliche Eigentum ist nicht auf die Erben oder Begünstigten übergegangen, zumal diese eben nicht in die Lage versetzt wurden, die positiven Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentums (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben und sie können Dritte von der Einwirkung auf die Sache auch nicht auf Dauer ausschließen. Die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen kommt den Erben oder Begünstigten auch nicht unmittelbar zu.

Daher fiel das wirtschaftliche Eigentum auf die zivilrechtliche Eigentümerin - die Stiftung - zurück, weil der einzige Instruktionsberechtigte selbst Stiftungsrat ist und als einziger nicht von der Treuhandgesellschaft und damit auch nicht von anderen Personen abgesetzt werden kann, womit die Stiftung von Einflüssen von außen abgeschirmt ist.

Aus dem Hinweis der belangten Behörde, der Mandatsvertrag sei weiterhin aufrecht, weil die Treuhandgesellschaft nach wie vor Stiftungsräte entsendet, lässt sich vor dem eben Gesagten nichts für die Einkünftezurechnung an die Begünstigten gewinnen:

Zum einen ist die Betrauung der Treuhandgesellschaft mit dem Entsenden von Stiftungsräten nichts anderes, als die statutengemäße Verfügung der Stifterin über die Modalität der Einsetzung von Stiftungsräten (zu den vergleichbaren Dispositionsmöglichkeiten nach dem österreichischen PSG siehe *Arnold*, Privatstiftungsgesetz³, § 15 Rz 71). Ein darüber hinausreichender Einfluss aus der Sphäre der Rechtsnachfolger der Stifterin besteht seit ihrem Tod nicht, weil sie ihr eigenes Weisungsrecht mit ihrem Tod enden ließ.

Zum anderen käme es auch dann zu keiner Einkünftezurechnung an die Begünstigten, wenn man unterstellte, der Mandatsvertrag dauerte gemäß § 1022 liechtensteinisches ABGB über den Tod der Stifterin fort; denn damit ginge der Einfluss auf die Stiftung bloß an die Erben über, ein Dispositionsrecht der von diesen verschiedenen Begünstigten könnte damit nicht begründet werden. Eine derartige Deutung ließe auch die von der Stifterin verfügte Konsultation der Eltern überflüssig erscheinen, die dem Stiftungsrat im Fall einer ausnahmsweisen vorzeitigen Zuwendung auferlegt ist.

Aus all diesen Erwägungen ist mit dem Ableben der Stifterin auch ihr wirtschaftliches Eigentum am Stiftungsvermögen erloschen und die Zurechnung des Stiftungsvermögens für ertragsteuerliche Zwecke folgt dem zivilrechtlichen Eigentum, das seit dem Jahr 2000 bei der Stiftung liegt. (Darauf hinzuweisen ist, dass sich der zugrundeliegende Sachverhalt bei der ***S*** Stiftung insofern bereits deshalb anders als bei der ***E*** gestaltete, als dass bei der ***S*** Stiftung dem Stiftungsrat nahezu kein Entscheidungsspielraum eingeräumt wurde, diesem vielmehr die Funktion eines treuhändigen Verwalters des für die Begünstigten verwalteten Vermögens eingeräumt wurde – weshalb von Seiten des Bundesfinanzgerichtes bereits in einem Vorverfahren festgestellt wurde, dass bei der ***S*** Stiftung das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen (so wie einvernehmlich auch von beiden Streitparteien beurteilt) anteilig bei den Begünstigten lag.)

Die ***E*** ist in den Streitjahren auch einer inländischen Körperschaft (Privatstiftung) vergleichbar und ist daher auch aus diesem Blickwinkel als steuerliches Zurechnungssubjekt für die von ihr erzielten Einkünfte anzusehen: Eigennützigkeit, Rechtspersönlichkeit mit Registereintragung, vom Stifter unwiderruflich getrenntes Vermögen und unabhängige Leitung (vgl. VwGH 23.6.2009, 2006/13/0183; *Hofer-Moreno*, Ausländische Stiftungen im Ertragsteuerrecht - Transparenz, Intransparenz, Zurechnung, Master Thesis Universität Wien 2019, 15 mit Hinweis auf *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 277; *Bieber/Finsterer/Lehner*, ZfS 2009, 63 (127); *Hammer/Petritz*, RdW 2009, 435 (438)) sind seit dem Tod der Stifterin und damit auch im gesamten Streitzeitraum gegeben. Die Meldung u.a. der Beschwerdeführerin als wirtschaftlich Berechtigten hat für die steuerliche Zurechnung keine Bedeutung (vgl. VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033; 30.6.2015, 2012/15/0165).

Letztlich ist anzumerken, dass die Stiftungskonstruktion auch nicht unter dem Gesichtspunkt des § 22 BAO angreifbar wäre, denn die Besteuerung der (frühestens) am 30. Geburtstag erfolgenden satzungsgemäß aus Erträgen und Substanz bestehenden (Einmal-)Zuwendung

mit dem besonderen Steuersatz des § 27a EStG (vgl. § 27 Abs 5 Z 7 iVm § 124b Z 146 EStG, auf die Substanz bezogen auch "Mausefalleneffekt" genannt) erscheint nicht günstiger als die von der belangten Behörde vorgenommene jährliche Besteuerung lediglich der laufenden Erträge der Stiftung bei der Beschwerdeführerin zum besonderen Steuersatz des § 37 Abs 8 EStG idF vor BBG 2011, BGBl I 2010/111 - die Substanz wäre erst bei einer Veräußerung durch die Beschwerdeführerin und nur im Ausmaß stiller Reserven steuerpflichtig, sofern nicht steuerfreies Altvermögen iSd § 124b Z 185 EStG vorliegt.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Zurechnung von Einkünften besteht eine reichhaltige höchstgerichtliche Rechtsprechung, in deren Rahmen sich dieses Erkenntnis bewegt, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 1. Juli 2020