

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Mag. Bf., zH Schaler und Authried Steuerberatung OG, 1040 Wien, Wohllebengasse 7/16, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 20.08.2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 – 2009 und vom 08.07.2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wird (ersatzlos) aufgehoben.

Die Einkommensteuerbescheide 2006 – 2010 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) erließ am 20.08.2012 die Einkommensteuerbescheide 2005 – 2010 und setzte dabei Sonstige Einkünfte (2005, 2006 und 2010) und die Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen (2005 – 2010) fest. Das FA gelangte nach einer Außenprüfung zum Ergebnis, dass der Beschwerdeführer (Bf) anteilig als wirtschaftlicher Eigentümer des der FL-StiftungA gewidmeten Vermögens anzusehen ist und bei ihm die aus diesem Vermögen erzielten Erträge und Wertsteigerungen anteilig zur Einkommensteuer zu erfassen sind. Das FA geht dabei davon aus, dass es sich bei der FL-StiftungA um kein mit einer inländischen Körperschaft vergleichbares Rechtsgebilde handle, die FL-StiftungA als „transparente“ Stiftung

anzusehen sei und die vertretungsbefugten Organe der FL-StiftungA auf Grund des Mandatsvertrages als Treuhänder anzusehen seien.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 21.09.2012. Darin wird i.w. vorgebracht, Gegenstand der Beschwerde sei nicht die Frage, ob es sich zu Lebzeiten der Stifterin um eine transparente oder intransparente Stiftung gehandelt habe etc.

Vielmehr handle es sich um die Beurteilung des Sachverhaltes nach dem Ableben der Stifterin und die daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen. Durch den Tod der Stifterin hätten sich die Verhältnisse grundlegend und massiv geändert; aus diesem Grund müsse das Ergebnis der steuerlichen Würdigung für den Zeitraum nach dem Tod der Stifterin anders als vor ihrem Tod aussehen. Die bloße Existenz eines Mandatsvertrages sei an sich noch kein Beweis für das Vorliegen einer transparenten Stiftung. Mit dem Todestag der Stifterin sei der Mandatsvertrag für die anteilige Zurechnung des Vermögens und der Erträge der Stiftung an den Bf bedeutungslos geworden, weshalb jedenfalls ab diesem Zeitpunkt von einer intransparenten Stiftung auszugehen sei und in weiterer Folge dem Bf nicht die anteiligen Erträge und auch nicht das anteilige Vermögen der Stiftung zuzurechnen sei.

Wesentliche Argumente für den Standpunkt des Bf:

- Er hätte bis zum Sommer 2010 nachweislich keinerlei Kenntnis von der Existenz der FL-StiftungA geschweige denn von der für ihn vorgesehenen Anwartschaftsberechtigung gehabt.
- Er habe bis dato keinerlei Dispositionsmöglichkeiten über das Vermögen der FL-StiftungA. In welcher Form bzw. auf welche Weise er eine besondere rechtliche Handhabe gehabt hätte, mit der er auf die Stiftungsverwaltung hätte Einfluss nehmen können und in diesem Sinne eine einem Treugeber vergleichbare Beherrschung der Einkunftsquelle gehabt hätte, sei vom FA nicht festgestellt worden.
- Er sei in allen Berufungsjahren Anwartschaftsberechtigter gewesen und hätte daher keinerlei Informations- und Auskunftsrechte gehabt.
- Er habe in allen Berufungsjahren die Voraussetzung der Vollendung des 30. Lebensjahres nicht erfüllt.
- Er habe bis dato keinen Cent von der FL-StiftungA erhalten. Das sei in einem Schreiben der FL-StiftungA vom 20.02.2012 bestätigt und von der Behörde nicht bestritten worden bzw. sei nachweisbar.
- Im Formular der X Bank Liechtenstein vom 21.12.2000 zur Feststellung der letztlich wirtschaftlich Berechtigten gehe hervor, dass derzeit nur gemeinnützige Institutionen zur Unterstützung und Förderung von Kindern begünstigt seien und die Begünstigung der Enkelkinder bis mindestens 2012 ruhe.
- Dem Trennungsprinzip werde voll Rechnung getragen, weil es keine Verbindung zwischen dem Bf und dem Stiftungsrat gebe und er oder nahe Angehörige auch keine Einflussmöglichkeit auf den Stiftungsrat hätten. Darüber hinaus hätte der Bf bis vor kurzem nicht einmal von der Person des C. Kenntnis gehabt.
- Die Voraussetzung für den Eintritt in eine „Begünstigtenstellung“, nämlich die Vornahme der

Ausschüttung gemäß Ziffer II der Beistatuten (Auszahlung von 10% an karitative Organisationen) sei im Zeitraum 2006 bis 2010 nicht erfüllt. Die letzte Auszahlung sei im Jahr 2012 erfolgt.

- Der Mandatsvertrag habe betreffend der Zurechnung der Erträge keine Bedeutung, weil kein „anderes“ Organ bzw. keine „andere“ oder „dritte“ Person Einfluss auf den Stiftungsrat nehmen könne.

- Für die Vergleichbarkeit der FL-StiftungA mit einer inländischen Privatstiftung sei das Gesamtbild ausschlaggebend. Eine vollständige Deckung der Merkmale sei nicht erforderlich. Neben anderen Merkmalen, die für die Vergleichbarkeit der ggstdl FL-StiftungA mit einer österreichischen Privatstiftung sprächen, sei ein wesentliches Merkmal hervorzuheben: Die Unabhängigkeit des Stiftungsrates von den Begünstigten der Stiftung. Diese Voraussetzung sei erfüllt und werde auch vom FA nicht bestritten.

Ergebnis sei daher, dass es sich bei der FL-StiftungA um eine ausländische, mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbare Stiftung handle und dem Bf weder Erträge noch Vermögen anteilig zuzurechnen seien.

Beigelegt war ein Schreiben der Y. Treuhand AG vom 06.12.2012, wonach der Bf mittels beistatutarischer Regelung als Zweitbegünstigter (Anwartschaftsberechtigter) der FL-StiftungA benannt worden sei. Erstmals würde der Bf in seine Rechte nach Wegfall einer aufschiebenden Bedingung, welche nach wie vor aufrecht sei, eintreten. Eine Ausschüttung aus dem Stiftungsvermögen an den Bf sei bis dato nicht erfolgt.

Beigelegt war ferner ein Schreiben der FL-StiftungA vom 13.03.2012. Demnach sei der Mandatsvertrag vom 09.09.1992, abgeschlossen zwischen der Stifterin und zugleich Erstbegünstigten sowie der Z. Treuhand AG, mit dem Ableben der Stifterin am 15.12.1999 untergegangen. Das Beistatut der Stiftung (die Zusatzurkunde) sei nach dem Ableben der Erstbegünstigten unwiderruflich geworden; mit der Konsequenz, dass ein allgemein gehaltener Mandatsvertrag bezugnehmend auf die Begünstigung ohnehin obsolet gewesen wäre.

In der Stellungnahme zur Beschwerde brachte das FA i.w. vor, damit einer FL-Familienstiftung eine vollständige Abschirmwirkung von der österreichischen Besteuerung zukommen könne, bedürfe es eines vierstufigen Prüfungsverfahrens. Derartige Stiftungen würden eine gänzliche Abschirmwirkung von der österreichischen Besteuerung nur dann entfalten,

- wenn sie im Rahmen eines Typenvergleichs mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar seien

- wenn ihnen den allgemeinen Einkünftezurechnungsvorschriften entsprechend die Einkünfte zuzurechnen seien

- wenn kein Anwendungsfall eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 22 BAO vorliege

- und sie keinen Ort der Geschäftsleitung in Österreich hätten.

Bereits die ersten beiden Prüfschritte führten dazu, dass der FL-StiftungA die Abschirmwirkung gegenüber der österreichischen Besteuerung verloren ginge.

Zum Rechtsformvergleich:

In Bezug auf FL-Familienstiftungen sei festgehalten, dass der Abschluss eines Mandatsvertrages

oder die gleichzeitige Organfunktion eines Stifters und Begünstigten als Stiftungsrat Gestaltungsmöglichkeiten darstellten, die mit einem österreichischen Stiftungsrecht nicht vereinbar seien. Wesentlich für die Vergleichbarkeit sei ein unwiderruflich getrenntes Vermögen sowie eine im Verhältnis zum Stifter unabhängige Leitung.

Ein unwiderruflich getrenntes Vermögen liege im ggstdl Fall nicht vor. Der Stiftungsrat der FL-StiftungA fühle sich aus näher ausgeführten Gründen nach wie vor an die Bestimmungen des Mandatsvertrages aus dem Jahr 1992 gebunden. Der Stiftungsrat agiere daher nach wie vor weisungsgebunden. Es sei im Jahr 2012 sehr wohl zu einer Zuwendung an den Bf gekommen, und zwar in Höhe der aus dem AP-Verfahren resultierenden Abgabennachforderung.

Im Beistatut sei exakt festgehalten, welchen Begünstigten welche Begünstigung zukommen soll. Der Stiftungsrat besitze somit keine Entscheidungsfreiheit darüber, ob er einzelnen Begünstigten eine Zuwendung zuerkenne oder nicht. Er könne nicht einmal die Höhe der Begünstigung frei bestimmen. Es sei davon auszugehen, dass es nach dem Tod der Stifterin zu einem Vermögensübergang an die im Beistatut namentlich angeführten Begünstigten gekommen sei.

Es sei zu keinem unwiderruflichen Vermögensübergang an die FL-StiftungA gekommen. Die im Beistatut namentlich angeführten Personen (Enkelkinder), darunter auch der Bf, seien am Stiftungsvermögen wirtschaftlich berechtigt.

Von der vom Bf genannten Altersgrenze könne in bestimmten Fällen abgesehen werden. Den Begünstigten sei es jederzeit möglich, auf den ihnen zustehenden Vermögensanteil zuzugreifen.

Zur unabhängigen Leitung durch den Stiftungsvorstand/-rat:

Mit dem Abschluss des Mandatsvertrages habe die Stifterin zum Ausdruck gebracht, dass sie mit der Errichtung der FL-StiftungA keine im Verhältnis zu ihr bzw zu den Begünstigten unabhängige Leitung der Stiftung beabsichtigte. Die Stifterin wollte aber auch über ihren Tod hinaus die Möglichkeit schaffen, dass auf die Entscheidungen der Stiftung Einfluss genommen werden könne. So sei im Mandatsvertrag aus dem Jahr 1992 eine weitere Person, nämlich C., mit dem nicht beschränkten und ausdrücklich auch über den Tod der Stifterin hinaus gültigen Recht ausgestattet, Instruktionen an die Stiftung zu erteilen.

Durch das im Mandatsvertrag verankerte Instruktionsrecht könne Hr. C. eine Entscheidung des Stiftungsrates in seinem Sinne bewirken. Es bestehe die Möglichkeit, dass die Entscheidungen des dreiköpfigen Stiftungsrates von außen beeinflusst würden.

Da bereits die beiden wesentlichsten Ausstattungsmerkmale wie unwiderruflich getrenntes Vermögen oder eine unabhängige Leitung zu keiner Übereinstimmung mit einer österreichischen Privatstiftung führten, sei die Überprüfung, ob andere unwesentliche Kriterien vergleichbar seien, nicht mehr erforderlich gewesen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, ob der Bf Kenntnis von der Stiftung hatte, sei nicht entscheidend. Entscheidend seien die ihm im Beistatut objektiv eingeräumten Rechte, die es ihm ermöglichten, über einen aliquoten Anteil des Vermögens der FL-StiftungA zu verfügen. Der Bf habe mittels beistatutarischer Regelungen Dispositionsbefugnis über einen aliquoten

Vermögensanteil der FL-StiftungA.

Der Bf sei Begünstigter und könne über einen Vermögensanteil disponieren. Eine spezifische Einstufung nach liechtensteinischem Recht sei nicht ausschlaggebend.

Die Vollendung des 30. Lebensjahres sei nicht Voraussetzung für die Rechtsstellung als Begünstigter.

Die Abgabennachforderung sei aus dem Vermögen der FL-StiftungA abgedeckt worden und liege insofern sehr wohl eine Zuwendung an den Bf vor.

Die Bestätigung stamme aus dem Jahr 2000 und drücke den Rechtsstand des Jahres 2000 aus. Die Begünstigung könne nur deshalb bis mindestens 2012 ruhen, weil zu diesem Zeitpunkt der Bf die Altersgrenze von 30 Jahren erreicht habe. Von dieser Regelung gebe es zahlreiche Ausnahmen, sodass auch für den Prüfungszeitraum von einer bestehenden Begünstigung gesprochen werden könne.

Der Stiftungsrat agiere weisungsgebunden und könne nicht frei entscheiden. Eine dem Trennungsprinzip folgende Zurechnung des Vermögens an die Stiftung sei nicht möglich.

Mit der Durchführung einer Einmalzahlung auf ein separates Charitykonto sei dem Stifterwillen, einen Einmalbetrag iHv 10% des Stiftungsvermögens im Zeitpunkt des Ablebens gemeinnützigen Organisationen zur Unterstützung und Förderung von Kindern zur Verfügung zu stellen, entsprochen.

Im Mandatsvertrag sei der Person C. ausdrücklich das Recht eingeräumt worden, der Stiftung Weisungen zu erteilen. Dieses Recht sei nicht beschränkt und ausdrücklich über den Tod der Stifterin hinaus gültig. Für eine Einkommenszurechnung an die Stiftung sei allein schon die Möglichkeit einer Einflussnahme schädlich.

Die FL-StiftungA sei nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar, weil die beiden wesentlichsten Vergleichsmerkmale in Form einer unabhängigen Leitung und einer unwiderruflichen Vermögenstrennung nicht gegeben seien.

Die Stiftung sei als transparent einzustufen, weil der Stiftungsrat nicht im freien Ermessen entscheiden könne. Er könne Person, Höhe und Zeitpunkt einer Begünstigung nicht selbst bestimmen, sondern sei an die Vorgaben der Begünstigten gebunden.

Am 28.11.2013 (Datum des Einlangens) legte das FA die Berufung ohne Erlassung einer BVE der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Der Bf übermittelte an das BFG mit Schriftsatz vom 13.02.2014 eine Gegenäußerung zur Stellungnahme des FA.

Zum Sachverhalt sei auszuführen, die Abgabennachforderung des Bf habe er selbst bezahlt und sei diese nicht aus dem Vermögen der FL-StiftungA abgedeckt worden.

Der Bf habe nie behauptet, dass es im Jahr 2012 zu keiner Zuwendung an ihn gekommen sei. Seit dem Zeitpunkt der Errichtung der FL-StiftungA, im gesamten Prüfungszeitraum und auch bis zum 14.08.2012 habe der Bf nachweislich keinen Cent von der Stiftung erhalten.

Aus den dem FA übergebenen Unterlagen gehe weiters eindeutig hervor, dass es zwei Vermögenskreise gegeben habe, nämlich das Hauptvermögen und das Charity-Vermögen. Es

entspreche nicht den Tatsachen, wenn das FA von insgesamt acht Vermögenskreisen ausgehe. Eine exakte Vermögensaufteilung auf Stiftungsebene sei nicht erfolgt.

In den Statuten der Stiftung sei festgehalten, dass aus einer Stiftungsbegünstigung unter keinen Umständen ein klagbarer Rechtsanspruch entsteht. Auch nach österreichischem Recht sei es zulässig, dass ein klagbarer Anspruch auf Erhalt der Zuwendung ausdrücklich ausgeschlossen werde. Weiters sei der Zeitpunkt der Auszahlungen laut den Beistatuten nicht bestimmt. Der Zeitpunkt der Auszahlung und die Beschlussfassung über dieselbe obliege dem Ermessen des Stiftungsrates. Entgegen der Stellungnahme des FA, in welcher ein Begünstigungsberechtigter mit einklagbarem Anspruch subsumiert werde, sei der Bf weder nach den Statuten noch nach dem PGR ein Begünstigungsberechtigter mit einem klagbaren Anspruch. Nach dem PGR dürfe für diesen Begünstigtenkreis weder in Bezug auf die Person, die Höhe und den Zeitpunkt der Bezugsberechtigung ein Ermessen der Stiftungsorgane bestehen. Basierend auf den Beistatuten entbehre die Aussage des FA, dass der Stiftungsrat nicht einmal den Zeitpunkt der Begünstigung beeinflussen könne, jeder Grundlage.

In den Beistatuten sei der Stiftungsrat nach eigenem Ermessen berechtigt, in „Sonderfällen“ außerordentliche Zuwendungen zu beschließen. Dieser Sonderfall sei bis 2012 nicht in Anspruch genommen worden. Es handle sich daher um keine „ausgehöhlte Bestimmung“, wie vom FA vorgebracht.

Die Bezeichnung des Stiftungszweckes sei eine unbedingte Voraussetzung des Stiftungsrechts des PSG und PGR. Im Stiftungszweck sei der Stifterwille festgeschrieben. Durch die Bindung der Organe an den Stiftungszweck wirke der Stifterwille in der Stiftung fort. Zweck der Stiftung sei die wirtschaftliche Unterstützung von Angehörigen bestimmter Familien sowie ergänzend und außerhalb dieser Familienkreise stehenden natürlichen und juristischen Personen (Satzung vom 23.06.2004,12). In den Beistatuten komme der Wille der Stifterin zum Ausdruck, indem dort festgehalten sei, dass nach der Stifterin zu gleichen Teilen die nachfolgenden Stämme begünstigt seien. Hervorzuheben seien die Worte „zu gleichen Teilen“, denn darin komme zum Ausdruck, dass die Stifterin primär eine Gleichbehandlung der Stämme wollte. Ergänzend können vom Stiftungsrat in besonderen Fällen außerordentliche Zuwendungen beschlossen werden. Auf Grund dieser Regelung sei die Höhe der Begünstigung letztlich nicht bestimmt. Die Höhe richte sich nach dem Vermögen der Stiftung, die Entscheidung über den Zeitpunkt obliege dem Ermessen des Stiftungsrates genauso wie die Entscheidung über außerordentliche Zuwendungen. Entgegen der Stellungnahme des FA entspreche es nicht den Tatsachen, dass der Stiftungsrat keinerlei Ermessen ausüben könne bzw. keinerlei Entscheidungsfreiheit habe. Das Ziel, den Stiftungszweck zu erfüllen, sei einziger und unabänderlicher Auftrag an jeden Stiftungsvorstand oder Stiftungsrat.

Die Veranlagungen der Stiftung würden kontrolliert, verwaltet und durchgeführt. Darüber gebe es laufende Berichterstattungen an den Stiftungsrat. Die Begünstigten könnten in die Veranlagungspolitik der Stiftung nicht aktiv eingreifen und auch nicht die Auszahlung ihres Vermögensanteils inklusive der darauf entfallenden Erträge verlangen. Sie hätten weder Einfluss auf die beauftragten Institutionen noch würde ihnen dieses Recht eingeräumt. Nach

den Statuten sei das Auskunfts- und Einsichtsrecht für Anwartschaftsberechtigte ausdrücklich ausgeschlossen.

Nach dem PGR sei der Bf Anwartschaftsberechtigter jedenfalls bis zur Vollendung des 30. Lebensjahres am 28.05.2012 (vgl V. erster Absatz Beistatuten) und Ermessensberechtigter hinsichtlich der auf Grund der Beistatuten möglichen Zuwendung in Sonderfällen (vgl V. zweiter Absatz Beistatuten). Damit sei ihm ausdrücklich kein Recht auf Auskunft und Einsichtnahme zugestanden.

Der Bf habe niemals behauptet, dass der Mandatsvertrag mit dem Tod der Stifterin geendet habe. Der Mandatsvertrag sei laut Stiftungsrat mit dem Tod der Stifterin „untergegangen“. Dies bedeute sinngemäß, es sei dem Stiftungsrat nicht mehr möglich, den Weisungen der Stifterin Folge zu leisten. Der Mandatsvertrag habe für die Frage, ob es sich um eine transparente oder intransparente Stiftung handle, nach dem Tod der Stifterin keine Bedeutung mehr. Lediglich die Regelung über die Nachbesetzung des Stiftungsrates und das über den Tod der Stifterin hinausgehende Instruktionsrecht des Hrn. C. iVm seiner Unabsetzbarkeit als Stiftungsrat hätten auch für die Zukunft noch Bedeutung. Die Stifterin selbst habe Hrn. C. mit der unabsetzbaren Funktion und Stellung als Stiftungsrat ausgestattet, um damit jede Einflussnahme nach ihrem Tod bewusst zu verhindern. Hr. C. sei selbst nicht Begünstigter der Stiftung. Eine Einflussnahme von Begünstigten auf die Stiftung sei nicht gegeben. Um welche Person es sich beim Instruktionsgeber handle, sei von entscheidender Bedeutung, da gerade die unabhängige Leitung des Stiftungsrates im Verhältnis zum Stifter und zu den Begünstigten ein wesentliches Kriterium für die Vergleichbarkeit einer liechtensteinischen Stiftung mit einer österreichischen Privatstiftung darstelle. Nach dem in der Zukunft liegenden Tod von Hrn. C. gebe es keinen Instruktionsberechtigten mehr. Die Stiftungsvorstände würden dann entsprechend dem Mandatsvertrag aus dem Kreis der Angestellten der Z. Treuhand bestellt werden. Eine andere Vereinbarung gebe es nicht.

Die Errichtung einer Privatstiftung durch einen Treuhänder sei sowohl bei der österreichischen Privatstiftung als auch bei der FL-Stiftung zulässig. Bei der Errichtung der FL-StiftungA handle es sich um eine treuhändische Stiftungserrichtung. Auf der Stiftungsurkunde scheine der Name des Treuhänders auf. Dass der Treuhänder die Stifterrechte nur im Interesse des wirtschaftlichen Stifters ausüben könne, werde in der Regel über einen Mandatsvertrag abgesichert. Auf Grund der Bindung der Stiftungsverwaltung an die Weisungen der Stifterin der FL-StiftungA war die unabhängige Leitung durch den Stiftungsrat im Verhältnis zur Stifterin zu ihrer Lebzeit nicht gegeben. Mit dem Tod der Stifterin endeten ihre Stifterrechte, der Stiftungsrat wurde damit in seiner Leitung unabhängig. Spätestens mit dem Todestag der Stifterin gelange das Erstarrungsprinzip und Trennungsprinzip zur vollen Geltung und es liege sowohl das wirtschaftliche als auch das zivilrechtliche Eigentum am Vermögen bei der FL-StiftungA. Nach dem Tod der Stifterin sei der Stiftungsrat frei von Einflüssen Dritter, insbesondere von Einflüssen der Begünstigten.

Der Mandatsvertrag sei kein brauchbares Indiz, dass sich die Stifterin nicht tatsächlich von ihrem Vermögen trennen wollte, sondern vielmehr eine Notwendigkeit, die Rechte des

wirtschaftlichen Stiftern durchsetzen zu können (Abänderungsrecht, Widerrufsrecht). Auch bei einer österr. Privatstiftung könne sich der Stifter ein Widerrufsrecht vorbehalten, ohne dass dies als Zeichen gewertet würde, dass der Stifter die Stiftung nicht mit dem Willen errichtet habe, einen endgültigen Vermögensübergang vom Stifter auf die Privatstiftung durchzuführen. Hr. C., dessen Instruktionsrechte nach dem Tod der Stifterin nicht endeten, übe eine Doppelrolle aus. Er sei auf Grund des Mandatsvertrags Instruktionsberechtigter und gleichzeitig auch Stiftungsrat. Das bedeute, er könne sich selbst Weisungen erteilen. Isoliert betrachtet bedeute dies, dass ihn das Instruktionsrecht zum faktischen Organ der Stiftung und seine Bestellung zum Stiftungsrat zum tatsächlichen Organ der Stiftung mache. Niemand könne ihm Weisungen erteilen. Der Sinn und Zweck, Hrn. C. bzw. seine Position mit einem Instruktionsrecht einer Unabsetzbarkeitsklausel auszustatten, könne sich nur daraus ergeben, dass die Stifterin im Stiftungsrat Personen vertreten haben wollte, mit denen sie offenbar ein Vertrauensverhältnis verbunden habe, eine auch bei österr. Privatstiftungen übliche Vorgehensweise. Oberstes Organ der Stiftung sei der Stiftungsrat, daneben gebe es keine anderen Organe.

Weder durch das PSG noch durch das PGR werde den Begünstigten eine Organstellung allein auf Grund der Begünstigtenstellung eingeräumt. Den Begünstigten der FL-StiftungA sei niemals das Recht eingeräumt worden, Einfluss auf die Leitung der Stiftung zu nehmen. Die Begünstigten seien von der Stiftung als Anwartschaftsberechtigte ohne Legitimation zur Erlangung von Informationen angesehen worden. Sie hätten nicht einmal Kenntnis über die Existenz der FL-StiftungA gehabt.

Die Notwendigkeit der Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Personen ergebe sich aus den EG-Geldwäscherichtlinien, die von FL umgesetzt worden seien. Diese Feststellung könne aber nicht dem wirtschaftlichen Eigentum iSd BAO gleichgesetzt werden. Auch in Österreich müsse nach der Richtlinie der wirtschaftlich Berechtigte benannt werden und mache diese Person aber nicht zu einem wirtschaftlichen Eigentümer im Sinne der BAO. Für die Frage der steuerrechtlichen Zurechnung der Einkünfte der Privatstiftung sei diese Qualifikation jedoch irrelevant. Daher sei die Nennung der österreichischen Begünstigten auf dem liechtensteinischen Geldwäscheformular als wirtschaftlich Berechtigter der FL-Stiftung weder Beweis noch Indiz für das Vorliegen einer transparenten bzw. kontrollierten Stiftung.

Es sei von der steuerlichen Vertreterin des Bf nicht bestätigt worden, dass es sich zu Lebzeiten der Stifterin um eine transparente Stiftung gehandelt habe, da der Sachverhalt nicht eingehend überprüft worden war.

Der Bf komme zum Ergebnis, dass der Stiftungsrat aG der Statuten und Urkunden sehr wohl im eigenen Ermessen Entscheidungen treffen können. Dies auf Grund der Tatsache, dass es sich beim Instruktionsberechtigten um keinen Begünstigten der Stiftung handle und Hr. C. auch nicht zufällig unabsetzbares Mitglied des Stiftungsrates sei und damit die unabhängige Leitung des Stiftungsrates im Verhältnis zur Stifterin und auch im Verhältnis zu den nachfolgend Begünstigten gegeben sei, wodurch von einer Vergleichbarkeit der FL-StiftungA mit einer österr. Privatstiftung auszugehen sei.

Die berechnete Erwartungshaltung von Begünstigten, in Zukunft Zuwendungen zu erhalten, mache diese nicht a priori zu wirtschaftlichen Eigentümern am Vermögen der Stiftung oder zu Zurechnungssubjekten hinsichtlich der laufenden Einkünfte der Stiftung und sei auch nicht geeignet, die unwiderrufliche Trennung des Vermögens zwischen Begünstigten und der Stiftung in Frage zu stellen, selbst im Hinblick auf die vorgesehene Sonderregelung betreffend außerordentlicher Zuwendungen auf Grund einer Ermessensentscheidung des Stiftungsrates. Jedenfalls habe der Bf im Herbst 2012 keine außerordentliche Zuwendung erhalten. Nur unter der Bedingung, dass sich die Begünstigten für die Durchsetzung der Rechtsansicht des Stiftungsrates, dass es sich bei der FL-Stiftung A um eine intransparente Stiftung handle, weiterhin in Form eines Rechtsmittels gegen die Einkommensteuerbescheide einsetzen und unter Nachweis der Einbringung der Berufung, habe sich der Stiftungsrat zur vorläufigen Finanzierung der erheblichen Steuernachforderung bereit erklärt. Dass es sich hierbei um einen besonderen Fall oder Notfall iSd Beistatuten gehandelt habe, sei absolut verständlich bzw. zwangsläufig, denn sonst hätten die Betroffenen die Abgabennachforderung gar nicht bezahlen können.

Wenn der Stifter einer FL-Stiftung bereits in den Stiftungsurkunden fix mehrere Begünstigte eingesetzt habe, hebe das die Abschirmwirkung einer FL-Stiftung jedenfalls nicht auf.

Die Bedeutung des Mandatsvertrages beschränke sich i.w. auf die Besetzung des Stiftungsrates; dies sei für die Vergleichbarkeit mit einer österr. Privatstiftung unwichtig.

Die Verhältnisse hätten sich nach dem Tod der Stifterin grundlegend geändert. Sie habe nicht ihre Kinder, sondern ihre Enkelkinder zu den nachfolgend Begünstigten erklärt. Es habe sich teilweise noch um Kinder gehandelt; diese könnten gar keinen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Stiftung genommen haben.

Die Nachfolgeneration sei niemals in irgendeiner Form am Geschehen der Stiftung beteiligt gewesen.

Hingewiesen werde auch darauf, dass die fünfjährige Verjährungsfrist für das Jahr 2005 Ende 2010 ablaufe. Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 am 29.03.2006 habe die Verjährungsfrist um ein Jahr, somit bis zum 31.12.2011 verlängert. Die bloße Ankündigung einer Maßnahme Ende 2011 (Ankündigung einer Betriebsprüfung) stelle nach herrschender Rechtsmeinung keine Unterbrechungshandlung dar (der Prüfungsauftrag wurde im Jänner 2012 bekannt gegeben), weshalb das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2005 mit Ablauf 2011 verjährt und der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 20.08.2012 im Spruch rechtswidrig sei. Es werde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 beantragt.

Am 17.11.2014 informierte das FA das BFG darüber, dass nun eine Selbstanzeige betreffend nicht erklärter Einkünfte aus einer transparenten liechtensteinischen Stiftung eingelangt sei.

Mit Schriftsatz vom 17.12.2014 beauftragte das BFG das FA, innerhalb der Frist von 2 Monaten Ermittlungen betreffend 2005 – 2010 durchzuführen und darüber zu berichten, insbesondere die Auswirkungen der Selbstanzeigen zu prüfen.

Mit Schriftsatz vom 15.04.2015 erteilte der Bf die Zustimmung zur Aufhebung nach § 300 Abs 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2010 zwecks Berücksichtigung der Einkünfte aus der FL-StiftungB. Der Aufhebung betreffend Einkommensteuer 2005 wurde explizit nicht zugestimmt.

Das BFG leitete mit Beschluss vom 29.04.2015 die Zustimmungserklärung des Bf zur Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2006 – 2010 an das FA unter Setzung einer Frist von drei Monaten ab Zustellung weiter.

Mit Schriftsatz vom 13.07.2015 verständigte das FA das BFG von der Aufhebung des Bescheides betreffend Einkommensteuer 2010. Der aufhebende Bescheid und der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid des Jahres 2010 wurden in Kopie übermittelt. In diesem Bescheid wurden die aG der Selbstanzeige bisher nicht erklärten Einkünfte aus der FL-StiftungB der Besteuerung unterworfen.

Mit Schriftsatz vom 17.08.2015 berichtete das FA dem BFG über die durchgeführten Ermittlungen wie folgt:

„... Die Bf brachte durch ihren steuerlichen Vertreter ... mit Schriftsatz vom 30.06.2014 Selbstanzeige betreffend Einkommensteuer 2004 – 2012 ein. Hintergrund für die Selbstanzeige war, dass die Abgabepflichtige zusätzliche ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie sonstige Einkünfte über die in Liechtenstein ansässige und als transparent einzustufende FL-StiftungB bezogen hat.

Die Selbstanzeige sieht eine Nacherklärung von ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen ... in folgender Höhe vor:“

Das BFG führte am 06.06.2018 einen Erörterungstermin durch, in dem neben ggstdl Fall auch Fälle anderer FL-StiftungA-Begünstigter behandelt wurden.

Dabei wurde in Anwesenheit der Amtspartei festgehalten, dass der Sachverhalt zur FL-StiftungB, Transparenz und Steuerpflicht im Inland unstrittig sind.

Ferner wurde festgehalten, dass die Sachverhalte bei der FL-StiftungA bis auf die persönlichen Verhältnisse in allen Verfahren übereinstimmend sind.

Sollte in einem Fall vorab entschieden werden, erklärten sich die Bf mit der Aussetzung der anderen Verfahren einverstanden.

Zur Verjährung des Jahres 2005 brachte der Vertreter des FA vor, Einvernahmen seien bereits zu einem früheren Zeitpunkt als Verlängerungshandlung durchgeführt worden.

Nach weiteren Ermittlungen in einem Parallellfall mit bis auf die persönlichen Verhältnisse übereinstimmenden Sachverhalt entschied das BFG mit Erkenntnis vom 26.11.2019, RV/7100295/2014, dass es zu keiner Einkünftezurechnung aus der FL-StiftungA an die Begünstigten kommt. Bezüglich der FL-StiftungB schloss sich das BFG den Ausführungen in der Selbstanzeige an. Das Erkenntnis erwuchs in Rechtskraft.

Im vorliegenden Fall forderte das BFG die Amtspartei mit Schreiben vom 30.01.2020 auf, hinsichtlich der Verjährung des Jahres 2005 Nachweise für Verlängerungshandlungen vorzulegen und eine Stellungnahme bezüglich der Betragshöhe etc. abzugeben.

Weiters verwies das BFG auf das rechtskräftige Erkenntnis des BFG vom 26.11.2019, RV/7100295/2014, wonach es in einem Parallellfall zu keiner Einkünftezurechnung aus der FL-StiftungA an die Begünstigten kommt.

Nach gewährter Fristverlängerung legte die Amtspartei mit Schriftsätzen vom 13.03.2020 und 27.05.2020 mehrere Unterlagen vor und tätigte Ausführungen zu durchgeführten Buchungen sowie umfangreiche inhaltliche Einwendungen.

Inhaltlich führte das FA i.w. aus, die Amtspartei habe Bedenken, dass das BFG beabsichtige, dem erwähnten Erkenntnis des BFG in einem Parallellfall zu folgen, dies aus folgenden Gründen:

1. Steuerliche Ungleichbehandlung gleichartiger Auslandssachverhalte

Eine Einkünftezurechnung an die FL-StiftungA hätte eine steuerliche Ungleichbehandlung gleichartiger Auslandssachverhalte zur Folge. Der ggstdl Rechtsmittelerledigung würde eine zum Teil unrichtige bzw. unschlüssige Entscheidung zu Grunde gelegt werden.

Die FL-StiftungA und die FL-StiftungB wären aus den näher dargestellten Gründen vergleichbare Rechtssubjekte. Dennoch seien sie vom BFG unterschiedlich behandelt worden. Die Einkünfte aus der FL-StiftungB wären den Begünstigten, die Einkünfte aus der FL-StiftungA hingegen der Stiftung zugerechnet worden.

Es folgen Ausführungen zur Selbstanzeige bei der FL-StiftungB, deren Einkünfte im zit. BFG Erkenntnis der Selbstanzeige folgend den Begünstigten zugerechnet wurden, was im gemeinsamen Erörterungsgespräch als unstrittig festgestellt worden sei. Die Amtspartei kommt zum Schluss, dass die Ausführungen in der Selbstanzeige bei der FL-StiftungB auch für die FL-StiftungA gelten müsse, was das BFG im zit. Erkenntnis nicht beachtet hätte. Dies würde dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen und zu einer unberechtigten Diskriminierung bzw. Bevorzugung bestimmter Sachverhalte führen.

2. Ggstdl Rechtsmittelerledigung würde eine zum Teil unrichtige bzw. unschlüssige Entscheidung zu Grunde gelegt werden

Weiters sei im genannten Erk. des BFG der Sachverhalt unrichtig bzw. unvollständig wiedergegeben worden und das vom VwGH als ausschlaggebend für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum erachtete Kriterium in Form der Chance der Wertsteigerung bzw. des Risikos der Wertminderung sei gänzlich unberücksichtigt geblieben.

2.1. Unvollständige und unrichtige Sachverhaltsangaben in Bezug auf den Zeitpunkt der Erlangung der Begünstigtenstellung

Vom BFG würde in zit. Erkenntnis der Eindruck erweckt, dass die im Beistatut namentlich angeführten Personen erst mit Vollendung des 30. Lebensjahres in ihre Rechtsstellung als Begünstigte eingetreten wären und bis dahin lediglich Begünstigungsanwärter gewesen wären. Diese Aussage sei objektiv unrichtig und würde dem Beistatut widersprechen. Demnach wären 2 Voraussetzungen für die Begünstigtenstellung erforderlich gewesen, nämlich das Ableben

der Stifterin sowie das Erfordernis, dass 10% des Stiftungsvermögens für gemeinnützige Zwecke verwendet werden sollte. Das Erreichen der Altersgrenze von 30 Jahren sei für das Erlangen der Begünstigtenstellung nicht maßgeblich. Erblicke man in der Entrichtung der Abgabenschuld eine Zuwendung, so hätte die FL-StiftungA im Jahre 2012 Zuwendungen an Personen getätigt, die das 30. Lebensjahr großteils noch nicht erreicht hatten und somit hätte es sich möglicherweise um Zuwendungen an Personen, die noch keine Begünstigtenstellung hatten, gehandelt.

Mit der Begünstigtenstellung stünden verschiedene Rechte in Zusammenhang. Insofern erscheine es dem FA sinnvoll und zweckmäßig, sich nochmals kritisch mit der Frage auseinanderzusetzen, zu welchem Zeitpunkt die Anwartschaftsberechtigten tatsächlich in die Rechtsstellung als Begünstigte eingetreten wären.

2.2. Unrichtige Sachverhaltsangabe in Bezug auf die Rechtsstellung der Begünstigten gegenüber der FL-StiftungA

Im zit. BFG Erkenntnis werde der falsche Eindruck erweckt, dass die Begünstigten über keine gesicherte Rechtsposition gegenüber der Stiftung verfügten und der Stiftungsrat in freiem Ermessen über eine Begünstigung verfügen könne.

Tatsächlich stehe jedem Begünstigten ein exakt festgelegter Begünstigungsanteil zu. Das Beistatut sehe für jeden Begünstigten einen im Vorhinein genau festgelegten Begünstigungsanspruch vor, der von der Anzahl der „Familienstämme“ und der Anzahl der Nachkommen innerhalb dieses „Stamms“ abhängt. Dem Stiftungsrat stehe diesbezüglich kein Entscheidungsspielraum zu. Der Stiftungsrat könne somit nicht eigenständig und eigenverantwortlich entscheiden, welcher Person eine Begünstigung in welcher Höhe zukommen solle.

Dies gehe auch aus dem Zirkularbeschluss vom 27.09.2012 hervor, aus dem eindeutig ableitbar sei, dass der Bf einen Anspruch auf eine Begünstigung hätte und dass dieser betraglich genau festgelegt worden wäre.

Im Widerspruch zur Aussage des BFG könne ein Begünstigter der FL-StiftungA sehr wohl über seine Begünstigung verfügen. Dem Stiftungsrat sei es aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung der Stiftung nicht gestattet, den Begünstigungsanteil zu verändern oder überhaupt einer anderen Person zukommen zu lassen. Der Stiftungszweck bilde nicht die Grundlage für Art und Höhe der Begünstigung. Statuten und Beistatuten hätten die Entscheidungsbefugnisse des Stiftungsrates derart eingeengt, dass dieser keinen eigenen freien Ermessensspielraum mehr besitze. Aufgabe des Stiftungsrates der FL-StiftungA sei es lediglich, das Vermögen an die Begünstigten weiterzugeben. Derartige Überlegungen hätten das BFG bei der FL-StiftungB veranlasst, das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen den Begünstigten zuzurechnen.

2.3. Unrichtige Sachverhaltsangaben

Objektiv unrichtig sei auch die Aussage im Erk. des BFG, wonach der Stiftungsrat über die Verwaltung des Stiftungsvermögens frei unter Bedachtnahme auf den Stiftungszweck entscheide. Tatsächlich bilde nicht der Stiftungszweck den Leitfaden für das Handeln des

Stiftungsrates. Er könne die Person des Zuwendungsempfängers oder die Höhe der Zuwendung nicht eigenständig bestimmen. Es sei vertraglich exakt geregelt, welcher Person eine Zuwendung zukommen und wie hoch diese ausfallen solle. Auch der Zeitpunkt der Zuwendung sei im Vorhinein bestimmt worden.

Eine von einer Stiftungsrätin der FL-StiftungA gezeichnete Stellungnahme der liechtensteinischen Rechtsanwaltskanzlei D. & Partner vom 25.09.2019 gehe von einer Zuflussfiktion bei den Begünstigten bei Vollendung des 30. Lebensjahres aus. In Bezug auf die FL-StiftungA könne somit nicht mehr ernsthaft argumentiert werden, dass der Stiftungsrat eigenständige Entscheidungen über Zuwendungen treffe. Der Stiftungsrat sei seiner wesentlichsten Aufgabe enthoben worden, nämlich das von der Stifterin der Stiftung zugeführte Vermögen nach Maßgabe des Stiftungszwecks den Begünstigten zuzuführen. Seine Aufgabe bestehe lediglich darin, das Vermögen an die Begünstigten weiterzugeben. Damit liege allerdings bei der FL-StiftungA eine Sachverhaltskonstellation wie bei der FL-StiftungB vor.

2.4. Unvollständige und unrichtige Sachverhaltsangabe in Bezug auf die Vergleichbarkeit der FL-StiftungA mit einer österreichischen Privatstiftung

Die Steuerberatungskanzlei E. komme in ihrer Offenlegung vom 30.06.2014 in Bezug auf die FL-StiftungB zum Ergebnis, dass diese entsprechend ihrer konkreten Ausgestaltung nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist. Wie aus dem zit. Erkenntnis des BFG hervorgeht, habe sich das BFG den Erwägungen der Kanzlei E. explizit angeschlossen und die FL-StiftungB als ausländisches Rechtsgebilde eingestuft, das nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sei. Gleichzeitig sei es allerdings bei der vergleichbar ausgestalteten FL-StiftungA davon ausgegangen, dass diese sehr wohl mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sei und nenne unter Bezug auf VwGH-Rechtsprechung dafür zwei ausschlaggebende Kriterien:

- Das Vorliegen eines vom Stifter unwiderruflich getrennten Vermögens
- Das Vorliegen einer im Verhältnis zum Stifter unabhängigen Leitung

Abgesehen davon, dass eine Reduzierung des Typenvergleichs auf zwei Kriterien zu keinem sachgerechten Ergebnis führen könne, weil der ständigen VwGH-Rechtsprechung zufolge das ausländische Rechtsgebilde in seiner Gesamtausstattung mit einer österreichischen Privatstiftung zu vergleichen sei (siehe Typenvergleich der Kanzlei E.), so seien die vom VwGH genannten Hauptkriterien wohl so zu interpretieren, dass damit nicht allein die Person des Stifters gemeint sein kann, sondern auch die Begünstigten miteinschließen sollen. So führe der Tod einer natürlichen Person zwangsläufig dazu, dass das Vermögen von dieser Person zu trennen sei. Folge man also diesem Gedankengang, so wäre jedes ausländische Rechtsgebilde nach dem Ableben des Stifters bzw. des Gründers automatisch mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar, weil das Vermögen unwiderruflich vom Stifter getrennt wurde. Richtigerweise wären die vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.06.2009 angeführten Kriterien so zu verstehen, dass für eine Vergleichbarkeit auch eine im Verhältnis zu den Begünstigten unwiderruflich getrenntes Vermögen oder eine im Verhältnis zu den Begünstigten unabhängige Leitung vorliegen müsse.

An dieser Stelle sei anzumerken, dass von der Stifterin der FL-StiftungA weder eine unwiderrufliche Trennung des Vermögens, noch eine unabhängige Leitung beabsichtigt gewesen sei. Durch den Abschluss eines Mandatsvertrages mit einem Instruktionsrecht zu ihren Gunsten habe sie dafür Vorsorge getroffen, dass sie zu ihren Lebzeiten auf die Geschicke der FL-StiftungA jederzeit Einfluss nehmen und auf das Vermögen greifen konnte. Es sei somit unstrittig, dass die vom VwGH für das Vorliegen eines Einkünftezurechnungsobjektes als maßgeblich erachteten Kriterien bis zum Tod der Stifterin mehrheitlich nicht erfüllt gewesen seien, was zur Konsequenz haben müsse, dass die FL-StiftungA bis zum Tod der Stifterin nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ausgestaltet anzusehen gewesen sei. Fraglich sei in diesem Zusammenhang gewesen, ob diese Kriterien auch in Bezug auf die Begünstigten vorgelegen wären.

Bedauerlicherweise habe es das BFG gänzlich unterlassen, sich mit der Frage zu beschäftigen, ob die vom VwGH genannten Kriterien auch für die Begünstigten gelten würden, also ob in Bezug auf die FL-StiftungA ein im Verhältnis zu den Begünstigten unwiderruflich getrenntes Vermögen gegeben sei, oder ob eine im Verhältnis zu den Begünstigten unabhängige Leitung vorliege.

Die von der Stifterin im Beistatut aus dem Jahr 1998 getroffenen Regelungen ließen jedoch darauf schließen, dass von ihr nicht beabsichtigt gewesen sei, das Vermögen und die Leitung der Stiftung nach ihrem Ableben endgültig und letztverantwortlich dem Stiftungsrat als vertretungsbefugtes Organ der Stiftung zu übertragen. Indem sie genaue Regelungen getroffen hatte, welche Person wieviel Vermögen zu welchem Zeitpunkt erhalten soll, habe sie zu erkennen gegeben, dass keine im Verhältnis zu den Begünstigten vorliegende unwiderrufliche Trennung beabsichtigt gewesen sei. Andernfalls hätte sie es dem Stiftungsrat überlassen, anhand des Stiftungszwecks zu entscheiden, welcher Person zu welchem Zeitpunkt wieviel Vermögen zukommen solle. Gleiches müsse somit auch für eine im Verhältnis zu den Begünstigten unabhängige Leitung gelten, wenn der Stiftungsrat die wesentlichen Entscheidungen einer Stiftung nicht eigenverantwortlich zu treffen vermöge. Das nach dem Tod der Stifterin und der Trennung der Vermögenskreise in das wirtschaftliche Eigentum der Begünstigten übergegangene Vermögen sollte von der Stiftung lediglich treuhändig für die Begünstigten verwaltet werden.

Wenn sich das BFG im angeführten Erkenntnis ausführlich mit der Frage auseinandersetze, ob nach dem Ableben der Stifterin der Mandatsvertrag nach wie vor Gültigkeit habe, oder ob der Stiftungsrat den Begünstigten gegenüber weisungsverpflichtet sei, so hätte es genau genommen dieser Auseinandersetzung gar nicht bedurft. Der Mandatsvertrag hätte mangels Entscheidungsspielraum des Stiftungsrates keine Wirkung entfalten können. Die Stifterin habe im Beistatut bereits alle wichtigen Entscheidungen penibel genau geregelt. Der Stiftungsrat sei zum bloßen Vollzugsorgan einer Vermögensweitergabe ohne eigenen Wirkungsbereich geworden.

Damit sei allerdings aus Sicht der Abgabenbehörde bei der FL-StiftungA in ähnlicher Art und Weise wie bei der FL-StiftungB von einem ausländischen Rechtsgebilde auszugehen, das in der

Summe seiner Ausgestaltungsmerkmale einer österreichischen Privatstiftung nicht vergleichbar sei.

2.5. Unrichtige Sachverhaltsangabe in Bezug auf Informationsrechte der Begünstigten

Wenn das BFG in seinem Erkenntnis betreffend Informations- und Auskunftsrechte Bezug auf das Jahr 2019 nehme, so sollte damit zum Ausdruck gebracht werden, dass Personen, die als Begünstigte der FL-StiftungA in Frage kommen, erst ab Vollendung des 30. Lebensjahres Informations- und Auskunftsrechte zustehen. Im Jahr 2019 hatte nämlich die für das BFG-Verfahren maßgebliche Bf. das 30. Lebensjahr vollendet.

Das BFG gehe somit in seinem Erkenntnis offenbar davon aus, dass Anwartschaftsberechtigte erst ab Vollendung des 30. Lebensjahres in die Begünstigtenstellung bei der FL-StiftungA eintreten könnten, und ihnen erst ab diesem Zeitpunkt Informations- und Auskunftsrechte zustünden. Diese Auslegung stütze sich auf Artikel V. des Beistatutes, wonach grundsätzlich Auszahlungen an Begünstigte erst ab Vollendung des 30. Lebensjahres erfolgen dürfen. Mit dieser Bestimmung des Beistatutes werde allerdings nicht der Zeitpunkt definiert, zu dem Personen die Begünstigtenstellung bei der FL-StiftungA erlangen können und ihnen dementsprechend Informations- und Auskunftsrechte zustehen, sondern darin werde lediglich zum Ausdruck gebracht, dass grundsätzlich vor Vollendung des 30. Lebensjahres keine Auszahlungen erfolgen sollen, wobei es diesbezüglich auch zahlreiche Ausnahmen gebe. So könnten in Fällen von Ausbildungskosten, Lebenshaltungskosten, Kosten aus Folgen von Krankheit, Unfall oder der Existenzgründung auch vor Vollendung des 30. Lebensjahres Auszahlungen erfolgen. Damit würde aber deutlich, dass das Erreichen der Altersgrenze keinen entscheidenden Einfluss auf eine Begünstigtenstellung haben könne, da ansonsten die Stiftung in den genannten Fällen Zuwendungen an Personen tätigen würde, die über keine Begünstigtenstellung verfügen würden.

Tatsächlich hänge die Begünstigtenstellung gemäß Artikel III. des Beistatutes lediglich von zwei Faktoren ab, dem Ableben der Stifterin und Erstbegünstigten und der Durchführung einer Zuwendung in Höhe von 10 % des Stiftungsvermögens für gemeinnützige Zwecke, die beide deutlich vor dem Jahr 2019 erfüllt worden wären. Das Erreichen der Altersgrenze sei für eine Begünstigtenstellung gegenüber der FL-StiftungA nicht maßgeblich.

Wenn das BFG auf Seite 7 ausführe, dass die Bf. nach den Statuten und dem Beistatut bis ins Jahr 2019 nicht einmal berechtigt gewesen sei, Informationen von der Stiftung zu erhalten oder Einsicht zu nehmen, so sei auch diese Aussage deshalb als objektiv unrichtig zu beurteilen.

2.6. Kriterium der Chance der Wertsteigerung bzw. des Risikos der Wertminderung

Gänzlich unberücksichtigt sei im Erkenntnis des BFG vom 26.11.2019 eine Auseinandersetzung mit der Frage geblieben, wer die Chance der Wertsteigerung oder das Risiko der Wertminderung trage. Dabei hätte der VwGH in seiner jüngsten Rechtsprechung gerade dieses Kriterium als ausschlaggebend für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums erachtet (vgl. VwGH v. 25.04.2018, 2017/13/0004). In Bezug auf die FL-StiftungA sei jedoch klar ersichtlich, dass weder die Chance der Wertsteigerung noch das Risiko der Wertminderung bei der Stiftung liegen konnten. Die Höhe des Begünstigungsanspruches der einzelnen Begünstigten

hänge unmittelbar von der Veranlagung des Stiftungsvermögens ab. Erziele die Stiftung hohe Renditen, erhalte ein Begünstigter höhere Zuwendungen, während er im Falle einer verlustbringenden Veranlagung seines Anteils mit einer Kürzung oder sogar einem Totalverlust seines Begünstigungsanspruches rechnen müsse. Die Chance der Wertsteigerung bzw. das Risiko der Wertminderung, ja sogar das Risiko des Unterganges des Vermögens treffe direkt die Begünstigten. Der Stiftungszweck bilde nicht mehr das Kriterium für die Bemessung von Zuwendungen, sondern der Stiftungsrat verwalte treuhändig das Vermögen der Begünstigten. Wenn das BFG in seinem Erkenntnis wie auf Seite 7 Rechtsprechung des VwGH zitiere, der zufolge das Tragen des Verlustrisikos als ein wichtiges Indiz für das wirtschaftliche Eigentum darstellt, so unterlasse es in der Folge dennoch, sich mit diesem Argument näher auseinander zu setzen.

3. Zusammenfassung

Das Erkenntnis des BFG vom 26.11.2019 erscheine aus Sicht der Abgabenbehörde nicht geeignet, als beispielgebendes Erkenntnis für das gegenständliche Beschwerdeverfahren herangezogen zu werden. Aus Sicht der Abgabenbehörde sei in dem angeführten Judikat nicht schlüssig dargelegt worden, weshalb das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen bei der Stiftung liegen sollte, obwohl diese nachweislich nicht die Chance der Wertsteigerung, das Risiko der Wertminderung bzw. des Unterganges des Vermögens trage. Es sei aus Sicht der Abgabenbehörde auch nicht plausibel aufgezeigt worden, weshalb die FL-StiftungA einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sei, obwohl kein im Verhältnis zur Stifterin bzw. zu den Begünstigten unwiderruflich getrenntes Vermögen oder eine im Verhältnis zur Stifterin bzw. zu den Begünstigten unabhängige Leitung vorliege. Vor allem aber hätte eine Entscheidung analog zum Erkenntnis des BFG vom 26.11.2019 zur Konsequenz, dass eine steuerlich nicht berechnete Ungleichbehandlung zweier gleichartiger liechtensteinischer Rechtssubjekte vorgenommen würde, was zu einer unberechtigten Diskriminierung bzw. Bevorzugung ausländischer Sachverhalte führen würde. In diesem Sinne werde daher ersucht, das angeführte Judikat nicht als Grundsatzerkennntnis für das gegenständliche Beschwerdeverfahren zugrunde zu legen, sondern den gegenständlichen Sachverhalt eigenständig zu beurteilen.

Das BFG übermittelte diesen Schriftsatz mit Schreiben vom 05.06.2020 dem Bf zur Stellungnahme.

In einem weiteren Parallelfall mit bis auf die persönlichen Verhältnisse übereinstimmenden Sachverhalt entschied das BFG mit stattgebendem Erkenntnis vom 30.06.2020, RV/7101774/2013, dass es zu keiner Einkünftezurechnung aus der FL-StiftungA an die Begünstigten kommt. Bezüglich der FL-StiftungB führte das BFG aus, der Beschwerdeführer sei als einer der Begünstigten der FL-StiftungB somit unstrittig als anteiliger wirtschaftlicher Eigentümer des Stiftungsvermögens der FL-StiftungB anzusehen. Das Erkenntnis erwuchs in Rechtskraft.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des FA führte der Bf mit Schriftsatz vom 27.08.2020 i.w. aus, es werde darauf hingewiesen, dass es nach der Aktenlage aus der Sicht beider Parteien unstrittig sei, dass es sich bei der FL-StiftungB um eine transparente Stiftung handle, weshalb sie sich nicht als unmittelbar beschwerdegegenständlich relevant erweise, was sich aus den oben angeführten BFG-Erkenntnissen und der Niederschrift über den gemeinsamen Erörterungstermin ergebe.

Bezüglich der FL-StiftungA wurde auf die stattgebenden oben zit. BFG-Erkenntnisse in vergleichbaren Parallelfällen handle, wobei die Entscheidung des BFG vom 26.11.2019, RV/7100295/2014 als Grundsatzentscheidung herangezogen werden könne.

- Allgemeines zum Vergleich FL-StiftungB mit FL-StiftungA

Die beiden Stiftungen seien völlig unterschiedlich gelebt worden. Die Begründung liege in der Herkunft des Stiftungsvermögens sowie am Charakter der Stifter. Aus dem näher dargestellten Charakter der Stifter habe die Tatsache, dass das Vermögen der Stiftungen von völlig unterschiedlichen Quellen oder Familien stamme, zusammen mit dem unterschiedlichen Charakter und dem Willen der einzelnen Stifter, zu völlig unterschiedlichen Verhaltensweisen hinsichtlich des Zugriffs auf das Vermögen geführt.

Hr. C., der Stiftungsratsmitglied und Instruktionsberechtigter der FL-StiftungA und bis 2001 auch Mitglied des Stiftungsrates der FL-StiftungB gewesen sei, habe beide Stifter persönlich gekannt und habe die Unterschiede, wie die beiden Stiftungen "gelebt" worden seien, in einer Aussage anschaulich dargestellt. Auf die Frage, wie die beiden Stiftungen tatsächlich "gelebt" wurden, habe er gesagt, dass Hr. H.F. (Stifter der FL-Stiftung2, das Vermögen stammte von seiner Familie) ein lebenslustiger und weltoffener Mensch gewesen sei und die gelebte Realität die Mitbestimmung der Familienmitglieder gewesen sei, zumal auch das Vermögen der FL-StiftungB "F.-Familien-Vermögen" dargestellt habe.

Im Gegensatz dazu habe die Stifterin G.F. (FL-StiftungA, das Vermögen stammte von ihrer originären deutschen Familie) einen strengen und erzieherischen Zweck verfolgt, der darauf abgezielt habe, ihren Enkelkindern den Vermögenszugriff und jegliche Verfügungsmacht über das Vermögen bis zur Vollendung ihres 30. Lebensjahres zu verweigern. Dies entspreche der gelebten Realität und spiegle sich in den Stiftungsdokumenten, in welchen jegliche Einflussnahme von Familienmitgliedern, konkret Enkelkindern, welche nach dem Tod der Stifterin gemäß Ziffer III Beistatut vom 29.06.1998 als Zweitbegünstigte genannt seien, wieder. Die Ausschüttung gemäß Ziffer II sei als einmaliger Betrag iHv 10% des Stiftungsvermögens nach dem Ableben der Erstbegünstigten festgelegt worden. Zum Zeitpunkt des Ablebens der Erstbegünstigten sei dazu ein Vermögensstatus per Todestag zu erstellen gewesen.

Es sei weiters ausdrücklich festgehalten worden, dass weder die Enkelkinder noch ihre Vertreter berechtigt seien, vom Stiftungsrat Informationen über die Vermögensverhältnisse, Vermögensverwaltung und Vermögensveränderungen für die Zeit vor ihrem Eintritt in die Begünstigtenrechte einzuverlangen.

In weiterer Folge enthalte Ziffer V die Einschränkung, dass vor Vollendung des 30. Lebensjahres keine Auszahlungen an die gemäß Ziffer II angeführten Begünstigten erfolgen dürfe, wobei der

Stiftungsrat berechtigt sei, was ausschließlich in seinem Ermessen liege, diese Altersgrenze bis maximal auf das 40. Lebensjahr zu erhöhen. Hier komme der Wille der Stifterin ganz eindeutig zum Ausdruck (jedenfalls keinen Vermögenszugriff vor Vollendung des 30. Lebensjahres zuzulassen).

Dieses strenge Reglement werde durch eine Notfalls Klausel durchbrochen, wonach lediglich in besonderen Fällen von diesem strengen Reglement abgewichen werden dürfe, wobei die Entscheidung darüber im ausschließlichen Ermessen des Stiftungsrates liege (zB Folgen aus Krankheit und Unfall, Existenzgründung, Ausbildungskosten, Lebenshaltungskosten). Von dieser Notfalls Klausel sei erstmals im Herbst 2012 fast 13 Jahre nach dem Tod der Stifterin erstmals Gebrauch gemacht worden, wobei der Bf davon nicht betroffen gewesen sei (er habe die Abgabennachforderung selbst bezahlt).

Der Mandatsvertrag sei nach dem Tod der Stifterin für die Beurteilung der Frage, ob es sich um eine transparente oder intransparente Stiftung handle, bedeutungslos geworden. Lediglich die Regelung über die Nachbesetzung des Stiftungsrates und das über den Tod der Stifterin hinausgehende Instruktionsrecht des Hrn. C. in Verbindung mit seiner Unabsetzbarkeit als Stiftungsrat hätten für die Zeit nach dem Tod der Stifterin Bedeutung. Die Stifterin habe Hrn. C. vertraut und sei dementsprechend davon ausgegangen, dass ihr Wunsch und Wille so lang wie möglich auch nach ihrem Tod vom Stiftungsrat, insbesondere von Hrn. C., gelebt und erfüllt werde. Diesem Wunsch sei auch entsprochen worden. So hätten alle Befragten 2012 zu Protokoll gegeben, dass ihnen bis zur Vorladung zur Finanzstrafbehörde die Existenz der FL-StiftungA überhaupt nicht bekannt gewesen sei. Sie hätten die Person des Hrn. C. nicht gekannt, über die Vermögensverhältnisse der FL-StiftungA nicht Bescheid gewusst, sie würden die aktuell gültigen Statuten und die Bedeutung eines Mandatsvertrages nicht kennen.

Des Weiteren könne die Formulierung, wonach die Enkelkinder erst nach dem Tod der Stifterin und nach Vornahme der Ausschüttung an karitative Organisationen zu Zweitbegünstigten werden, als weiterer Versuch der Absicherung und Schaffung einer Barriere oder Abschirmung angesehen werden. Die Beschlussfassung über die letzte und finale Zahlung an eine karitative Organisation (danach sei die Rubrik Charity abgeschlossen worden) sei im Rahmen einer Sitzung des Stiftungsrates am 12.09.2012, also ca. 2 Wochen bevor der Zirkularbeschluss über die Zuwendung an das älteste Enkelkind der Stifterin, den Bf, gefasst worden sei (datiert mit 27.09.2012). Der Zeitpunkt der Beschlussfassung über die letzte Charity-Zahlung erscheine im Hinblick auf die gewünschte Absicherung der Stifterin als nicht zufällig gewählt.

Auf Grund dieser unterschiedlich gelebten Realität ergebe sich in schlüssiger Weise, dass es sich hier nicht um gleichartige Auslandssachverhalte handle und damit eine steuerliche Ungleichbehandlung gleichartiger Sachverhalt nicht gegeben sei. Die FL-StiftungB sei mit der FL-StiftungA nicht vergleichbar. Das Vermögen und Erträge der FL-StiftungA seien nicht den Begünstigten zuzurechnen.

- Typenvergleich und Zurechnung der Einkünfte

Im Übrigen könne aus der Vergleichbarkeit oder Nicht-Vergleichbarkeit einer liechtensteinischen Stiftung mit einer österreichischen Privatstiftung nicht automatisch ein

Schluss gezogen werden, wem das Vermögen zuzurechnen sei. Die Frage einer Einordnung einer Stiftung im Rahmen eines Typenvergleichs sei von der Frage zu unterscheiden, wem die Einkünfte zugerechnet werden können. Eine grs. Nichtvergleichbarkeit führe nicht (automatisch) dazu, dass die Zurechnung der Einkünfte an die Stifter/Begünstigten erfolge, wovon auch das BMF ausgehe. Nach der Judikatur des VwGH sei eine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung nicht erforderlich, damit diese Einkünftezurechnungssubjekt sein könne. Vielmehr sei nach Zorn *"ein grober Vergleich mit einer österreichischen Körperschaft erforderlich"* und *"hat der VwGH zu erkennen gegeben, dass es sich bei der liechtensteinischen Stiftung um ein Zurechnungssubjekt handeln kann"*. Der Typenvergleich sei für die Frage der steuerlichen Intransparenz ein sekundäres Kriterium, primär entscheidend seien die Prinzipien des wirtschaftlichen Eigentums und der Einkünftezurechnung.

Nach der Judikatur des VwGH seien *"Einkünfte aus Kapitalvermögen demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt. Die Zurechnung von passiven Einkünften (also insbesondere auch solchen aus Kapitalvermögen) erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat."*

Wer die Herrschaft über die Einkunftsquelle im Sinne einer Verfügungsmacht habe, dem seien die Erträge zuzurechnen. Es sei daher stets – auch ohne Vorliegen eines Mandatsvertrags – zu untersuchen, ob das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten, die von einer Stiftung zivilrechtlich gehalten werden und in der Folge die daraus erzielten Einkünfte dieser steuerlich auch zugerechnet werden könnten. Der VwGH sei in seinen Grundsatzurkenntnissen 2015 und 2018 davon ausgegangen, dass eine liechtensteinische Stiftung Einkünfte- und Vermögenszurechnungssubjekt sein könne.

Maßgeblich sei stets die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge, wobei es für die Zurechnung der Einkünfte entscheidend darauf ankomme, wer wirtschaftlich über die Einkünfte selbst disponieren könne. Einer Person könnten nur dann Einkünfte zugerechnet werden, wenn sie die Einkünfteerzielung nach eigener Intention und nach eigenem Dafürhalten gestalten könne.

Auf die entsprechende Rechtsprechung des VwGH zu ausländischen Er- und Ablebensversicherungen und ausländischem Trustvermögen werde verwiesen.

Mangels Verfügungsmacht der Begünstigten der FL-StiftungA über die Vermögenswerte der Stiftung sei der konkrete Sachverhalt auch nicht mit einem treuhändig verwalteten Bankkonto/Bankdepot vergleichbar und deshalb seien die Einkünfte nicht den Begünstigten, sondern unmittelbar der FL-StiftungA zuzurechnen.

Dem Argument des FA, die FL-StiftungA sei von der liechtensteinischen Steuerverwaltung als Treuhänderin des für ihre Begünstigten und wirtschaftlich Berechtigten verwalteten Vermögens eingestuft worden, sei folgendes zu entgegnen.

Richtig sei, dass der Stiftungsrat grs. als Treuhänder fungiere. Grs. seien Wirtschaftsgüter, die einem Treuhänder zivilrechtlich in sein Eigentum übertragen werden, weiterhin dem

Treugeber als wirtschaftlich Berechtigten zuzurechnen. Dies gelte nach der Judikatur allerdings nur dann, wenn der Treugeber effektiv Verfügungsgewalt über das Treugut ausübe. Soweit der Treugeber tatsächlich keine Verfügungsmacht über die Einkunftsquelle habe, seien die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle nicht ihm, sondern dem Treuhänder zuzurechnen. Eine Abweichung von der in § 24 BAO normierten Zurechnungsregel sei immer dann vorzunehmen, wenn der Treuhänder auf Grund in seiner Person liegender faktischer Verfügungsmacht, die die Möglichkeiten der Einflussnahme auf Seiten des Treugebers überwiege, als der das Treugut überwiegend Beherrschende anzusehen sei.

Die Begünstigten hätten keine Einfluss- und Weisungsmöglichkeiten gegenüber dem Stiftungsrat. Der Stiftungsvorstand sei ihnen gegenüber nicht obligatorisch gebunden (keine rechtliche und faktische Bindung) und dies entspreche der gelebten Realität. Das Stiftungsvermögen sei daher wirtschaftlich nicht den Begünstigten zuzurechnen. Auf die Rechtsprechung des VWGH zu "Feindvermögen" und zu devisenrechtlichen Beschränkungen werde hingewiesen.

- Zeitpunkt der Erlangung der Begünstigtenstellung/Rechtsstellung der Begünstigten
Sowohl nach dem TrUG als auch nach dem PSG seien die Beschwerdeführer als Anwartschaftsberechtigte hinsichtlich der Zuwendung, die nicht vor Vollendung des 30. Lebensjahres erfolgen dürfe, anzusehen.

Die Beschwerdeführer seien nach der Rechtsprechung des FL-OGH weder nach § 78 Abs 2 TrUG noch nach Art 552 § 6 Abs 1 als Begünstigungsberechtigte zu bezeichnen.

Das BFG verweise in seiner Entscheidung vom 26.03.2020, RV/5100852/2018, auf eine Entscheidung des FL-OGH, wonach Begünstigungsberechtigte nur jene Personen seien, deren Rechtsposition in den Statuten oder Beistatuten so konkret bestimmt worden sei, dass den Stiftungsorganen hinsichtlich der Höhe der Bezugsberechtigung und der Fälligkeit des Zuwendungsanspruchs kein Ermessen zukomme. Der Begriff der Begünstigungsberechtigung setze einen auf die Statuten oder Beistatuten gründenden rechtlichen Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten Vorteil aus dem Stiftungsvermögen voraus und dem Stiftungsrat insoweit keine Auswahlmöglichkeit oder ein Ermessen mehr zulasse.

Nach FL-OGH sei auch dann, wenn jemand als einzige Begünstigte am Kapital und Erträgen der Stiftung eingesetzt worden sei, aber in der Stiftungsurkunde keine konkreten Modalitäten u.a. über den Zeitpunkt und die Höhe der Ausschüttungen festgelegt worden sei, keine Begünstigungsberechtigung gegeben.

Nach der Judikatur des FL-OGH setze somit eine Begünstigungsberechtigung einen auf die Statuten oder Beistatuten gründenden, der Höhe nach und zeitlich bestimmten klagbaren Rechtsanspruch auf einen Vorteil aus dem Stiftungsvermögen oder dessen Erträgen voraus, der dem Stiftungsrat keine Auswahlmöglichkeit und kein Ermessen überlasse.

Dies bedeute, dass sowohl nach der alten Rechtslage zur Erlangung der Stellung als "*Begünstigungsberechtigten*" als auch nach der Wortwahl des Stiftungsgesetzgebers 2008 im § 6 Abs 1 ("*Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten oder bestimmbaren Vorteil*") geschlossen werden könne, dass ein "*Begünstigungsberechtigter*" gemäß dieser Bestimmung

nur dann vorliege, wenn jegliches Ermessen des Stiftungsrates, auch hinsichtlich der zeitlichen Fälligkeit und der Höhe des Anspruchs, ausgeschlossen sei. Bei Vorliegen eines entsprechenden Ermessensspielraumes des Stiftungsrates hinsichtlich der Identität des Begünstigten, der zeitlichen Fälligkeit des Zuwendungsanspruchs oder der Höhe der Begünstigung, werde diese Person als Ermessensbegünstigter gem. § 7 Abs. 1 zu qualifizieren sein, was auf die Begünstigten hinsichtlich der Notfallsklausel zutreffe.

Wie bereits dargestellt, sei in der Stiftungszusatzurkunde ein Ermessen hinsichtlich des Zeitpunktes ("*nicht vor Vollendung des 30. Lebensjahres und nicht nach Vollendung des 40. Lebensjahres*") und in jeder Hinsicht (Person, Betrag, Zeitpunkt) betreffend der Notfallsklausel eingeräumt, weshalb von Anspruchsberechtigten und Ermessensbegünstigten (Notfallsklausel) auszugehen sei.

Auf das beiliegende Schreiben der Y. Treuhand AG vom 20.02.2012, in welchem diese Feststellung bestätigt werde, werde verwiesen.

Das FA komme in der Stellungnahme zum Schluss, dass das Erreichen der Altersgrenze von 30 Jahren für eine Begünstigtenstellung nicht maßgeblich sei bzw. die Auslegung des BFG darüber hinaus zur Folge hätte, dass die FL-StiftungA möglicherweise eine Zuwendung an Personen getätigt hätte, die noch über keine Begünstigtenstellung innegehabt hätten (sofern die Entrichtung der Abgabenschuld als eine Zuwendung erblickt werde, was nicht der Fall sei).

Dem sei zu entgegnen:

Vom Stiftungsrat würden die Enkelkinder als Anwartschaftsberechtigte bezeichnet, weil ihre Begünstigung von einer stichtagsbezogenen Bedingung abhängt. Laut Schreiben der Y. Treuhand vom 14.06.2012 sei diese Bedingung mit Ablauf des 30. Lebensjahres als erfüllt angesehen worden, weshalb Mag. Bf. auch darüber informiert worden sei. Da am 12.09.2012 die letzte Auszahlung an eine karitative Organisation beschlossen worden sei, hätte auch die Auszahlung an Mag. Bf. erfolgen können, wofür es eine Beschlussfassung vom 27.09.2012 gebe. Die Zahlung der Abgabennachforderungen sei wiederum nach der Beschlussfassung für die letzte Zahlung an eine karitative Organisation erfolgt.

Ob die zeitlich danach liegende Entrichtung der Abgabenschuld als Zuwendung oder als Darlehen (aus der Sicht der FL-StiftungA als Forderung gegenüber den Anwartschaftsberechtigten) anzusehen sei, werde hier nicht überprüft, zumal Mag. Bf. die Abgabenschuld selbst bezahlt habe.

Weiters komme das FA zum Ergebnis, dass die Aussage des BFG der Realitätsprüfung nicht standhalte, weil den Begünstigten ein exakt festgelegter Begünstigtenanteil zustünde.

Dem werde ausdrücklich widersprochen, denn der Begünstigtenanteil sei eben nicht exakt festgelegt. Eine exakte Festlegung verlange die genaue Bestimmung des Vorteils hinsichtlich Person, Höhe und Zeitpunkt der Begünstigung. Der Zeitpunkt liege im Ermessen des Stiftungsrates und damit sei der Vorteil eben nicht genau bestimmt.

Im Übrigen bestimme sich die Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte an einer Stiftung nicht danach, ob die Begünstigten Begünstigungsberechtigte seien, sondern rein danach, ob ihnen das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen zuzurechnen sei.

-Informationsrechte der Begünstigten

Auch diesbezüglich werde auf obige Ausführungen verwiesen.

Selbst der Umstand von Zustehen von Informationsrechten der Begünstigten könnte nicht zur Zurechnung wirtschaftlichen Eigentums am Stiftungsvermögen und in weiterer Folge zur Transparenz einer liechtensteinischen Stiftung führen.

- Abschließendes

Selbst wenn im ggstdl. Fall Indizien für die Transparenz der FL-StiftungA vorliegen würden, wäre die Behörde verpflichtet, sämtliche von der steuerlichen Vertretung vorgetragenen, dazu konträren Indizienbeweise anzuführen, sie gegeneinander abzuwägen und nachvollziehbar zu begründen, warum der einen oder der anderen Meinung der Vorzug zu geben sei. Eine derartige Abwägung sei nicht erfolgt.

Das Erkenntnis des BFG vom 26.11.2019, RV/7100295/2014, habe sich auf die wesentlichen und ausschlaggebenden Kriterien beschränkt und könne für das ggstdl. Beweisverfahren als Grundsatzentscheidung herangezogen werden. Dieses Erkenntnis sei von der Abgabenbehörde nicht im Wege einer Amtsrevision angefochten worden.

Auch das Erkenntnis des BFG vom 30.06.2020, RV/7101774/2013, welches in einem weiteren, vollumfänglich vergleichbaren Parallelfall ergangen sei, schließe sich im Ergebnis der genannten Entscheidung an und sei ebenfalls als Grundlage für die Entscheidung in ggstdl. Beschwerdesache heranzuziehen.

Mit Schriftsatz vom 05.11.2020 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung und Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Allgemeines:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Beim Bf handelt es sich um einen der Zweitbegünstigten der liechtensteinischen Stiftung „FL-StiftungA“. Strittig im Verfahren ist, ob die Stiftung intransparent oder transparent ist und die

in der Stiftung erwirtschafteten Erträge steuerlich der Stiftung selbst oder dem Bf zuzurechnen sind.

Daneben ist der Bf auch Begünstigter der liechtensteinischen FL-StiftungB“. Vom Bf wurde der Abgabenbehörde diesbezüglich eine freiwillige Meldung gemäß Steuerabkommen Ö-FL überreicht. Sowohl vom Bf selbst, als auch von der belangten Behörde, sowie nun auch vom Bundesfinanzgericht (BFG) wird die FL-StiftungB als transparent beurteilt – weshalb sie sich nicht als unmittelbar beschwerdegegenständlich relevant erweist.

Die dem Bf aus der FL-StiftungB zuzurechnenden Einkünfte wurden ihm für das Jahr 2010 bereits im Zuge eines Verfahrens nach § 300 BAO (Bescheid vom 08.07.2015) zugerechnet. Eine Zurechnung der Jahre 2006 – 2009 unterblieb nur deswegen, weil dies laut FA *"technisch"* nicht möglich wäre. Das FA berichtete dem BFG mit Schriftsatz vom 17.08.2015 über die durchgeführten Ermittlungen und die Höhe der dem Bf aus der FL-StiftungB zuzurechnenden Einkünfte der Jahre 2006 – 2009.

Es wird darauf hingewiesen, dass das BFG am 06.06.2018 einen gemeinsamen Erörterungstermin durchführte, in dem neben ggstdl. Fall auch Fälle anderer FL-StiftungA- und FL-Stiftung2 Begünstigter behandelt wurden.

In der Niederschrift über den Erörterungstermin wurde in Anwesenheit der Amtspartei festgehalten, dass der Sachverhalt zur FL-StiftungB, Transparenz und Steuerpflicht im Inland unstrittig sind.

Bezüglich der FL-StiftungA wurde festgehalten, dass der Sachverhalt bei allen Beteiligten, abgesehen von den persönlichen Verhältnissen, gleich ist.

Es wurde in Aussicht gestellt, dass auf Grund dieser übereinstimmender Sachverhalte vorerst bei einem (namentlich bestimmten) Beschwerdeführer entschieden wird und im Falle einer Revision die anderen Verfahren ausgesetzt werden.

Daraufhin erging in einem mit dem gegenständlichen Fall vollumfänglich vergleichbaren Parallelfall (betreffend ebenfalls Begünstigte der FL-StiftungA und der FL-StiftungB) nach Durchführung weiterer Ermittlungen und Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung das hinsichtlich der FL-StiftungA stattgebende Erkenntnis des BFG vom 26.11.2019, [RV/7100295/2014](#), welches unbekämpft blieb.

Die im zitierten Parallelverfahren getroffenen Ausführungen bilden eine Grundlage für die Entscheidungsbegründung in der hier gegenständlichen Beschwerdesache.

Weiters gelangte das BFG in einem weiteren vollumfänglich vergleichbaren Parallelfall mit Erkenntnis vom 30.06.2020, RV/7101774/2013, ebenfalls zu einer Stattgabe, da die FL-StiftungA steuerliches Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte sei. Auch dieses Erkenntnis erwuchs in Rechtskraft.

Da die Sachverhalte, abgesehen von den persönlichen Verhältnissen, bei allen Beteiligten i.w. gleich sind, wird auch auf diese Erkenntnisse und die diesen zu Grunde liegenden Schriftsätze

der steuerlichen Vertretung verwiesen und ist auch deren Vorbringen für ggstdl. Verfahren relevant.

Soweit die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 27.05.2020 vorbringt, die Entscheidung des BFG vom 26.11.2019 treffe unrichtige Sachverhaltsfeststellungen und sei teilweise unschlüssig und unrichtig, so ist festzuhalten, dass es dem Wesen einer als "Leitentscheidung" definierten und vereinbarten Erledigung nach allgemeinem Verständnis entsprechen würde, bei vermeintlichen Mängeln dieses selbst im Wege der Revision innerhalb der dafür vorgesehenen Frist anzufechten.

Auf die im genannten Schriftsatz nachträglich vorgebrachten Argumente, soweit sie für ggstdl. Fall relevant sind, muss jedoch auf Grund der anzuwendenden verfahrensrechtlichen Bestimmungen (neue Tatsachen und Ausführungen können bis zur Bekanntgabe der Entscheidung vorgebracht werden) eingegangen werden.

Folgender Sachverhalt steht fest:

FL-StiftungA:

Der Bf, geboren am 1982, war bis 04.01.2012 in Österreich ansässig und hatte hier seinen Hauptwohnsitz, ehe er diesen nach Hongkong verlegte.

Der Bf ist einer der Zweitbegünstigten der FL-StiftungA, einer liechtensteinischen Stiftung. Stifterin und alleinige Erstbegünstigte war seine ebenfalls in Österreich ansässige Großmutter.

Die Stiftung wurde im Jahr 1982 errichtet. Als integrierter Anteil der Gründungsurkunde sind die Stiftungsstatuten vom 29.07.1982, welche am 22.06.2004 neu gefasst wurden, anzusehen.

Demnach wurde die FL-StiftungA 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 als oberstes Organ wird 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.

Zweck der Stiftung ist die wirtschaftliche Unterstützung von Angehörigen bestimmter Familien sowie ergänzend von außerhalb dieser Familienkreise stehenden natürlichen und juristischen Personen.

Der Stiftungsrat hat den Begünstigten, nicht jedoch den Anwartschaftsberechtigten, auf schriftliches Verlangen und soweit es deren Rechte betrifft, nach Billigkeit Auskunft zu geben.

Die Verwaltung der Stiftung (Übernahme der gesetzlichen Repräsentanz, Nominierung von Stiftungsräten) obliegt durch einen Mandatsvertrag vom 09.09.1992 der liechtensteinischen Treuhandgesellschaft Z. Treuhand GmbH, wobei sich die Stifterin ein Weisungsrecht an den Stiftungsrat eingeräumt hat.

Rechtsnachfolgerin der Z. Treuhand GmbH ist die Y. Treuhand AG.

Es existieren keine mündlichen Nebenabreden zum Mandatsvertrag.

Der Mandatsvertrag regelt das Instruktionsrecht der Auftraggeberin. Diese übte das Recht, Instruktionen an den Stiftungsrat zu geben, auch aus.

Daneben ist auch Hr. C. zur Erteilung von Instruktionen berechtigt und bevollmächtigt. Die Vollmacht von Hrn. C. zur Erteilung von Instruktionen ist nicht beschränkt und besteht ausdrücklich über den Tod der Auftraggeberin hinaus, wobei Hr. C. von seinem Weisungsrecht keinen Gebrauch gemacht, sondern auf die Ausübung des Weisungsrechts verzichtet hat, da der Stiftungsrat der FL-StiftungA (und somit auch Hr. C. siehe unten) davon ausging, dass der Mandatsvertrag mit dem Ableben der Stifterin bedeutungslos wurde.

Hr. C. wurde auch als ein Mitglied des Stiftungsrates eingesetzt und übte diese Funktion auch während der Streitjahre aus, denn der Mandatsvertrag sieht weiters vor, dass Hr. C. als Stiftungsrat nicht von der Treuhandgesellschaft abberufen werden darf.

Sämtliche Mitglieder des Stiftungsrates sind zu den Begünstigten fremd.

Begünstigte der Stiftung und Inhalt der Begünstigung wurden erstmals von der Stifterin und in der Folge vom Stiftungsrat bestimmt. Die nähere Regelung erfolgte in eigenen Beistatuten. Aus einer Stiftungsbegünstigung entsteht unter keinen Umständen ein einklagbarer Rechtsanspruch. Jede entgeltliche oder unentgeltliche Verfügung über eine Begünstigung ist ausgeschlossen.

Gemäß Beistatut vom 29.06.1998, dem dieselbe Rechtskraft wie den Statuten selbst zukommt und das mit dem Tod der Stifterin am 15.12.1999 unwiderruflich wurde, ist nach ihrem Tod ein einmaliger Beitrag in Höhe von 10% des Stiftungsvermögens karitativen Organisationen zur Unterstützung und Förderung von Kindern auszuführen.

Nach dem Ableben der Stifterin und Erstbegünstigten und nach Vornahme der erwähnten Ausschüttung an karitative Organisationen sind Zweitbegünstigte ihre Enkel, und zwar zu gleichen Teilen nach Stämmen entsprechend den Kindern der Stifterin.

Die Begünstigung besteht aus dem jeweiligen Vermögensanteil und den damit zusammenhängenden Erträgen der FL-StiftungA.

Zuwendungen an die einzelnen Zweitbegünstigten dürfen – von besonderen Ausnahmefällen abgesehen – erst mit vollendetem 30. Lebensjahr erfolgen (durch den Stiftungsrat bis zum vollendeten 40. Lebensjahr erstreckbar).

Die vom Stiftungsrat zu beschließenden außerordentlichen Zuwendungen betreffen Ausbildungskosten, Lebenshaltungskosten, Folgen aus Krankheit und Unfall sowie Existenzgründung.

Der Bf hatte bis zur Vollendung des 30. Lebensjahres keine Informations- und Auskunftsrechte.

Die Begünstigten konnten weder rechtlich (mangels vorliegender Vereinbarungen) noch faktisch (mangels Kontakt zur Stiftung) auf den Stiftungsrat oder auf den instruktionsberechtigten Hrn. C. im Streitzeitraum Einfluss nehmen.

Der Bf erfuhr erstmals im Sommer 2010 von der Existenz einer Stiftung. Nähere Umstände, wie die handelnden Personen etc. sind ihm erst Anfang 2012 iZm finanz(straf)behördlichen Ermittlungen zur Kenntnis gebracht und entsprechende Unterlagen ausgehändigt worden (namentlich die Person C. und der Mandatsvertrag).

Die letzte Zahlung an karitative Organisationen erfolgte im Jahr 2012 mit Beschluss des Stiftungsrates vom 12.09.2012.

Bis 2012 haben weder der Bf noch die anderen Begünstigten Zahlungen von der Stiftung erhalten.

Der Bf erhielt mit Beschluss des Stiftungsrates vom 27.09.2012 die Ausschüttung seines Begünstigtenanteils und schied aus dem Rang der Begünstigten aus. Vorher hatte er nichts erhalten.

Im Jahr 2012 hat sich die Stiftung verpflichtet, die Verfahrenskosten der Begünstigten aus den in Österreich betriebenen Abgabenverfahren sowie die Abgaben vorläufig zu übernehmen, wenn die Begünstigten sich gegen die Abgabenbescheide beschweren und die Feststellung, die Stiftung sei als transparent anzusehen, bekämpfen.

Nach der letzten Zahlung an karitative Organisationen erfolgten im Jahr 2012 die ersten Zahlungen von Abgabenschulden der Begünstigten, wobei der Bf allerdings seine Abgabennachforderung selbst bezahlt hat.

FL-StiftungB:

Hinsichtlich der FL-StiftungB ist festzustellen, dass sie ursprünglich im Jahr 1959 vom Großvater des Beschwerdeführers 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 (Dritt)Begünstigte und wirtschaftlich Berechtigte der FL-StiftungB sind die Enkelkinder (u.a. somit der Beschwerdeführer) anzusehen. Im offengelegten Beistatut findet sich die genaue Vermögensaufteilung geregelt.

Entsprechend der vorliegenden Stiftungsdokumente und der gelebten Realität ist dem Stiftungsrat, anders als im Fall der FL-StiftungA, 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 BFG in bereits abgehandelten Parallelverfahren, BFG 26.11.2019, [RV/7100295/2014](#); BFG 30.06.2020, [RV/7101774/2013](#)) die Begünstigten der FL-StiftungB und somit auch der Bf (unstrittig) als anteilige wirtschaftliche Eigentümer des Stiftungsvermögens der FL-StiftungB anzusehen.

Einkommensteuer 2005:

Der (ursprüngliche) Einkommensteuerbescheid 2005 wurde am 29.03.2006 erlassen.

Am 15.12.2011 wurde dem Bf mit Rsb-Brief, übernommen am 21.12.2011, gegenüber angekündigt, dass beabsichtigt sei, "in nächster Zeit" bei ihm eine Außenprüfung hinsichtlich der Jahre 2003 – 2010 durchzuführen.

Der Prüfungsauftrag selbst wurde im Jänner 2012 bekannt gegeben. Anschließend erfolgte im Jahr 2012 die Außenprüfung und es erging am 20.08.2012 der bekämpfte Einkommensteuerbescheid.

Weitere nach außen erkennbare Amtshandlungen sind in Bezug auf die Einkommensteuer 2005 nicht ergangen.

Beweiswürdigung:

FL-StiftungA:

Die persönlichen Verhältnisse des Bf sind unstrittig.

Den Ausführungen über die Stiftung liegen die Stiftungsstatuten, das Beistatut und der Mandatsvertrag zu Grunde.

Gemäß Z. 14 Statuten vom 22.06.2004 hat der Stiftungsrat den Begünstigten, nicht jedoch den Anwartschaftsberechtigten Auskunft zu geben.

Durch den Mandatsvertrag vom 09.09.1992, abgeschlossen zwischen der Stifterin G.F. (Auftraggeber) und der Z. Treuhand GmbH wird diese mit der Verwaltung der Stiftung beauftragt, was die Übernahme der gesetzlichen Repräsentanz, die Nominierung von

Stiftungsräten und die Ausübung des Verwaltungsmandates beinhaltet.

Gemäß Z. III Mandatsvertrag wird als Stiftungsrat u.a. Hr. C. nominiert, wobei dieser (als einzige Person) nicht ersetzt werden kann.

Gemäß Z. V Mandatsvertrag sind der Auftraggeber und Hr. C. zur Erteilung von Instruktionen berechtigt, wobei die Vollmacht zur Erteilung von Instruktionen nicht beschränkt ist und ausdrücklich auch über den Tod des Auftraggebers hinaus gültig ist.

Dass die Auftraggeberin das Instruktionsrecht auch ausübte, ist unstrittig.

Dass keine mündlichen Nebenabreden zum Mandatsvertrag existieren, wurde glaubhaft vorgebracht und sind solche weder hervorgekommen noch von der Amtspartei behauptet worden.

Die Ausführungen über Hrn. C. beruhen auf den genannten Urkunden (vgl. Z. III. und V. Mandatsvertrag.)

Dass Hr. C. auf dieses Instruktionsrecht verzichtet hat, ist dem Schreiben des Stiftungsrates der FL-StiftungA vom 13.03.2012 zu entnehmen, wonach der Stiftungsrat und somit auch Hr. C. bestätigt, dass der Mandatsvertrag vom 09.09.1992 mit dem Ableben der Stifterin und Erstbegünstigten untergegangen ist sowie aus dem Rechtsgutachten D. Partner RA vom 29.10.2018, in dem glaubhaft ausgeführt wird, Hr. C. habe anlässlich einer Stiftungsratssitzung am 25.02.2016 bestätigt, dass er selbst das Instruktionsrecht nie direkt genutzt habe.

Dass die Mitglieder des Stiftungsrates zu den Zweitbegünstigten fremd sind, ist unstrittig.

Gemäß Z. 12.2. Stiftungsstatuten vom 22.06.2004 entsteht aus einer Stiftungsbegünstigung unter keinen Umständen ein klagbarer Rechtsanspruch. Nach dieser Bestimmung ist jede entgeltliche oder unentgeltliche Verfügung über eine Begünstigung ausgeschlossen.

Gemäß Z.12.1 Stiftungsstatuten vom 22.06.2004 werden Begünstigte der Stiftung und der Inhalt der Begünstigung erstmals von der Stifterin und in der Folge vom Stiftungsrat bestimmt. Die nähere Regelung erfolgt demnach in eigenen Beistatuten.

Gemäß Z. VI. Beistatut vom 29.06.1998 darf dieses nur zu Lebzeiten der Erstbegünstigten (Stifterin) abgeändert werden und ist nach ihrem Tode unwiderruflich.

Gemäß Z. II. Beistatut vom 29.06.1998 ist die Auszahlung eines einmaligen Beitrags in Höhe von 10% des Stiftungsvermögens an karitative Organisationen, welche sich der Unterstützung und Förderung von Kindern widmen, statuiert.

Gemäß Z. III. Beistatut vom 29.06.1998 sind Zweitbegünstigte nach Vornahme der Ausschüttung gemäß Z. 2 die Stämme (die Nachkommen der Kinder der Erstbegünstigten) zu gleichen Teilen, das sind u.a. die Nachkommen von Mutter-Bf., nämlich Bf. (Bf) und Schwester-Bf..

Demnach besteht die Begünstigung aus dem jeweiligen Vermögensanteil und den damit zusammenhängenden Erträgen der FL-StiftungA.

Gemäß Z. V. Beistatut vom 29.06.1998 dürfen vor Vollendung des 30. Lebensjahres keine

Auszahlungen an die Zweitbegünstigten erfolgen. Der Stiftungsrat ist berechtigt, diese Altersgrenze bis maximal auf das 40. Lebensjahr zu erhöhen. Dem Stiftungsrat obliegt es, in besonderen Fällen (Ausbildungskosten, Lebenshaltungskosten, Folgen aus Krankheit und Unfall, Existenzgründung) mit Zustimmung des jeweiligen, aus der Familie F. stammenden Elternteils allfällige außerordentliche Zuwendungen zu beschließen.

Der Bf vollendete am 28.05.2012 das 30. Lebensjahr.

Laut Schreiben der Y. Treuhand AG vom 20.02.2012 normiert das PGR, dass bei Stiftungen liechtensteinischen Rechts lediglich die an einer Stiftung selbst aktuell beteiligten Personen ein höchstpersönliches Auskunfts- und Rechnungslegungsrecht zukommt. Die "Begünstigten" (u.a. der Bf.) seien als Zweitbegünstigte (Anwartschaftsberechtigte) der FL-StiftungA benannt worden. Diese Personen würden erstmals in ihre Rechte nach Wegfall einer stichtagsbezogenen aufschiebenden Bedingung eintreten, welche nach wie vor aufrecht sei. Sie seien zur Erlangung von Ausschüttungen nicht legitimiert und seien solche auch nicht erfolgt. Nach dem Schreiben des Stiftungsrates der FL-StiftungA vom 04.02.2013 bestimmt sich die Tätigkeit des Stiftungsrates einzig und allein aus dem liechtensteinischen Stiftungsrecht, den Stiftungsstatuten und den Beistatuten der Stiftung. Den Anwartschaftsberechtigten/Zweitbegünstigten stehen keine Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat zu. Darüber hinaus bestehen keinerlei offene oder verdeckte Zugriffsmöglichkeiten auf das Stiftungsvermögen und nach den Statuten vom 22.06.2004 auch keinerlei klagbare Ansprüche der Anwartschaftsberechtigten/Begünstigten auf das Stiftungsvermögen. Die Bestimmung von Zeitpunkt und Höhe der Ausschüttung einer Begünstigung aus dem Stiftungsvermögen fällt in die alleinige Kompetenz des Stiftungsrates.

In Z. III. Beistatut vom 29.06.1998 wird u.a. explizit ausgeführt, dass die Begünstigten oder deren Vertreter nicht berechtigt sind, vom Stiftungsrat Informationen über die Vermögensverhältnisse, Vermögensverwaltung und Vermögensveränderungen für die Zeit vor ihrem Eintritt in die Begünstigtenrechte einzuverlangen.

Gemäß Z. 14 Statuten vom 22.06.2004 hat der Stiftungsrat den Begünstigten, nicht jedoch den Anwartschaftsberechtigten Auskunft zu geben.

Das BFG geht daher davon aus, dass der Bf auf Grund der Bestimmungen des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR), den gültigen Stiftungs- und Beistatuten der FL-StiftungA und den entsprechenden Auskünften des Stiftungsrates und der Y. Treuhand AG bis zur Vollendung des 30. Lebensjahres keine Informations- und Auskunftsrechte hatte und weder rechtlich (da es keine diesbezüglichen Vereinbarungen gibt) noch faktisch auf den Stiftungsrat oder Hrn. C. im Streitzeitraum Einfluss nehmen konnte.

Es gab auch keine mündlichen Nebenabreden, was u.a. im gemeinsamen Erörterungstermin vom 06.06.2018 bestätigt wurde (vgl. Protokoll über den Erörterungstermin; Schreiben des Stiftungsrates vom 04.02.2013).

Die faktische Unmöglichkeit der Einflussnahme wird durch die Tatsache deutlich, dass der Bf (wie auch die anderen Zweitbegünstigten) erstmals im Sommer 2010 überhaupt Kenntnis von der Existenz der Stiftung hatte (vgl. Beschwerde vom 21.09.2012) und dass ihm erst Anfang 2012 entsprechende Unterlagen (wie die Person C. und der Mandatsvertrag) zur Kenntnis gebracht wurden. Dies ist der Niederschrift über die Vernehmung der Verdächtigen vom 03.05.2012 zu entnehmen, in der alle Befragten zu Protokoll gaben, dass ihnen bis dahin die Person des Hrn. C. nicht bekannt war, dass sie über die Vermögensverhältnisse der FL-StiftungA nicht Bescheid wussten, dass sie die gültigen Statuten nicht kannten und auch nicht die Bedeutung eines Mandatsvertrages. Der Bf selbst wurde zwar im Jahr 2012 nicht von der Finanzstrafbehörde vorgeladen, aber die Aussagen aller anderen Befragten sind auch für ihn repräsentativ. Dem entspricht auch die Auskunftserteilung der die Stiftungsräte entsendenden Treuhandgesellschaft vom 20.12.2012, weil in diesem Schreiben (zwar andere Zweitbegünstigte betreffend, aber auch für vorliegenden Fall gültig) zunächst nur die Auskunft erteilt wird, dass die genannten Personen von einer aufschiebenden Bedingung abhängig Anwartschaftsberechtigte (Zweitbegünstigte) seien. Bestätigung findet die Feststellung der Unkenntnis des Bf über die Stiftung auch in Z. 14 Stiftungsstatut und in Z. III Beistatut (siehe oben). Demnach hatte der Bf vor Vollendung seines 30. Lebensjahres keine Informations- und Auskunftsrechte.

Dass die Beschlussfassung über die letzte und finale Zahlung an eine karitative Organisation mit Beschluss des Stiftungsrates vom 12.09.2012 erfolgte und danach die Rubrik "Charity" abgeschlossen wurde, ist dem Vorbringen des Bf zu entnehmen und unstrittig.

Mit Schreiben des Stiftungsrates vom 14.06.2012 wurde der Bf informiert, dass er vom Stifter der FL-StiftungA als Begünstigter bestimmt wurde und diese Begünstigung mit Erreichen seines 30. Lebensjahres, somit am 28.05.2012, in Kraft getreten sei und um Kontaktaufnahme ersucht.

Der Zirkularbeschluss des Stiftungsrates vom 27.09.2012 über die Ausschüttung des gesamten Begünstigtenanteils an den Bf gemäß Art III a) Beistatut ist aktenkundig. Dass der Bf vorher und somit vor Vollendung seines 30. Lebensjahres nichts erhalten hat, ist unstrittig.

Dass sich die Stiftung im Jahr 2012 verpflichtet hat, Abgaben und Verfahrenskosten der (noch in Ausbildung befindlichen) Zweitbegünstigten in Abgabenverfahren zu übernehmen, wenn sie sich gegen die Abgabenbescheide beschwerten und die Feststellung, die Stiftung sei transparent, bekämpfen, ist unstrittig. Gemäß vorliegendem Feststellungsbeschluss des Stiftungsrates vom 24.10.2013 sind diese Zahlungen nicht als Ausschüttungen, sondern als Forderungen gegenüber den Anwartschaftsberechtigten zu betrachten und zu verbuchen. Ob es sich bei diesen Zahlungen um außerordentliche Zuwendungen oder um Darlehen handelt, kann dahingestellt bleiben, da der Bf derartige Zahlungen nicht erhalten und seine Abgabennachforderung selbst bezahlt hat.

Dass weder der Bf noch die anderen Zweitbegünstigten vor 2012 Zuwendungen von der FL-StiftungA erhalten haben, ist unstrittig.

FL-StiftungB:

Weder von Seiten des Bf, noch von Seiten der belangten Behörde wurde die abgeleitete Transparenz der FL-StiftungB in Frage gestellt bzw bestritten. Vielmehr wurden die dem Bf aus der FL-StiftungB zuzurechnenden Einkünfte ihm für das Jahr 2010 bereits im Zuge eines Verfahrens nach § 300 BAO (Bescheid vom 08.07.2015) zugerechnet. Eine Zurechnung der Jahre 2006 – 2009 unterblieb nur deswegen, weil dies laut FA "technisch" nicht möglich wäre.

Die Zurechnung dieser Einkünfte ist nicht unmittelbar beschwerdegegenständlich. So wurde auch in der Niederschrift über den gemeinsamen Erörterungstermin vom 06.06.2018 festgehalten: *"Der Sachverhalt zur FL-StiftungB, Transparenz zur FL-StiftungB und somit Steuerpflicht im Inland ist unstrittig"* und judizierte das BFG in zwei Parallelfällen (s. oben) dementsprechend.

Das BFG schließt sich den Ausführungen in der Selbstanzeige an und sieht keinen Anlass, von diesem von beiden Parteien als unstrittig beurteilten Sachverhalt und der daraus folgenden rechtlichen Beurteilung abzuweichen.

Zu Recht weist der Bf bezüglich der nunmehr vorgebrachten Einwenden des Bf darauf hin, dass letztendlich entscheidend sei, wie die jeweilige Stiftung tatsächlich "gelebt" wird und macht glaubhaft, dass die gelebte Realität bei der FL-StiftungB (im Gegensatz zur FL-StiftungA) die Mitbestimmung der Familienmitglieder war (s. Schriftsatz Bf vom 27.08.2020).

Es liegen daher bei beiden Stiftungen unterschiedliche Sachverhalte vor, die rechtlich unterschiedlich zu beurteilen sind und eine steuerliche Ungleichbehandlung nach sich ziehen.

Einkommensteuer 2005:

Der dargestellte Sachverhalt ist unstrittig. Der Einkommensteuerbescheid 2005 und die Ankündigung, *"in nächster Zeit"* eine Außenprüfung durchzuführen, sind aktenkundig.

Das Vorbringen der belangten Behörde im gemeinsamen Erörterungstermin (s. Niederschrift über den Erörterungstermin), es seien bereits zu einem früheren Zeitpunkt Einvernahmen als Verlängerungshandlungen durchgeführt worden, verblieb auf der Behauptungsebene, da trotz Ankündigung beim gemeinsamen Erörterungstermin und Aufforderung zur Vorlage derartiger Nachweise im Vorhalt des BFG vom 30.01.2020 keine Nachweise erbracht wurden und solche auch nicht aktenkundig sind. Daher ist die Feststellung gerechtfertigt, dass (weitere) nach außen erkennbare Amtshandlungen in Bezug auf die Einkommensteuer 2005 nicht ergangen sind.

Rechtliche Beurteilung:

FL-StiftungA:

Vorausgeschickt wird, dass die Unterscheidung der (Bei-)Statuten in Anwartschaftsberechtigte und Begünstigte keine Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Stellung des Bf als Begünstigten der Stiftung hat, sehr wohl aber für die Frage der Einflussmöglichkeiten des Bf 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 Begünstigten als solche, sondern die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung (vgl. *VwGH 25.04.2018, [Ro 2017/13/0004](#)*).

Zurechenbarkeit von Einkünften setzt voraus, dass die Einkunftsquelle vom Zurechnungssubjekt beherrscht wird, der Steuerpflichtige 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 Einkünfterzielung dienenden Vermögen einher. Dem wirtschaftlichen Eigentümer von Kapitalvermögen sind somit auch die Erträge daraus zuzurechnen (vgl. *VwGH 25.02.2015, [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. Ihm kommt die tatsächliche Verfügungsgewalt zu, von der er den zivilrechtlichen Eigentümer dauerhaft wirksam ausschließen kann (vgl. *VwGH 23.11.1987, 87/14/68; VwGH 12.02.1986, 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 (vgl. *VwGH 25.02.2015, 2011/13/0003*).

In dem zwischen der Stifterin und der Treuhandgesellschaft geschlossenen Mandatsvertrag

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

Wie der Bf zu Recht ausführt, ist zwischen den Verhältnissen vor dem Todestag der Stifterin und nach ihrem Todestag zu unterscheiden. Auf Grund der Bindung der Stiftungsverwaltung an die Weisungen der Stifterin der FL-StiftungA war die unabhängige Leitung durch den Stiftungsrat im Verhältnis zur Stifterin zu ihren Lebzeiten nicht gegeben

Mit dem Tod der Stifterin enden ihre Stifterrechte, der Stiftungsrat wurde damit in seiner Leitung unabhängig. Mit dem Todestag der Stifterin gelangt das Erstarrungsprinzip und Trennungsprinzip zur vollen Geltung und es liegt im Ergebnis nach dem Tod der Stifterin sowohl das wirtschaftliche als auch das zivilrechtliche Eigentum am Vermögen bei der FL-StiftungA. Das bedeutet: Nach dem Tod der Stifterin wurde der Stiftungsrat frei von Einflüssen Dritter, insbesondere von Einflüssen der Zweitbegünstigten.

Nach der Auslegung des Mandatsvertrags ist das Weisungsrecht der Auftraggeberin mit deren Ableben auf Grund der höchstpersönlichen Natur nach dem Parteiwillen untergegangen (vgl. Rechtsgutachten D. & Partner vom 29.10.2018, dessen diesbezüglichen Ausführungen sich das BFG anschließt).

Eine Sukzession der Zweitbegünstigten (Anwartschaftsberechtigten) in das Weisungsrecht erfolgte nicht.

Übrig bleibt das Instruktionsrecht des Hrn. C., der gleichzeitig nicht abberufbarer Stiftungsrat ist. Der Stiftungsrat der FL-StiftungA inklusive Hr. C. ist davon ausgegangen, dass der Mandatsvertrag mit Ableben der Auftraggeberin untergegangen ist. Hr. C. hat nach eigenen unwidersprochenen Angaben auch nach Ableben der Stifterin keine Weisungen auf Grund des Mandatsvertrags erteilt. Daher erfolgte keine Ausübung des Mandatsvertrags, weshalb dieser mit dem Tod der Stifterin mangels Anwendung bedeutungslos geworden ist, wenn er auch insoweit weiterhin aufrecht war.

Soweit die belangte Behörde vermutet, dass Hr. C. sein Weisungsrecht im Sinne der Zweitbegünstigten 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 Zweitbegünstigten, zumal der Bf nach den Statuten und dem Beistatut bis ins Jahr 2012 nicht einmal berechtigt war, Informationen von der Stiftung zu erhalten oder Einsicht in die Finanzgebarung der Stiftung zu nehmen. Ihm waren auch weder die Stiftung noch deren Organe im Streitzeitraum namentlich bekannt.

Die Erfüllung jener Verpflichtungen, die sich aus der Organstellung zur Stiftung ergibt, führt auch nicht dazu, den Stiftungsrat zum Treuhänder des Begünstigten zu machen.

Das 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, sondern fällt auf die zivilrechtliche Eigentümerin – nämlich 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 Zweitbegünstigten 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, Privatstiftungsgesetz*³, § 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 FL-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 Zweitbegünstigten könnte damit nicht begründet werden. Eine derartige Deutung ließe auch die von der Stifterin verfügte Konsultation der Eltern überflüssig erscheinen, die dem Stiftungsrat im Falle 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.

Wenn die belangte Behörde vorbringt, im "*Leiterkenntnis*" würden unrichtige Sachverhaltsangaben in Bezug auf Erlangung der Begünstigtenrechte bzw. Informationsrechte der Begünstigten bzw. in Bezug auf die Befugnisse des Stiftungsrates getätigt, so kann diesen Ausführungen aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Gemäß Z. 3 Beistatut sind Zweitbegünstigte nach dem Ableben der Erstbegünstigten und nach Vornahme der Ausschüttung gemäß Z. 2 (10% Charity-Vermögen) die genannten Nachkommen der Kinder.

Gemäß Z. 5 Beistatut dürfen keine Auszahlungen an die aufgeführten Begünstigten vor Vollendung des 30. Lebensjahres erfolgen, wobei der Stiftungsrat berechtigt ist, diese Auszahlungen bis zum 40. Lebensjahr zu erhöhen. Dem Stiftungsrat obliegt es, in besonderen, genannten Fällen außerordentliche Ausschüttungen zu beschließen.

Nach Z. 12.2. der Statuten aus 2004 entsteht aus einer Stiftungsbegünstigung unter keinen Umständen ein klagbarer Rechtsanspruch.

Gem. Z. 14.1 der Statuten aus 2004 hat der Stiftungsrat den Begünstigten, nicht jedoch den Anwartschaftsberechtigten Auskunft zu geben, Rechnung zu legen, Bericht zu erstatten und Einsicht zu gewähren.

Vom Stiftungsrat werden die Enkelkinder und somit auch der Bf als Anwartschaftsberechtigte bezeichnet (s. Schreiben der Y. Treuhand vom 20.02.2012: *"... dass Ihre Mandanten mittels beistatutarischer Regelung als Zweitbegünstigte (Anwartschaftsberechtigte) der FL-StiftungA Stiftung benannt wurden. Erstmals treten Ihre Mandanten in ihre Rechte nach Wegfall einer (=Stichtagsbezogenen) aufschiebenden Bedingung ein. Für sämtliche Ihrer Mandanten ist diese aufschiebende Bedingung nach wie vor aufrecht Auf Basis dieser Rechtslage waren und sind Ihre Mandanten zur Erlangung von Ausschüttungen nicht legitimiert. Eine Ausschüttung aus dem Stiftungsvermögen der FL-StiftungA an Ihre Mandanten ist seit dem Zeitpunkt der Errichtung bis zum heutigen Tag nicht erfolgt."*

Gemäß Schreiben der Y. Treuhand vom 14.06.2012 ist diese Bedingung mit Ablauf des 30. Lebensjahres als erfüllt angesehen worden, weshalb der Bf auch darüber informiert wurde. (*"Diese Begünstigung trat mit Erreichen des 30. Lebensjahres in Kraft"*). Da am 12.09.2012 die letzte Auszahlung an eine karitative Organisation beschlossen wurde, konnte auch die Auszahlung an den Bf gemäß Beschluss vom 27.09.2012 erfolgen. Die Zahlung der Abgabennachforderungen ist wiederum nach der Beschlussfassung für die letzte Zahlung an eine karitative Organisation erfolgt, wovon der Bf allerdings nicht betroffen war.

Der gesetzliche Überbau für diese Regelungen stellt sich wie folgt dar:

Die Regelungen über die Begünstigten wurden für das liechtensteinische Stiftungsrecht bis zur Totalrevision 2008, welche am 01.04.2009 in Kraft getreten ist, im Gesetz über das Treuhandunternehmen, nämlich den §§ 78ff TruG, entnommen. Die Regelungen über die Arten von Begünstigungen wurden nach der Totalrevision im Art 552 II § 3 ff PGR normiert. Sowohl nach dem TruG als nach dem PSG ist der Bf als Anwartschaftsberechtigter hinsichtlich der Zuwendung, die nicht vor Vollendung des 30. Lebensjahres erfolgen darf, anzusehen. Wenn das Recht der Begünstigung im Allgemeinen auf einen festumgesetzten Kreis von Personen

beschränkt ist, und nach Wegfall der Begünstigungsbesitzer (das sind Personen, denen ein bestimmter Vorteil tatsächlich zukommt, in diesem Fall die karitativen Organisationen) andere als Begünstigte zur Nachfolge in den Begünstigungsbesitz berufen sind, so haben diese letzteren anwartschaftliche Rechte (Anwartschaftsberechtigte, vgl. § 78 Abs 3 TrUG). Auch nach Art 552 § 6 Abs 2 PGR werden Personen, die nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder bei Erreichung eines Termins, insbesondere nach dem Wegfall eines im Rang vorgehenden Begünstigten, einen rechtlichen Anspruch haben, auf Grund der Stiftungsurkunde, der Stiftungszusatzurkunde oder eines Reglements eine Begünstigungsberechtigung zu erlangen, als Anwartschaftsberechtigte bezeichnet.

Der Bf ist demnach weder nach § 78 Abs 2 TrUG noch nach Art 552 § 6 Abs 1 PGR als Begünstigungsberechtigter zu bezeichnen, weil hierfür weder in Bezug auf die Person des Begünstigten, die Höhe und den Zeitpunkt der Bezugsberechtigung ein Ermessen der Stiftungsorgane bestehen darf. Es muss hier jedes Ermessen der Stiftungsorgane hinsichtlich der Höhe und auch des Zeitpunktes der Bezugsberechtigung ausgeschlossen sein, zumal andernfalls nicht mehr von einem bestimmten Vorteil des § 78 Abs 2 TrUG gesprochen werden kann.

Mit dieser Definition wird der Rechtsprechung des FL-OGH zur Frage der Begünstigungsberechtigung entsprochen (vgl. *FL-OGH 05.06.2003, 4 Cg 2001,492-29, LES 7004,67; FL-OGH 06.03.2008, LES 2008,354*).

Das BFG verweist im Erkenntnis vom 26.03.2020, RV 5100852/2018, auf die Entscheidung des *FL-OGH vom 02.08.2011, 10 Cg.2010.221*, wonach Begünstigungsberechtigte nur jene Personen sind, deren Rechtsposition in den Statuten oder Beistatuten so konkret bestimmt wurde, dass den Stiftungsorganen hinsichtlich der Höhe der Bezugsberechtigung und der Fälligkeit des Zuwendungsanspruchs kein Ermessen zukommt. Der Begriff der Begünstigungsberechtigung setze einen auf die Statuten oder Beistatuten gründenden rechtlichen Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten Vorteil aus dem Stiftungsvermögen voraus, der dem Stiftungsrat insoweit keine Auswahlmöglichkeit oder Ermessen mehr einräume.

Auch nach *FL-OGH vom 07.01.2009, 01 Cg.2006.303, LES 2009, 202 ff.* ist auch dann keine Begünstigungsberechtigung gegeben, wenn jemand als einziger Begünstigter einer Stiftung eingesetzt wurde, aber in der Stiftungsurkunde keine konkreten Modalitäten u.a. über den Zeitpunkt und die Höhe der Ausschüttungen festgelegt wurden.

Nach ständiger Rechtsprechung des FL-OGH setzt die Begünstigungsberechtigung somit einen auf den Statuten oder Beistatuten gründenden, der Höhe nach und zeitlich bestimmten klagbaren Rechtsanspruch auf einen Vorteil aus dem Stiftungsvermögen oder dessen Erträgen voraus, der dem Stiftungsrat keine Auswahlmöglichkeit und kein Ermessen überlässt.

Sowohl nach alter als auch nach neuer Rechtslage ist die Rechtsposition "*Begünstigungsberechtigter*" nur gegeben, wenn jegliches Ermessen des Stiftungsrates, auch hinsichtlich der zeitlichen Fälligkeit und der Höhe des Anspruchs, ausgeschlossen ist (vgl. Art 552 § 6 Abs 1 PGR "*rechtlichen Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten oder bestimmbaren Vorteil*").

Bei Vorliegen eines entsprechenden Ermessensspielraums des Stiftungsrates hinsichtlich der Identität des Begünstigten, der zeitlichen Fälligkeit des Zuwendungsanspruches oder der Höhe der Begünstigung, wird diese Person als Ermessensbegünstigter gemäß Art 552 § 7 Abs 1 PGR zu qualifizieren sein. Demnach ist ermessensbegünstigt derjenige, "*der dem durch den Stifter benannten Begünstigtenkreis angehört und dessen mögliche Begünstigung in das Ermessen des Stiftungsrats oder einer anderen dazu berufenen Stelle gestellt ist.*"

Dies trifft auf die Zweitbegünstigten und damit auch auf den Bf hinsichtlich der Notfallsklausel zu.

Hinsichtlich der regulären Ausschüttungen ist im Beistatut ein Ermessen hinsichtlich des Zeitpunktes (nicht vor Vollendung des 30. Lebensjahres und nicht nach Vollendung des 40. Lebensjahres) und in jeder Hinsicht (Person, Betrag, Zeitpunkt) betreffend der Notfallsklausel eingeräumt, weshalb der Bf als Anspruchsberechtigter hinsichtlich der Begünstigung – vgl. Art 552 § 6 Abs 2 PGR "*Anwartschaftsberechtigt ist derjenige, der nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung oder bei Erreichung eines Terms, insbesondere nach dem Wegfall eines im Rang vorgehenden Begünstigten, einen rechtlichen Anspruch hat, aufgrund der Stiftungsurkunde, der Stiftungszusatzurkunde oder eines Reglements eine Begünstigungsberechtigung zu erlangen*" – und als Ermessensberechtigter hinsichtlich der Notfallsklausel anzusehen ist (vgl. Schreiben der Y. Treuhand AG vom 20.02.2012). Von dieser Notfallklausel wurde erstmals im Herbst 2012 Gebrauch gemacht, wobei der Bf davon nicht betroffen war.

Der Bf war daher in den Streitjahren weder zur Erlangung von Ausschüttungen legitimiert noch war er auskunftsberechtigt.

Gemäß PGR haben zur Erlangung von Auskünften nur aktuell beteiligte Personen ein höchstpersönliches Auskunftsrecht, soweit es deren eigene Rechte betrifft (vgl. Schreiben der Y. Treuhand AG vom 20.02.2012). Dies ist auch in den Stiftungsurkunden entsprechend so geregelt (vgl. Z. 3 III Beistatut: Keine Berechtigung der Begünstigten zur Einholung von Informationen für die Zeit vor dem Eintritt in die Begünstigtenrechte; Z. 14 Statuten 22.06.2004: Der Stiftungsrat darf den Anwartschaftsberechtigten keine Auskunft geben). Dass der Bf tatsächlich keine Auskünfte erlangte, ist mangels Kenntnis der Stiftung unbestritten.

Wenn die belangte Behörde ausführt, das Erreichen der Altersgrenze könne keinen entscheidenden Einfluss auf eine Begünstigtenstellung haben, da ansonsten die Stiftung in den

genannten Fällen ("Notfallsklausel") Zuwendungen an Personen tätigen würde, die über keine Begünstigtenstellung verfügen, so ist einerseits allgemein anzumerken, dass von Seiten der Stiftung die Bezahlung der Abgabenschulden nicht als Zuwendung angesehen wird. Andererseits ist für den Bf festzustellen, dass dieser von der Stiftung als Anwartschaftsberechtigter betrachtet wurde, weil seine Begünstigung von einer stichtagsbezogenen Bedingung abhängt (vgl. Schreiben der Y. Treuhand AG vom 20.02.2012). Diese Bedingung ist mit Vollendung des 30. Lebensjahres vom Stiftungsrat als erfüllt angesehen worden (vgl. Schreiben der FL-StiftungA vom 14.06.2012), weshalb der Bf vom Stiftungsrat auch darüber informiert wurde. In der Folge ist nach der letzten Auszahlung an karitative Organisationen die Auszahlung an den Bf mit Beschluss des Stiftungsrates vom 27.09.2012 erfolgt.

Wenn die belangte Behörde vorbringt, es stehe jedem Begünstigten ein exakt festgelegter Begünstigungsanteil zu, so kann diesem Vorbringen nicht gefolgt werden. Eine exakte Festlegung würde die genaue Bestimmung des Vorteils hinsichtlich Person, Höhe und Zeitpunkt der Begünstigung verlangen. Der Zeitpunkt liegt aber im Ermessen des Stiftungsrates und damit ist die Begünstigung nicht genau festgelegt.

Festzuhalten ist, dass die von der belangten Behörde behaupteten Mängel in der Sachverhaltsermittlung des BFG nicht entscheidend sind, ist doch – wie bereits oben ausgeführt – maßgeblicher Gesichtspunkt für die Zurechnung der Einkünfte weder die Transparenz oder Intransparenz eines liechtensteinischen Gebildes noch die Entscheidungsbefugnisse des Stifters oder Begünstigten als solche, sondern die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung (vgl. *VwGH 25.04.2018, [Ro 2017/13/0004](#)*).

Wer die Herrschaft über die Einkunftsquelle im Sinne einer Verfügungsmacht hat, dem sind die Erträge zuzurechnen. Es ist daher stets – auch ohne das Vorliegen eines Mandatsvertrags gegenüber dem gesamten Stiftungsrat – zu untersuchen, ob das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten, die von einer Stiftung zivilrechtlich gehalten werden, und in der Folge die daraus erzielten Einkünfte dieser steuerlich auch zugerechnet werden können. Auf die dazu ergangenen Grundsatz Erkenntnisse des VwGH wird verwiesen (*VwGH 25.02.2015, [2011/13/0003](#), VwGH 25.03.2015, [2012/13/0033](#); VwGH 30.06.2015, [2012/15/0165](#); VwGH 25.04.2018, [Ro 2017/13/0004](#)*).

Demnach kann eine liechtensteinische Stiftung Einkünfte- und Vermögenszurechnungssubjekt sein, wobei die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder Begünstigten zuzurechnen sind, nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des österreichischen Rechts zu beurteilen ist.

Unstrittig ist hier, dass eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht nach den Grundsätzen des Typenvergleichs grundsätzlich einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, damit dem

Körperschaftsteuerregime unterliegt und deshalb auch auf sie das Trennungsprinzip anzuwenden ist. Dies wurde bislang weder von der Judikatur (zB *VwGH 25.02.2015, 2011/13/0003*; *VwGH 25.03.2015, 2012/13/0033*, *VwGH 30.06.2015, 2012/15/0165*; *VwGH 25.04.2018, Ro 2017/13/0004*) noch von der Literatur in Zweifel gezogen. So kam etwa Zorn zum Schluss, bei der Zurechnung zu liechtensteinischen Stiftungen seien die gleichen Grundsätze zu beachten wie bei Fragen der Einkünftezurechnung etwa an eine österreichische GmbH. Letztendlich sei die Einkünftezurechnung an eine liechtensteinische Stiftung nicht anders zu beurteilen als zum Beispiel die Zurechnung an eine österreichische Einmann-GmbH. Allein die Tatsache, dass jemand als Begünstigter geführt wird, würde nicht zu einer Änderung der Zurechnung führen (vgl. *Mechtler/Wenzl in SWI 2016, 85*).

Es hat jedenfalls eine einzelfallbezogene Überprüfung zu erfolgen (vgl. *StiftR 2009 Rz. 21*). Auch dies führt nicht von vornherein zum Wegfall der sogenannten Abschirmwirkung einer liechtensteinischen Stiftung.

Für die direkte Zurechnung von Vermögenswerten und Einkünften zum Stifter/Begünstigten müsste dieser über Einflussmöglichkeiten verfügen, die über die hinausgehen, die Stiftern bei (österreichischen) Privatstiftungen in der Regel zukommen. So müsste dieser etwa nicht nur eine besondere rechtliche Handhabe gehabt haben, mit der er die Durchführung bestimmter Geschäfte gegenüber dem Stiftungsvorstand bzw. Verwaltungsrat hätte durchsetzen können, er müsste auch Chance und Risiko von Wertänderungen tragen (vgl. *BFG 24.06.2020, RV/7103717/2019*).

Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge.

Entscheidend ist, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und somit über die Einkünfte selbst disponieren kann. Demnach können einer Person Einkünfte nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkünfteerzielung nach eigenen Intentionen und nach eigenem Dafürhalten gestalten kann.

Zentraler Punkt für die Einkünftezurechnung ist damit die Dispositionsbefugnis des Steuerpflichtigen über die Einkünfte. Die Einkünfte können einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkünfteerzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt. Das erfordert die Teilnahme am Wirtschaftsleben sowie eine Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen (vgl. *VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174*).

Die Zurechnung von Passiveinkünften erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat (vgl. *VwGH 25.02.2015, 2011/13/0003*).

Wie der Bf richtig ausführt, sind nach der Judikatur des VwGH Einkünfte aus Kapitalvermögen demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt. Die Zurechnung von passiven Einkünften (also insbesondere auch solchen aus Kapitalvermögen) erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat (vgl. VwGH 25.02.2015, [2011/13/0003](#); VwGH 23.11.2016., Ro 2015/15/0012).

Sie sind deshalb demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt (vgl. BFH 22.12.2010, [I R 84/09](#)).

Mangels Verfügungsmacht der Zweitbegünstigten der FL-StiftungA über die Vermögenswerte der Stiftung ist der konkret vorliegende Sachverhalt auch nicht mit einem treuhändig verwalteten Bankkonto/-depot vergleichbar und deshalb sind die Einkünfte nicht den Zweitbegünstigten, sondern unmittelbar der Stiftung zuzurechnen.

Weder die Stiftungsurkunden räumen den Begünstigten eine Verfügungsmacht ein noch gab es Nebenabreden. Dem Bf war bis 2010 nicht einmal die Existenz einer Stiftung bekannt und bis 2012 waren ihm weder irgendwelche Namen oder der Mandatsvertrag iZm der Stiftung bekannt.

Schon alleine daraus ergibt sich die Nichtexistenz von Weisungsverhältnissen und der damit verbundenen Verfügungsmacht sowie auch die Unmöglichkeit zur Wahrnehmung von Marktchancen und –möglichkeiten durch den Bf. Es war dem Bf. nicht möglich, Marktchancen direkt zu nützen und ihm kamen weder Chance noch Risiko zu.

Dem Argument der belangten Behörde hinsichtlich "*Kriterium der Chance der Wertsteigerung bzw. Wertminderung*" kommt daher keine Berechtigung zu.

Nicht einmal die bloß faktische Erwartung, dass sich der Stiftungsrat den Wünschen der Begünstigten nicht widersetzen werde, lässt die Begünstigten auch dann, wenn diese Erwartung realistisch ist (harmonisches Verhalten ist unschädlich, solange der Stiftungsvorstand letztentscheidend ist), nicht zu wirtschaftlichen Eigentümern werden (vgl. VwGH 29.09.2010, [2005/13/0079](#); VwGH 20.10.2010, [2005/13/0110](#)).

Auch eine Kommunikation zwischen den Begünstigten und dem Stiftungsvorstand über die laufenden Agenden der Stiftung wäre in diesem Zusammenhang solange steuerlich unbedenklich, als der Begünstigte nicht durch ein rechtliches Instrumentarium die Letztentscheidungskompetenz erhält.

Dafür, dass im ggstdl. Fall ein solches Instrumentarium – etwa eine Weisungsbefugnis der Zweitbegünstigten – gegeben wäre, gibt es keinerlei Anhaltspunkte oder Nachweise und wurde

dies von der belangten Behörde auch nicht behauptet. Ganz im Gegenteil hat der Stiftungsrat der FL-StiftungA festgehalten, dass der Mandatsvertrag mit dem Tod der Stifterin untergegangen ist und dass den Anwartschaftsberechtigten keine Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat zustehen. Dies gilt sowohl für die Zuwendungen iRd Notfallsklausel (Zahlungen der Abgabeforderungen an die (anderen) Begünstigten) als auch für die erfolgte Zuwendung an den Bf nach Vollendung seines 30. Lebensjahres.

Den Ausführungen der belangten Behörde, dass der Stiftungszweck nicht die Grundlage für Art und Höhe der Begünstigung bildet, dass Statuten und Beistatuten die Entscheidungsbefugnisse des Stiftungsrates derart eingeengt hätten, dass dieser keinen freien Ermessensspielraum mehr besitze und dass Aufgabe des Stiftungsrates der FL-StiftungA lediglich sei, das Vermögen an die Begünstigten weiterzugeben, kann nicht zugestimmt werden.

Wenn im Beistatut exakt festgehalten ist, welchen Begünstigten eine Begünstigung in welcher Höhe zukommen soll, ist dies auch bei österreichischen Privatstiftungen nichts Ungewöhnliches und führt nicht zur Zurechnung des Vermögens an die Begünstigten/Anwartschaftsberechtigten (vgl. *Anmerkung Fraberger zu VwGH 30.06.2015 und BFG 18.11.2015, ZfS 2015, 295 (299)*).

Im Erkenntnis VwGH 25.04.2018, [Ro 2017/13/0004](#), wurde ausdrücklich bestätigt, dass Rechte, die sich der Stifter nach österr. Stiftungsrecht und der dazu ergangenen Judikatur des OGH rechtens vorbehalten könne, bei einer liechtensteinischen Stiftung nicht zum steuerlichen Durchgriff führen können.

Wie bereits erwähnt, ist der Beschluss von Zuwendungen zeitlich nicht fixiert (mit Erreichen des 30. Lebensjahres, kann aber bis zum 40. Lebensjahr erhöht werden; ao. Zuwendungen aG der Notfallsklausel sowohl dem Grunde als auch der Höhe als auch dem Zeitpunkt nach im Ermessen des Stiftungsrates).

Die Art und Umfang der Zuwendungen stehen daher im Ermessen des Stiftungsrates, der nach Z. V der Stiftungsurkunde nur den jeweiligen Elternteil anhören muss.

Die Begünstigten haben schon nach dem Stiftungsstatut keinen unbedingten Anspruch auf den ihnen zugedachten Anteil am Stiftungsvermögen.

Die Aufteilung führt daher nicht dazu, dass dem Stiftungsrat keine Entscheidungsfreiheit über die Höhe und den Zeitpunkt der Zuwendung zukommt.

Die FL-StiftungA 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 23.06.2009, [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/Petriz, *RdW* 2009, 435 (438)) sind seit

dem Tod der Stifterin und damit auch im gesamten Streitzeitraum gegeben. Die Meldung u.a. des Bf als wirtschaftlich Berechtigter hat für die steuerliche Zurechnung keine Bedeutung (vgl. *VwGH 25.03.2015, [2012/13/0033](#); 30.06.2015, [2012/15/0165](#)*).

Dem Argument der belangten Behörde, die FL-StiftungA sei von der liechtensteinischen Steuerverwaltung als Treuhänderin des für ihre Begünstigten und wirtschaftlich Berechtigten verwalteten Vermögens eingestuft worden, was u.a. zur Transparenz der FL-StiftungA führe, wird nicht gefolgt.

Selbst wenn der Stiftungsrat als Treuhänder der Begünstigten agierte, wovon jedoch nicht auszugehen ist, wäre für die belangte Behörde aus folgenden Gründen nichts gewonnen:

Richtig ist, dass der Stiftungsrat grs. als Treuhänder fungiert. Grs. sind Wirtschaftsgüter, die einem Treuhänder zivilrechtlich in sein Eigentum übertragen wurden, weiterhin dem Treugeber als wirtschaftlich Verfügungsberechtigten zuzurechnen. Dies gilt allerdings nach der Judikatur des VwGH nur dann, wenn der Treugeber effektiv Verfügungsgewalt über Treugut ausübt. Kann der Treugeber das Treuhandverhältnis nicht "*beherrschen*", ist das Treuhandverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen (vgl. *BFH 03.12.1991 [IX R 155/89](#); BFHE 166,460 = DB 1992, 925ff., BFH 27.01.1993, BStBl. 1994 II 615*).

Soweit der Treugeber tatsächlich keine Verfügungsmacht über die Einkunftsquelle hat, sind die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle nicht ihm, sondern entgegen dem Wortlaut des [§ 24 Abs. 1 lit c BAO](#) dem Treuhänder zuzurechnen.

Eine Abweichung von den in § 24 BAO normierten Zurechnungsregeln ist daher immer dann vorzunehmen, wenn der Treuhänder auf Grund in seiner Person liegender faktischer Verfügungsmacht, die die Möglichkeiten der Einflussnahme auf Seiten des Treugebers überwiegt, als der das Treugut wirtschaftlich überwiegend Beherrschende anzusehen ist (vgl. *Fraberger/Papst, Die ausländische Privatstiftung als "starker" Treuhänder taxlex 2010, 101; ebenso Jappel, Treuhandschaften 90f. unter Verweis auf Haimerl, in Apathy, Treuhandschaft, 204*).

Die Zweitbegünstigten haben keine Einfluss- und Weisungsmöglichkeiten gegenüber dem Stiftungsrat. Der Stiftungsrat ist ihnen gegenüber weder rechtlich noch faktisch gebunden. Daher ist das Stiftungsvermögen wirtschaftlich nicht den Zweitbegünstigten zuzurechnen. Die Judikatur des VwGH, dass dann, wenn Kontoinhaber keinerlei Zugriff auf das ihnen rechtlich zustehende Vermögen haben, kein Zufluss vorliegt (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt e.a., EStG¹⁸, § 19 Rz. 30 unter Hinweis auf VwGH 21.06.1957, 920/55, ÖStZB 1957,89; VwGH 16.12.1986, [86/14/0081](#); VwGH 20.09.1988, [88/14/0014](#); VwGH 09.03.1982, [82/14/0011](#)*), kann auch im vorliegenden Fall angewendet werden: Solange die Zweitbegünstigten keine Verfügungsmacht über das Vermögen des Trusts haben (zB Verfügungsmacht über Konten etc.), kann ihnen das Vermögen wirtschaftlich nicht zugerechnet werden. Sie müssten nämlich in der Lage sein, das Stiftungsvermögen jederzeit an sich ziehen zu können. Mangels Fälligkeit

des Anspruchs sind sie aber dazu in den Streitjahren nicht in der Lage (vgl. *Furherr/Reiter in SWK 15/2020, 832*).

Die nach Ergehen des Erkenntnisses des *BFG vom 26.11.2019, [RV/7100295/2014](#)*, vorgebrachten Einwendungen der belangten Behörde sind daher allesamt nicht geeignet, eine andere als die vom BFG schon in genanntem Erkenntnis vorgenommene Beurteilung herbeizuführen.

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 Bf 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 Bf und nur im Ausmaß stiller Reserven steuerpflichtig, sofern nicht steuerfreies Altvermögen iSd § 124b Z 185 EStG vorliegt.

FL-StiftungB:

Da es sich um eine transparente Stiftung handelt, sind die in der nach Anhängigkeit der Beschwerde eingelangten Selbstanzeige dargestellten dem Bf zurechenbaren Erträge in den Jahren 2006 – 2009 im anhängigen Verfahren zu berücksichtigen. Im Jahr 2010 wurden sie bereits vom FA in einem Verfahren gemäß [§ 300 BAO](#) angesetzt.

Einkommensteuer 2005:

Strittig ist, ob das zitierte, mit „*Ankündigung der Außenprüfung*“ titulierte Schreiben vom 15.12.2011 – der Prüfungsauftrag selbst wurde im Jänner 2012 bekannt gegeben und der Einkommensteuerbescheid 2005 erging am 20.08.2012 – eine verjährungsunterbrechende Handlung ist.

Vorab ist zu prüfen, ob das Schreiben eine Ankündigung einer Außenprüfung iSd [§ 148 Abs 5 BAO](#) ist.

§ 148 Abs 5 BAO lautet:

„(5) Außenprüfungen sind dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hiedurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird.“

Nach *Ritz BAO⁶, § 148, Tz 15,16 mwN* bezieht sich das Wort „*tunlichst*“ nach dem Normzweck auf die Wochenfrist, sodass die Ankündigung gegebenenfalls eine Woche vor dem geplanten

Prüfungsbeginn zu erfolgen hat, daher eine längere Ankündigungsfrist nicht gesetzwidrig wäre. § 148 Abs 5 stellt der Behörde frei, ob sie die Ankündigung gegenüber dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten vornimmt. Die Ankündigung kann schriftlich erfolgen. In der Praxis erfolgt die Ankündigung oftmals telefonisch; dies ist zulässig.

Aus organisatorischen Gründen (Abstimmung des Prüfungsbeginnes, Bereitstellung der Unterlagen) wird im Regelfall die Ankündigung beim Abgabepflichtigen vorzuziehen sein. Dies erscheint nicht zuletzt dann problematisch, wenn hierdurch der Abgabepflichtige (am Telefon) zu einer Terminzusage – ohne vorherige Rücksprache mit seinem steuerlichen Vertreter – veranlasst werden soll.

Aus Wortlaut, Sinn und Literatur ergibt sich, dass es sich beim zu beurteilenden Schreiben des FA um keine Ankündigung einer Außenprüfung iSd § 148 Abs 5 BAO handelt. Eine derartige Ankündigung hat den Sinn, Zeit und Ort der Außenprüfung zu fixieren und die Vorbereitung der benötigten Unterlagen zum festgesetzten Termin zu ermöglichen.

Nach *Watzinger in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung, 16. Lieferung, Kommentar zu § 148 Abs 5 BAO*, ist die „Prüfungsankündigung ...die zeitliche Fixierung des Prüfungsbeginns.“

Davon ist nach *Watzinger aaO* die Vorankündigung der Prüfung zu unterscheiden. Bei der Prüfung von Konzernen und Größtbetrieben erfolge häufig eine Kontaktaufnahme mit dem Ziel, die vorgesehene Prüfung zu planen und zeitlich abzustimmen, was manchmal Monate vor dem tatsächlichen Prüfungsbeginn erfolge. Dies könne nicht als Ankündigung gesehen werden.

Im ggstdl Fall wurde kein Termin festgesetzt bzw vereinbart und auch der Ort wurde nicht fixiert. Es wurde lediglich die Absicht kundgetan, in „*nächster Zeit*“ eine Außenprüfung durchzuführen, wobei Zeit und Ort erst später vereinbart werden sollen. Genannt wurde die voraussichtliche Abgabe und der voraussichtliche Prüfungszeitraum.

Es handelt sich daher um die der Ankündigung gemäß § 148 Abs 5 BAO vorhergehende Absichtserklärung, eine Prüfung zu einem noch zu fixierenden Zeitpunkt durchzuführen.

Dies auch aus folgenden Erwägungen:

[§ 209 Abs 1 BAO](#) lautet:

„Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs 3 FinStrG, § 32 Abs 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.“

Im ggstdl Fall ist die Amtshandlung zwar nach außen erkennbar (das Schreiben wurde der Bf mit Rsb zugestellt) und auch die Voraussetzung der Geltendmachung eines bestimmten Abgabenspruches ist erfüllt (vgl. Ritz, aaO, § 209, Rz 1,3 mwN.)

Nach Ritz aaO § 209, Rz 5 mwN genügt jedoch die bloße Ankündigung einer Amtshandlung, wie zB die Ankündigung, eine solche Amtshandlung in Zukunft erst unternehmen zu wollen, nicht.

Nach Ellinger u.a. (vgl BAO, 3. Aufl., § 209 Abs 2, Anm 2) haben bloße Ankündigungen von für die Verlängerung der Verjährungsfrist geeigneten Amtshandlungen keine Verlängerungswirkung, es sei denn, dass solche Ankündigungen ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sind, wie zB die Ankündigung von Außenprüfungen iSd § 148 Abs 5 BAO.

Watzinger aaO führt diesbezüglich aus:

„3.4. Prüfungsankündigung und Verjährung

Nach verschiedenen Literaturmeinungen stellt die Ankündigung einer Außenprüfung eine Verlängerungshandlung dar (Reeger/Stoll, BAO, § 209 Tz 2; Thallinger/Heitzinger, Prüfungszeitraum, 19ff). Die Rechtsprechung ist widersprüchlich. Im Erkenntnis vom 25.5.2000, 99/16/0379 spricht der VwGH aus, dass die Ankündigung einer Buch- und Betriebsprüfung die Verjährungsfrist unterbricht und zwar auch dann, wenn die Prüfung (zB auf Wunsch des Abgabepflichtigen wie im Beschwerdefall) sodann verschoben wird (der VwGH verweist auf Ritz, BAO, Tz 17 zu § 209 der 2. Auflage und den dort wiedergegebenen Belegstellen). Das Gegenteil spricht der VwGH im Erkenntnis vom 30.10.2003, [99/15/0098](#) aus, wo er ausführt, dass die Verjährung weder durch eine Selbstanzeige, die lediglich aus einem Schreiben an das Finanzamt besteht, noch durch Zeugeneinvernahmen im Zuge eines nicht die Abgabenhinterziehung betreffenden Strafverfahrens, noch durch die Ankündigung einer Betriebsprüfung unterbrochen wird.

Wird die Ankündigung einer Außenprüfung schriftlich an den Abgabepflichtigen mit der Aufforderung, die Aufzeichnungen vorzulegen, geschickt, so stellt dies mE auf jeden Fall eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs 1 dar.“

Der dem Abgabepflichtigen bekannt gegebene Prüfungsauftrag bewirkt jedenfalls die Verjährungsfristverlängerung, nicht aber bereits die Ausstellung des Prüfungsauftrags.

Unstrittig ist, dass abgabenbehördliche Prüfungen, die von einem sachlich zuständigen FA durchgeführt werden, fristverlängernde Amtshandlungen sind (vgl Ritz aaO, § 209, Tz 13 mwN).

Nach VwGH 24.04.2007, [2007/17/0029](#), setzt eine Unterbrechungshandlung voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternimmt (unter Verweis auf VwGH 01.12.1987, ZI 85/16/0111). Die bloße Ankündigung einer Unterbrechungshandlung genügt allerdings noch nicht (unter Verweis auf VwGH 23.05.1991, [89/17/0183](#)).

Bei der Abgrenzung einer Unterbrechungshandlung von der bloßen Ankündigung einer Unterbrechungshandlung ist nach *VwGH aaO* entscheidend, ob dem Schritt der Abgabenbehörde – über den bloßen Selbstzweck der angestrebten Unterbrechung der Verjährungsfrist hinausgehend – eine Funktion im Hinblick auf die Geltendmachung des Steueranspruches zukommt (*unter Verweis auf VwGH 06.07.2006, ZI 2006/15/0046*).

Der VwGH hatte zu beurteilen, ob das Schreiben der Landeshauptstadt Innsbruck vom 05.12.2005, wonach näher genannte Abgaben voraussichtlich im Jahre 2006 zur Vorschreibung gelangen, da das Ermittlungsverfahren zur Feststellung der relevanten Bemessungsgrundlagen noch nicht abgeschlossen sei, eine Unterbrechungshandlung darstellt.

Der VwGH gelangte zum Ergebnis, dass nicht zu erkennen sei, dass dem Schreiben „eine Funktion im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Abgabenansprüche zugekommen wäre, welche über die beabsichtigte Unterbrechung der Verjährung hinausgeht. Das Schreiben enthält nämlich im Wesentlichen die Ankündigung, dass die Abgaben voraussichtlich im Jahre 2006 zur Vorschreibung gelangen werden. Damit wurden mit diesem Schreiben keine Schritte zur Geltendmachung des Abgabenanspruches gesetzt, sondern solche Schritte erst angekündigt. Das Schreiben war somit nicht geeignet, eine im Lauf befindliche Verjährungsfrist zu unterbrechen.“

In *VwGH 06.07.2006, [2006/15/0046](#)*, war ein Schreiben des Magistrats der Landeshauptstadt Linz vom 29.12.1999 folgenden Inhalts in Bezug auf eine verjährungsunterbrechenden Wirkung zu beurteilen:

"Gemäß § 115 der OÖ LAO LGBI. Nr. 107/1996, ist beabsichtigt, eine Überprüfung der für die Linzer Betriebsstätte erklärten Kommunalsteuer durchzuführen. Prüfungszeitraum ist 1.1.1994 bis 31.12.1998. Das Prüfungsorgan wird im Laufe des nächsten Jahres mit Ihnen Kontakt aufnehmen. Mit diesem Schreiben ist die Abgabenprüfung für obigen Zeitraum eingeleitet."

Der VwGH hielt fest, dass uA abgabenbehördliche Prüfungen, auch wenn ein Prüfungsauftrag nicht vorliege, unterbrechende Wirkung hätten. Die bloße Ankündigung einer Unterbrechungshandlung genüge allerdings noch nicht (*mit Verweis auf VwGH 23.05.1991, [89/17/0183](#)*). Eine Unterbrechungshandlung setze voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternehme (*mit Verweis auf VwGH 01.12.1987, [85/16/0111](#)*).

Weiters führte der VwGH aus:

„Vergleicht man das von der belangten Behörde für ihren Rechtsstandpunkt ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 2000, [99/16/0379](#), mit jenem vom 1. Dezember 1987, [85/16/0111](#), fällt auf, dass dem Erkenntnis vom 1. Dezember 1987 ein Schreiben der Abgabenbehörde zu Grunde lag, dessen einziger objektiv erkennbarer Zweck augenscheinlich darin lag, den Lauf der Verjährungsfrist durch die Ankündigung einer Kapitalverkehrssteuerprüfung zu unterbrechen, während das eine Getränkesteuerprüfung ankündigende Schreiben, das dem Erkenntnis vom 25. Mai 2000 zu Grunde lag, darauf abzielte, mit dem Abgabepflichtigen eine konkrete Terminvereinbarung zu treffen."

Bei der Abgrenzung der Unterbrechungshandlung von der bloßen Ankündigung einer

Unterbrechungshandlung, insbesondere einer abgabenbehördlichen Prüfung, kommt es demnach entscheidend darauf an, ob dem Schritt der Abgabenbehörde – über den bloßen Selbstzweck der angestrebten Unterbrechung der Verjährungsfrist hinausgehend – eine Funktion im Hinblick auf die Geltendmachung des Steueranspruches zukommt. In diesem Sinne ist auch in dem von der belangten Behörde herangezogenen Erkenntnis vom 25. Mai 2000 von "zur Zweckerreichung dienenden Verwaltungsmaßnahmen" die Rede.

Im Beschwerdefall ist nicht zu erkennen, dass dem streitgegenständlichen Schreiben vom 29. Dezember 1999 irgendeine Funktion im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Kommunalsteueranspruches zugekommen wäre. Eine "Kontaktaufnahme durch ein Prüfungsorgan" wurde vielmehr erst in Aussicht gestellt. Dass im streitgegenständlichen Schreiben Abgabenart, Abgabenzeiträume und auch der Name des betroffenen Abgabenschuldners genannt sind, ändert nichts daran, dass mit diesem Schreiben noch kein Schritt zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs gesetzt wurde, sondern solche Schritte erst angekündigt wurden. Auch ist nicht zu erkennen, dass die anzuwendende Verfahrensordnung eine "Einleitung" einer abgabenbehördlichen Prüfung vorsieht und das Schreiben vom 29. Dezember 1999 damit bereits als (erster) Teil bzw. Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung angesehen werden könnte. Das Schreiben vom 29. Dezember 1999 war daher gleichfalls seinem Inhalte nach nicht geeignet, eine im Lauf befindliche Verjährungsfrist zu unterbrechen."

Das BFG folgt der dargestellten Judikatur und Literatur und gelangt zur Ansicht, dass im ggstdl Fall noch kein Schritt zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs gesetzt wurde, sondern solche Schritte erst angekündigt wurden (vgl. BFG 22.12.2015, [RV/7103181/2013](#)).

Das Schreiben enthält nämlich im Wesentlichen die Ankündigung, dass beabsichtigt sei, in „*nächster Zeit*“ eine Außenprüfung durchzuführen. Zeit und Ort werden erst (in der Zukunft) telefonisch vereinbart, d.h. der Abgabepflichtige wird erst später zwecks Terminvereinbarung kontaktiert.

Es handelt sich daher nicht um die Ankündigung einer Außenprüfung iSd § 148 Abs 5 BAO (welche nach herrschender Lehre eine Unterbrechungshandlung ist siehe oben), sondern (wie bereits oben ausgeführt) um die der Ankündigung gemäß § 148 Abs 5 BAO vorhergehende Absichtserklärung, eine Prüfung zu einem noch zu fixierenden Zeitpunkt durchzuführen.

Eine derartige Absichtserklärung ist noch kein Teil der Außenprüfung. Daran vermag auch die Überschrift des Schreibens „*Ankündigung*“ nichts zu ändern, denn inhaltlich erfüllt dieses Schreiben eben nicht die in § 148 Abs 5 BAO normierten Voraussetzungen.

Eine Funktion iZm der Geltendmachung der Abgabenansprüche, welche über die beabsichtigte Unterbrechung der Verjährung hinausgeht, ist nicht erkennbar.

Dieses Ergebnis steht auch nicht im Widerspruch zu VwGH 25.05.2000, [99/16/0379](#). Das eine Getränkesteuerprüfung ankündigende Schreiben, welches diesem Erkenntnis zu Grunde lag,

zielte nämlich darauf ab, mit dem Abgabepflichtigen eine konkrete Terminvereinbarung zu treffen.

Eine derartige Funktion kann dem hier zu beurteilenden Schreiben nicht entnommen werden.

Dem Bf ist daher Recht zu geben, dass eine derartige Absichtserklärung keine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs ist.

Die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2005 am 29.03.2006 hat die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert. Weitere Verlängerungshandlungen wurden nicht getätigt.

Gemäß [§ 207 Abs 2 BAO](#) (Bemessungsverjährung) beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre.

Gemäß [§ 208 Abs 1 BAO](#) beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2005 beginnt daher mit Ablauf des Jahres 2005 zu laufen. Das Recht, die Einkommensteuer festzusetzen, endete daher unter Berücksichtigung der Verlängerungshandlung (Erlassung des Einkommensteuerbescheides im Jahr 2006) mit Ablauf des Jahres 2011. Die Bekanntgabe des Prüfungsauftrages im Jänner 2012 und die Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 20.08.2012 erfolgten daher nach Ablauf der Verjährungsfrist.

Das Recht auf Festsetzung der Einkommensteuer 2005 war mit Ablauf des Jahres 2011 verjährt. Der nach der Außenprüfung erlassene Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20.08.2012 ist daher rechtswidrig und wird ersatzlos aufgehoben.

Ergebnis:

Der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20.08.2012 war wegen Verjährung (ersatzlos) aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2006 – 2010 abzuändern, da die Einkünfte aus der FL-StiftungA dem Bf nicht zuzurechnen sind. In den Jahren 2006 – 2009 sind zusätzlich die aG der Selbstanzeige nachträglich bekannt gewordenen, nicht unmittelbar beschwerdegegenständlichen Einkünfte aus der FL-StiftungB zu berücksichtigen.

Zulässigkeit einer 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 aus einer liechtensteinischen Stiftung besteht eine reichhaltige

Judikatur des VwGH, in deren Rahmen sich dieses Erkenntnis bewegt, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen war.

Die Einkommensteuerbescheide 2006 – 2010 werden abgeändert wie folgt:

Tabelle Steuerberechnung Kennzahlen:

2006:

Kennzahl	Alt FL-StiftungA	Differenz für APS	Neu FL-Stiftung2
754	81.708,96	-71.861,56	9.847,40
757	0,00	108,77	108,77
801	2.717,83	-2.717,83	0,00
409	0,00	456,00	456,00

2007:

Kennzahl	Alt FL-StiftungA	Differenz für APS	Neu FL-Stiftung2
754	89.798,18	-80.581,38	9.216,80
757	0,00	133,38	133,38
409	0,00	626,75	626,75
801	0,00	-495,70	(-495,70) = 0

2008:

Kennzahl	Alt FL-StiftungA	Differenz für APS	Neu FL-Stiftung2
754	83.671,68	-73.498,54	10.173,14
757	0,00	76,71	76,71
409	0,00	1.152,25	1.152,25
801	0,00	3.720,84	3.720,84

2009:

Kennzahl	Alt FL-StiftungA	Differenz für APS	Neu FL-Stiftung2
754	95.646,99	-88.117,60	7.529,39
757	0,00	78,17	78,17

801	0,00	3.600,62	3.600,62
-----	------	----------	----------

2010:

Kennzahl	Alt FL-StiftungA	Neu FL-Stiftung2	Summe	APS
754	82.211,46	6.564,04	88.775,50	-82.211,46
757	10,71	159,98	170,69	-10,71
801	6.023,22	1.291,14	7.314,36	-6.023,22

Die Einkommensteuer 2006 wird berechnet wie folgt: (Beträge in Euro):

Einkünfte aus nsA		
S	19.290,87	
CK	6.864,44	
Werbungskosten	- 132,00	26.023,31
Gesamtbetrag der Einkünfte		26.023,31
Sonderausgaben		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00
Kirchenbeitrag		- 100,00
Einkommen		25.863,31
Die Einkommensteuer beträgt: (25.863,31 – 25.000,00) x 11.335,00/26.000,00 + 5.750		6.126,37
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		6.126,37
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		5.781,37
Steuer sonstige Bezüge		235,89
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen		2.461,85
Steuer auf Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfonds ohne KESt-Abzug (25%)		114,00
Einkommensteuer		8.593,11
Anrechenbare Lohnsteuer		- 6.023,67
Kapitalertragsteuer		- 108,77
Festgesetzte Einkommensteuer		2.460,67

Die Einkommensteuer 2007 wird berechnet wie folgt: (Beträge in Euro):

Einkünfte aus nsA		
S	4.866,03	
PR	39.832,43	
Werbungskosten	- 1.951,97	42.746,49
Gesamtbetrag der Einkünfte		42.746,49
Sonderausgaben		
Sonderausgabenviertel eingeschliffen		- 33,74
Kirchenbeitrag		- 100,00
Einkommen		42.612,75
Die Einkommensteuer beträgt: $(42.612,75 - 25.000) \times$ $11.335,00/26.000,00 + 5.750,00$		13.428,48
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		13.428,48
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		13.083,48
Steuer sonstige Bezüge		610,99
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen		2.304,20
Steuer auf Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfonds ohne KESt-Abzug (25%)		156,69
Einkommensteuer		16.155,36
Anrechenbare Lohnsteuer		- 14.651,62
Kapitalertragsteuer		- 133,38
Festgesetzte Einkommensteuer		1.370,36

Die Einkommensteuer 2008 wird berechnet wie folgt: (Beträge in Euro):

Einkünfte aus nsA		
PR	73.769,49	
Werbungskosten	- 1.758,63	72.010,86
Sonstige Einkünfte		
Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte ohne Substanzgewinne aus Investitionsfonds	3.720,84	3.720,84

Gesamtbetrag der Einkünfte		75.731,70
Einkommen		75.731,70
Die Einkommensteuer beträgt: $(75.731,70 - 51.000) \times 0,5 + 17.085$		29.450,85
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		29.450,85
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		29.105,85
Steuer sonstige Bezüge		677,78
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlage		2.543,28
Steuer auf Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfonds ohne KESt-Abzug (25%)		288,06
Einkommensteuer		32.614,97
Anrechenbare Lohnsteuer		- 28.706,54
Kapitalertragsteuer		- 76,71
Festgesetzte Einkommensteuer		3.831,72

Die Einkommensteuer 2009 wird berechnet wie folgt: (Beträge in Euro):

Einkünfte aus nsA		
PR	72.827,88	
Werbungskosten	- 2.003,41	70.824,47
Sonstige Einkünfte		
Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte ohne Substanzgewinne aus Investitionsfonds	3.600,62	3.600,62
Gesamtbetrag der Einkünfte		74.425,09
Sonderausgaben		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00
Zuwendungen § 18 (1) Z.7 EStG		- 300,00
Kirchenbeitrag		- 176,64
Einkommen		73.888,45
Die Einkommensteuer beträgt: $(73.888,45 - 60.000) \times 0,5 + 20.235,00$		27.179,22
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		27.179,22
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00

Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		26.834,22
Steuer sonstige Bezüge		687,28
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen		1.882,35
Einkommensteuer		29.403,85
Anrechenbare Lohnsteuer		- 25.985,25
Kapitalertragsteuer		- 78,17
Festgesetzte Einkommensteuer		3.340,43

Die Einkommensteuer 2010 wird berechnet wie folgt: (Beträge in Euro):

Einkünfte aus nsA		
PR	71.824,01	
Werbungskosten	- 2.754,62	69.069,39
Sonstige Einkünfte		
Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte ohne Substanzgewinne aus Investitionsfonds	1.291,14	1.291,14
Gesamtbetrag der Einkünfte		70.360,53
Sonderausgaben		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00
Zuwendungen § 18 (1) Z.7 EStG		- 300,00
Kirchenbeitrag		- 176,76
Einkommen		69.823,77
Die Einkommensteuer beträgt: (69.823,77 – 60.000) x 0,5 + 20.235,00		25.146,88
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		25.146,88
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		24.801,88
Steuer sonstige Bezüge		643,25
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen		1.641,01
Einkommensteuer		27.086,14
Anrechenbare Lohnsteuer		- 26.349,30
Kapitalertragsteuer		- 159,98
Festgesetzte Einkommensteuer		576,86

Wien, am 9. Dezember 2020