

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des
Bf1, ***Bf1-Adr***,

betreffend die Bescheide des ***FA*** vom 9. Februar 2017

hinsichtlich

1. Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2007, 2008, 2009, 2011 und 2012
2. sowie Einkommensteuer 2007, 2008, 2009, 2011 und 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***,

nach am 21.09.2022 durchgeführter mündlicher Verhandlung

1. zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2007, 2008, 2009, 2011 und 2012 wird Folge gegeben. Die Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben,

2. beschlossen:

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2007, 2008, 2009, 2011 und 2012 werden gemäß § 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In einem ersten Rechtsgang (BFG 4.8.2020, RV/1100246/2017) hatte das Bundesfinanzgericht zum vorliegenden Sachverhalt die Rechtsmeinung vertreten, dass gemäß Art. 2 Abs. 2 lit. a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, BGBl III 301/2013 (in der Folge: Steuerabkommen), eine in Liechtenstein verwaltete Vermögensstruktur, insbesondere eine Stiftung, für Zwecke der Nachversteuerung für die Vergangenheit vor 2014 stets als „transparent“ zu behandeln sei; es sei also auf die dahinter stehenden natürlichen Personen (Nutzungsberechtigten) zu blicken, sofern diese am 31. Dezember 2011 einen Wohnsitz in Österreich hätten.

Das habe im Streitfall die Konsequenz, dass das Stiftungsvermögen und die daraus generierten Einkünfte steuerrechtlich dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären.

In eventu stellte das Bundesfinanzgericht fest, dass selbst für den Fall, dass die Transparenzfiktion keine Geltung haben sollte, für den Beschwerdeführer, zumindest für den Zeitraum 2007 bis März 2009 nichts zu gewinnen wäre, weil die Stiftung bis dahin - infolge nicht rechtswirksamer Errichtung - als unzulässige Selbstzweckstiftung einzustufen gewesen wäre. D. h., die Einkünfte aus Gewinnausschüttungen und Zinszahlungen aus ihrer Beteiligung hätten der Stiftung mangels Körperschaftsstatus nicht zugerechnet werden können.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom **16.11.2021, Ro 2021/15/0001**, die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes betreffend alle im Spruch genannten Bescheide wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf und erläuterte:

In Bezug auf in Liechtenstein verwaltete Vermögensstrukturen, insbesondere Stiftungen, sei die Organzahlstelle für die Durchführung von Teil 2 des Steuerabkommens verantwortlich. Von Bankzahlstellen erhobene Steuerbeträge seien auf den Gesamtbetrag der von der Organzahlstelle abzuwickelnden Zahlungen anzurechnen. Es sei also der liechtensteinische Treuhänder für die Durchführung der Verpflichtungen nach Art. 6 des Steuerabkommens (Regularisierung für die Vergangenheit) verantwortlich (Rz 41).

Für sämtliche Vermögenswerte mit Österreichbezug, die von liechtensteinischen Organzahlstellen verwaltet würden, müsste entweder die Nachversteuerung durch Einmalzahlung gem. Art. 8 des Steuerabkommens vorgenommen oder die Ermächtigung gem. Art. 10 Abs. 2 des Steuerabkommen zur freiwilligen Meldung erteilt werden (Rz 43).

Im Streitfall habe die Organzahlstelle (Anm.: Das ist der liechtensteinische Treuhänder) keine Einmalzahlung vorgenommen. Es sei in dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nicht festgestellt worden, dass der Beschwerdeführer gegenüber der Organzahlstelle eine

Ermächtigung zur freiwilligen Meldung Sinne des Art. 10 des Steuerabkommens erteilt hätte. Dem Steuerabkommen hätte es entsprochen, wenn die Organzahlstelle in Bezug auf das Vermögen der Stiftung, zu welchem auch die Gründerrechte (Beteiligung) an einer Anstalt und Darlehensforderungen gehörten, eine Einmalzahlung vorgenommen hätte. Tatsächlich sei die Organzahlstelle dieser Verpflichtung nicht nachgekommen, lediglich die Bankzahlstelle habe in Bezug auf ein Bankkonto eine geringe Einmalzahlung geleistet, welche die Organzahlstelle auf die von ihr abzuwickelnden Zahlungen hätte anrechnen können (Rz 48).

Der VwGH wies auf die Möglichkeit einer Nachbelastung der Einmalzahlung seitens der Organzahlstelle iSd Art. 14 Abs. 1 des Steuerabkommens hin.

Für Zwecke der Einmalzahlung unterstelle das Steuerabkommen auch in Bezug auf die vom Abkommen betroffenen, von liechtensteinischen Organzahlstellen verwalteten Stiftungen die Zurechnung der Einkünfte und des Vermögens an eine natürliche Person. Solcherart gehe das Abkommen davon aus, dass die Einmalzahlung u. a. die in der Vergangenheit angefallene Einkommensteuer einer natürlichen Person abgelte. Die in Art. 2 Abs. 2 des Steuerabkommens normierte **zwingende Transparenz von Stiftungen beziehe sich sohin bloß auf die Berechnung der Einmalzahlung** (Rz 50, 51).

Komme es nicht zu einer pauschalen Einmalzahlung, sondern werde die Einkommensteuer nach dem in der BAO vorgegebenen Verfahren vorgeschrieben, erfolge die Zurechnung der Einkünfte nach den dem EStG 1988 zugrundeliegenden Zurechnungsgrundsätzen. In diesem Sinne habe der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem, die Begünstigte einer liechtensteinischen Stiftung betreffenden, Erkenntnis vom 25.2.2015, 2011/13/0003, ausgesprochen, dass für die Einkünftezurechnung nicht zwischen Inlands- und Auslandssachverhalten unterschieden werde (Rz 53).

Da keine Einmalzahlung laut Steuerabkommen erfolgt sei, entfalte das Steuerabkommen keine Auswirkung auf die in Österreich vorzuschreibende Einkommensteuer. Dies bedeute, dass die österreichischen Behörden die Einkünftezurechnung nach den Grundsätzen des innerstaatlichen Steuerrechts vorzunehmen hätten. In diesem Sinne habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.4.2018, Ro 2017/13/0004, über eine Revision gegen eine im Jahr 2016, d. h. nach dem Inkrafttreten des Steuerabkommens, ergangene Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzgerichts die Prüfung der Zurechnung der Einkünfte einer liechtensteinischen Stiftung ausschließlich nach den Grundsätzen des EStG 1988 vorgenommen (Rz 55).

In nicht zutreffender Weise habe daher gegenständlich das Bundesfinanzgericht die Einkünftezurechnung und Steuervorschreibung auf Art. 2 Abs. 2 des Steuerabkommens gestützt.

Zur in eventu erfolgten rechtlichen Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, wonach der Stiftung aufgrund mangelhafter Gründungsmodalitäten die Rechtspersönlichkeit fehle, sie vielmehr eine nicht anzuerkennende Selbstzweckstiftung darstelle, führte das Höchstgericht aus:

Für das liechtensteinische Registeramt bestehe eine Prüfpflicht bei Einreichung von Stiftungsurkunden. Im Streitfall liege eine Amtsbestätigung des Amtes für Justiz, Fürstentum Liechtenstein, Handelsregister, vor, in welcher bestätigt werde, dass die Hinterlegung der Stiftung am 7. Dezember 2005 erfolgt sei.

Übrigens bedürfe es, um die gegenständliche Stiftung aus der Sicht des österreichischen Ertragsteuerrechts ausnahmsweise nicht als Körperschaft einzustufen, eines vollständigen Typenvergleichs (Rz 63, 65).

Der Verwaltungsgerichtshof wies im Weiteren darauf hin, dass eine Behörde bei Beurteilung der Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO die Frage der Hinterziehung als Vorfrage eigenständig zu prüfen habe, solange keine rechtskräftige, verurteilende, Strafsentscheidung vorliege (Rz 68).

Erörterungstermin:

Am 27.4.2022 fand im Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin statt, zu dem der Beschwerdeführer mit seinem Vertreter sowie der Vertreter der Abgabenbehörde erschienen. Auf die über den Verlauf der Erörterung angelegte Niederschrift wird verwiesen.

Eine Ausfertigung der Niederschrift wurde dem Vertreter des Beschwerdeführers bzw. der Abgabenbehörde übermittelt.

Dem Beschwerdeführer bzw. seinem steuerlichen Vertreter wurde im Zuge der Erörterung seitens der Richterin die Frage gestellt, ob er bis zum 31.5.2014 von der Option zur freiwilligen Meldung gemäß Steuerabkommen Gebrauch gemacht habe. Darauf antwortete er, nein, dies sei nicht der Fall gewesen.

Seiner Meinung nach sei durch die Einmalzahlung seitens der Bankzahlstelle die abkommensgemäße Vorgangsweise richtig ausgeführt worden.

Der Vertreter des Beschwerdeführers ersuchte abschließend um Gewährung einer vierwöchigen Frist zur allfälligen Erstattung einer Nachmeldung gemäß Art. 14. des Steuerabkommens.

Schriftsatz im Gefolge des Erörterungstermins:

Es langte ein Schriftsatz vom 25.05.2022 ein, in welchem der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter im Wesentlichen ausführte:

Die Organzahlstelle habe sich im Streitfall völlig zu Recht der Meldung der Bankenzahlstelle angeschlossen bzw. keine eigenständige Meldung für weitere Vermögenswerte der ***1*** Stiftung erstattet, weil eben keine solchen Vermögenswerte im Sinne des Abkommens vorhanden waren.

Falls die Abgabenbehörde von einer nicht ordnungsgemäßen Erstattung der Meldung im Jahr 2014 ausgehen sollte, könnte Konsequenz daraus lediglich sein, dass die Wirkungen des Abgeltungssteuerabkommens für die ***1*** Stiftung nicht eingetreten wären. Bei der ***1*** Stiftung handle es sich um ein eigenständiges Steuersubjekt des Fürstentums Liechtenstein, welches bereits vor Inkrafttreten des Abgeltungssteuerabkommens Bestand gehabt habe. Daher sei vom Bundesfinanzgericht die steuerliche Einordnung der Stiftung nach den Kriterien, wie sie vom Verwaltungsgerichtshof der Republik Österreich im Rahmen des Typenvergleichs aufgestellt worden wären, vorzunehmen.

Dem Beschwerdeführer könne jedenfalls nicht der Vorwurf gemacht werden, dass er in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008-2012 falsche Angaben gemacht hätte. Aufgrund der Intransparenz der ***1*** Stiftung sei der Beschwerdeführer bei der Erstattung seiner Einkommensteuererklärungen nicht verpflichtet gewesen, Vermögenswerte der Stiftung als sein Einkommen bzw. seine Vermögenswerte zu deklarieren.

Hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation der ***1*** Stiftung verwies der steuerliche Vertreter überdies auf das vom Bundesfinanzgericht im ersten Rechtsgang in Zweifel gezogene Beistatut aus dem Jahr 2004. Es sei wohl klar, dass die ***1*** Stiftung eine intransparente Vermögensstruktur sei.

Ergänzend zu seinem Schriftsatz legte der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertretung **Bilanzen der Stiftung für die Jahre 2014-2020** vor. Daraus könne ersehen werden, dass das seinerzeit gewährte Darlehen nach wie vor unberichtigt sei bzw. als nicht zurückbezahlt und sohin als Forderung der ***1*** Stiftung gegenüber der ***2*** Anstalt aushafte.

Bei der ***1*** Stiftung als intransparenter Vermögensstruktur träten steuerliche Konsequenzen für die Begünstigten bzw. wirtschaftlich Berechtigten erst bei Ausschüttungen aus dieser Vermögensstruktur ein.

Als Beweisanträge wurden die angebotenen Beweise, nämlich Einvernahme von ***3*** und Einvernahme von ***4*** als ehemaligem Stiftungsrat aufrecht erhalten sowie - für den Fall einer Nicht-Stattdabe - die neuerliche Anberaumung einer Verhandlung beantragt.

Mündliche Verhandlung:

Am 21.09.2022 fand im Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt, zu welcher der Beschwerdeführer mit seinem Vertreter sowie der Vertreter der Abgabenbehörde erschienen. Ebenso erschien der von Seiten der Beschwerdeführung als Zeuge beantragte und von dieser stellig gemachte, in Liechtenstein wohnhafte ***3***.

Nicht erschienen war der ebenfalls als Zeuge beantragte ehemalige Stiftungsrat ***4***. Der Vertreter des Beschwerdeführers teilte dazu mit, Herr ***5*** sei aufgrund einer ***6*** gesundheitlich so angeschlagen, dass er nicht vor Gericht erscheinen könne.

An dieser Stelle ist von der Richterin festzuhalten, dass sie schon im Vorfeld der Verhandlung nach einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter einen schriftlichen Fragenkatalog an Herrn ***5*** als Zeugen an die mehrfach im Akt aufscheinende liechtensteinische Adresse ***7*** in ***8*** gesandt hat. Das mit internationalem Rückschein zur Post gegebene Schriftstück langte mit dem Aufkleber „zurück-return“ ungeöffnet wieder beim Bundesfinanzgericht ein. Auf das Ersuchen der Richterin, eine allenfalls andere, gültige Adresse des Zeugen bekanntzugeben teilte der steuerliche Vertreter vorerst telefonisch, schließlich auch in der mündlichen Verhandlung mit, eine aktuelle Adresse des Herrn ***5*** habe nicht eruiert werden können. Die Richterin verweist an dieser Stelle weiters darauf, dass sie dem steuerlichen Vertreter das Angebot gemacht hat, der Zeuge ***5*** könne von ihr auch via Skype einvernommen werden. Auf dieses Angebot erfolgte keine Reaktion.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 21.09.2022 zog der steuerliche Vertreter schließlich seinen Antrag auf Zeugeneinvernahme des ***4*** zurück, wobei er auf die bereits im Akt aufliegende eidesstattliche Erklärung Herrn ***5*** vom 20.3.2018 betreffend die ***1*** Stiftung verwies.

Bei der im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgenommenen **Einvernahme des ***3*** als Zeuge** ging es um das erstmals im Jahr 2018 vorgelegte, mit 2004 datierte Beistatut der ***1*** Stiftung, in welchem er als öffentliche Urkundsperson aufscheint, die die Echtheit der Unterschrift des ***4*** bestätigt.

3 gab nach Bekanntgabe seiner Personalien und nach Zeugenbelehrung im Wesentlichen an:

In seiner damaligen Funktion als Leiter des liechtensteinischen Öffentlichkeitsregisters habe er öffentliche Beurkundungen und Beglaubigungen vorgenommen. In diesem Zuge habe er, er glaube es sei im September 2007 gewesen, die Unterschrift des Herrn ***5*** beglaubigt. Das ihm vorgelegte Dokument sei schon ein älteres, nach seiner Erinnerung aus dem Jahr 2004, gewesen. Er habe Herrn ***5*** gekannt, nicht aber den Beschwerdeführer. Dass sich auf

dem in Frage stehenden Beistatut kein Stempel über die Vergebüßung befinde, sei möglicherweise so zu erklären, dass viele Treuhandbüros Guthabenskonten hätten, von denen dann die Gebühr abgebucht werde. Das werde auch heute noch von Treuhandbüros so gehandhabt. Er sei von März 2007 bis November 2009 im Treuhandbüro ***5*** angestellt gewesen und über diese Schiene auch Stiftungsrat geworden. Seine Funktion als Stiftungsrat sei daher Ende November 2009 ausgelaufen (Anm.: Laut Einwand des steuerlichen Vertreters war der Zeuge ***9*** entsprechend dem Registerauszug erst ab 21.4.2009 Stiftungsrat der ***1*** Stiftung, offiziell ausgetragen wurde er mit Jänner 2010).

Der Zeuge ***9*** gab weiters an, er sei neben ***4*** der zweite Stiftungsrat gewesen, da es inzwischen das Erfordernis gegeben habe, dass zwei Stiftungsräte vorhanden sein müssten. An konkret wahrgenommene Aufgaben könne er sich nicht erinnern, er hatte jedenfalls Beschlüsse oder Dokumente mitzuunterschreiben. Die Art der Willensbildung im Stiftungsrat sei ihm nicht mehr geläufig, die Agenden der ***1*** Stiftung seien aber weiterhin von ***4*** betreut worden, während er seine eigenen Kunden hatte. Er könne sich nicht erinnern, dass es in seiner Zeit als zweiter Stiftungsrat der ***1*** Stiftung Ausschüttungen an Begünstigte gegeben habe. Der steuerliche Vertreter merkte abschließend an, das später nachgereichte und hier in Frage stehende (Anm.: mit 2004 datierte) Beistatut sei von ***10*** im Jahr 2006 beglaubigt worden, nicht wie er anfangs angegeben habe, 2007. Dies gehe aus einem Papier, das er vorlege, hervor.

Auf die über den Verlauf der mündlichen Verhandlung und die Zeugeneinvernahme angelegte Niederschrift wird verwiesen.

Eine Ausfertigung der Niederschrift wurde den Vertretern des Beschwerdeführers bzw. der Abgabenbehörde übermittelt.

Ergänzend wird an dieser Stelle bemerkt, dass auch von ***10*** eine **eidesstattliche**, vom 28.8.2020 stammende, **Erklärung** im Akt aufliegt. Darin gibt er „in Kenntnis der rechtlichen Tragweite einer eidesstattlichen Versicherung und der Strafbarkeit der Abgabe einer falschen eidlichen Versicherung“ im Wesentlichen an: Die Beglaubigung der Unterschrift des ***4*** vom 26. September 2006 auf dem Beistatut der ***1*** Stiftung vom 16.12.2004 wurde an dem Tag angebracht, an dem die Beglaubigung durch ihn erfolgt sei. Eine Rückdatierung dieses Beistatuts unter Beifügung seiner Unterschrift als Urkundsperson könne niemals stattgefunden haben. Die Unterschriftsbeglaubigung stamme von ihm. Zur fehlenden Vergebüßungstampiglie wird in der Erklärung das selbe ausgeführt wie in der oben wiedergegebenen Zeugeneinvernahme.

Das Beistatut der ***1*** Stiftung vom 16.12.2004 habe zumindest zum Zeitpunkt der Unterschriftsbeglaubigung im September 2006 bereits existiert, ansonsten hätte er die entsprechende Unterschriftsbeglaubigung nicht vornehmen können und würde sich seine Unterschrift als Urkundsperson nicht auf diesem Beistatut befinden.

Die Beglaubigung der Unterschrift sei eine amtliche Bestätigung und genieße einen erhöhten öffentlichen Glauben, weil sie von ihm als Amtsperson vorgenommen worden sei. Er versichere an Eidesstatt, die vorgenannten Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben, dass diese Angaben der Wahrheit entsprächen und er nichts verschwiegen habe sowie, dass ihm die Strafbarkeit einer falschen eidesstattlichen Versicherung bekannt sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die im ersten Rechtsgang getroffenen Sachverhaltsfeststellungen werden um nachstehende Punkte ergänzt:

1. Eine freiwillige Meldung gemäß Art. 10 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, BGBl III Nr. 301/2013, ist nicht erfolgt.
2. Eine Nachleistung gemäß Art. 14 Abs. 1 des Steuerabkommens ist nicht erfolgt.

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf richterliche Nachfrage im Erörterungstermin (1.) sowie die Mitteilung des steuerlichen Vertreters im Schriftsatz nach Erörterungstermin (2.).

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Der Verwaltungsgerichtshof hat im fallbezogenen, aufhebenden Erkenntnis **16.11.2021, Ro 2011/15/0001**, ausgesprochen, dass das Steuerabkommen – bei Fehlen der Option zur freiwilligen Meldung und sofern eine auf das gesamte Stiftungsvermögen abstellende Einmalzahlung nicht erstattet wurde - keine Auswirkung auf die in Österreich vorzuschreibende Einkommensteuer entfaltet. Die von der Bankzahlstelle geleistete, geringe Einmalzahlung genügt nach den Ausführungen des Höchstgerichtes nicht den Anforderungen an eine Einmalzahlung gemäß Steuerabkommen.

Entsprechend den oben wiedergegebenen Ausführungen im nach dem Erörterungstermin eingereichten Schriftsatz, hält der Beschwerdeführer daran fest, dass die Meldung der Bankzahlstelle ohne weitere Ergänzungen als Einmalzahlung gemäß Steuerabkommen zu verstehen ist.

Klargestellt wurde inzwischen, dass eine Option zur freiwilligen Meldung nicht stattgefunden hat. Eine Nachmeldung im Sinne des Art. 14 Abs. 1 und 2 des Abkommens ist gemäß Schriftsatz der steuerlichen Vertretung nach Erörterungstermin nicht erfolgt (siehe oben).

Im offenen Verfahren hat daher das Bundesfinanzgericht die Einkünftezurechnung nach den Grundsätzen des innerstaatlichen Rechts zu beurteilen (davon unabhängig ist es der Abgabenbehörde anheimgestellt, Mitteilung gemäß Art. 32 Abs. 5 des Steuerabkommens an die zuständige liechtensteinische Behörde zu machen).

Wiederaufnahmebescheide:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 303, Rz 11-14).

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gegenständlich wurde zur Begründung der Wiederaufnahmen auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen. Zur Ermessensfrage wurde ausgeführt, im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit, zudem seien die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig anzusehen. Der Betriebsprüfungsbericht vom 07.02.2017 verweist als Wiederaufnahmegründe auf die Feststellungen laut Textziffern 1-5.

Ein solcher Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht ist zulässig.

Am 19.11.2014 kam es an der inländischen Adresse des Beschwerdeführers zu einer Hausdurchsuchung. Im Gefolge dieser Hausdurchsuchung wurde der Prüfungsauftrag erteilt. Der Beschwerdeführer ist Geschäftsführer der am 23.11.2004 in das liechtensteinische Öffentlichkeitsregister eingetragenen ***2*** Anstalt sowie Stifter und Erstbegünstigter der ***1*** Stiftung, die am 17.12.2004 errichtet wurde (Statutenhinterlegung beim Registeramt 07.12.2005).

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung ergab sich, dass die ***2*** Anstalt Ausschüttungen an die ***1*** Stiftung i.H.v. € 305.554,75 (betreffend das Jahr 2007) sowie i.H.v. € 1.003.175,11 (betreffend das Jahr 2008) vorgenommen hatte, die wiederum als verzinsliche Darlehen an die ***2*** Anstalt rückgewährt worden waren (auf die Tz 1-5 des Betriebsprüfungsberichtes sowie die Beschwerdeentscheidung wird im Detail verwiesen).

Die Betriebsprüfung stellte im Weiteren ein bisher nicht bekanntes, deutliches operatives Naheverhältnis des Beschwerdeführers zu ***1*** Stiftung mit einem maßgeblichen wirtschaftlichen Einfluss auf die Geschäfte der Stiftung fest. Die ***1*** Stiftung sei infolge einer fehlenden konkreten Begünstigtenregelung nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar, es handle sich um eine transparente Stiftung, die dem Beschwerdeführer zuzurechnen sei. Das Trennungsprinzip komme nicht zum Tragen, es habe eine direkte Zurechnung der Einkünfte, d. h., der Ausschüttungen und Zinsen von der ***2*** Anstalt an den Beschwerdeführer zu erfolgen, der die ***1*** Stiftung in wirtschaftlicher und finanzieller Hinsicht beherrsche. Es seien ihm daher die Ausschüttungen als Einkünfte gemäß § 27 EStG 1988 zurechnen, die Zinsen, soweit Verfügungsmacht über diese bestand, seien als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach dem Tarif bei ihm zu erfassen gewesen.

Unstrittig sind nun die Ausschüttungen und Zinsenzahlungen von der ***2*** Anstalt an die ***1*** Stiftung im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen neu hervorgekommen.

Die Zulässigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hängt aber nicht nur von der Voraussetzung, dass Tatsachen neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, sondern auch von der weiteren Voraussetzung ab, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte (VwGH 28.06.2000, 98/13/0096).

Die Wiederaufnahmsgründe müssen geeignet sein, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen. Ob dies der Fall ist, hat die die Wiederaufnahme verfügende Behörde zu beurteilen. Kommt sie bei der Prüfung dieser Frage zum Ergebnis, dass die Wiederaufnahmsgründe nicht geeignet sind, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen, darf sie die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht verfügen (VwGH 26.04.2000, 96/14/0176).

Das Bundesfinanzgericht hatte daher gegenständlich in einem ersten Schritt zu überprüfen, ob die im Zuge der Betriebsprüfung nachträglich als **neu hervorgekommen** festgestellten Umstände **eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Streitjahre rechtfertigen**, weil sie **anderslautende Bescheide herbeigeführt** hätten.

Typenvergleich

Der Frage der Zurechnung der Einkünfte vorgelagert ist die Frage, ob es sich bei dem ausländischen Rechtsgebilde überhaupt um eine Körperschaft iSv § 1 KStG handelt (*Heinrich in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer zu § 7 KStG Rz 37*).

Um beurteilen zu können, ob die ***1*** Stiftung aus der Sicht des österreichischen Ertragsteuerrechts ausnahmsweise nicht als Körperschaft einzustufen ist, bedarf es eines vollständigen Typenvergleichs (VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001).

Generell sprechen für eine Vergleichbarkeit einer ausländischen Stiftung mit einer Privatstiftung im Sinne des PSG insbesondere folgende Kriterien (Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 277 ff):

1. Rechtsfähigkeit der Stiftung nach der ausländischen Rechtsordnung (eigene Rechtspersönlichkeit; abschirmende Wirkung),
2. verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter),
3. Vermögenswidmung durch den Stifter zur Erreichung eines bestimmten Zwecks (= einmal erklärter Wille des Stifters),
4. zwingende Stiftungsorgane (insbesondere Stiftungsvorstand/Stiftungsrat),
5. bestimmter oder bestimmbarer Begünstigtenkreis; allgemeine Definition des Begünstigtenkreises möglich,
6. Beschränkung der Haftung durch das Stiftungsvermögen.

Umgelegt auf den Streitfall ergibt sich:

ad. 1: Der VwGH hat der in eventu im ersten Rechtsgang vertretenen Rechtsansicht, wonach die ***1*** Stiftung nach ihrer ursprünglichen Satzung für den (streitgegenständlichen) Zeitraum 2007 bis März 2009 zivilrechtlich nicht als Körperschaft gelte, eine Absage erteilt. Es liege nämlich für die Stiftung eine Amtsbestätigung des Amtes für Justiz, Fürstentum Liechtenstein, Handelsregister, vor, in welcher bestätigt werde, dass die Hinterlegung der Stiftung am 07.12.2005 erfolgt sei. Eine Amtsbestätigung über die Hinterlegung der Stiftungsurkunde schütze sowohl die Stiftung wie auch Dritte in ihrem Vertrauen auf das Entstandensein der Stiftung. Das BFG leitet daraus ab, dass die ***1*** Stiftung formal **nach der ausländischen Rechtsordnung als rechtsfähiges Gebilde** begründet worden ist.

Wie der VwGH ausgesprochen hat, erschöpft sich aber der Typenvergleich nicht in der Beurteilung der **Rechtsfähigkeit** nach der ausländischen Rechtsordnung, vielmehr bedarf es eines breiteren Vergleichs der Strukturelemente des ausländischen Gebildes mit Körperschaften des österreichischen Rechts. Es ist daher im zweiten Rechtsgang u. a. zu untersuchen, welche Qualifikation der ***1*** Stiftung nach ihrer inhaltlichen Ausgestaltung zukommt (siehe Pkt. 3), d. h. im Weiteren auch, ob eine Abschirmwirkung gegeben ist.

ad. 2: Aus den Statuten der ***1*** Stiftung vom 16.12.2004 (Art. 4) sowie der Statutenneufassung vom 20.03.2009 (Art. 7) kann nicht abgeleitet werden, dass das Stiftungsvermögen nicht **verselbständigt und eigentümerlos** im Sinne obenstehenden Kriterienkatalogs ist. Das Stiftungskapital von CHF 30.000,00 ist jedoch nicht vergleichbar mit

dem laut österreichischem PSG zumindest erforderlichen gewidmeten Vermögen von € 70.000,00 (§ 4 PSG).

ad. 3: Der Vermögenswidmung durch den Stifter zur Erreichung eines bestimmten **Zwecks** iS des Art. 2 der Statuten wird – da ein Beistatut aus dem Jahr 2004 mit entsprechender Zweckwidmung im Zuge des Verfahrens hervorgekommen ist - Genüge getan (Art. 7 der Statuten).

Der im ersten Rechtsgang seitens des BFG in freier Beweiswürdigung gewonnenen Rechtsmeinung, wonach das plötzlich und erstmalig im Jahr 2018 aufgetauchte, mit „2004“ datierte Beistatut im Nachhinein konzipiert und rückdatiert worden sei, um für den Zeitraum 2004 bis zur Statutenneufassung 2009 eine Einstufung der ***1*** Stiftung als unzulässige Selbstzweckstiftung zu verhindern, ist der Beschwerdeführer im zweiten Rechtsgang durch Einbringung der eidesstattlichen Erklärung der öffentlichen Urkundsperson ***3*** sowie der Stelligmachung desselben zur Zeugeneinvernahme in der Verhandlung vom 21.9.2022 entgegengetreten.

Wenn es nun auch nach wie vor hinterfragungswürdig erscheint, warum das Beistatut aus dem Jahr 2004 erst nach langen Jahren plötzlich und passend (auf die dazu im ersten Rechtsgang, BFG 04.08.2020, RV/1100245/2017, im Detail aufgelisteten Bedenken wird verwiesen) - nämlich in Zeitnähe zur Hauptverhandlung vom 23.03.2018 in der Finanzstrafsache des Beschwerdeführers vor dem Landesgericht Feldkirch – hervorgekommen ist, sind die mündlichen und schriftlichen Einlassungen des ***10*** (siehe oben) als öffentlicher Urkundsperson nicht unglaublich und weiß dieser als Jurist unstrittig Bescheid über die Folgen falscher eidesstattlicher Angaben oder Zeugenaussagen.

Dass es aber während der gesamten Zeit des Bestehens der ***1*** Stiftung trotz Begünstigtenregelung keinerlei Ausschüttungen an Begünstigte gegeben hat, wird auch von Seiten des Beschwerdeführers nicht bestritten (vgl. hiezu etwa die Niederschrift über die Verhandlung vom 21.09.2022).

Insofern tritt - ausgehend von einer Zweckwidmung durch Vorliegen eines Beistatuts schon im Jahr 2004 - vorhandenes Schrifttum hinter die tatsächlich vollzogenen Abläufe zurück und es verbleibt, was den Zweck der Stiftung betrifft, eine Unschärfe.

ad. 4: Die Statuten der ***1*** Stiftung sehen bereits in ihrer ursprünglichen Fassung den **Stiftungsrat als oberstes Organ** vor. Der Stiftungsrat soll aus einem oder mehreren Mitgliedern bestehen (Art. 5). In der Stiftungsurkunde, die am 07.12.2005 hinterlegt wurde, ist ausschließlich ***4*** mit der Bezeichnung „Mitglied“ genannt. In der Statutenneufassung aus 2009 sind als Mitglieder des Stiftungsrates ***4*** und ***3*** genannt (Art. 13). In der Amtsbestätigung vom 03.02.2014 finden als Mitglieder des Stiftungsrates ***11*** sowie die ***12*** AG, Erwähnung. Im Vergleich dazu muss der nach österreichischem PSG dem

Stiftungsrat entsprechende Stiftungsvorstand mindestens drei Mitglieder umfassen, wobei dies keine juristischen Personen sein dürfen (§ 15 Abs. 1 und 2 PSG).

ad 5: Zum Erfordernis eines **bestimmten bzw. bestimmbaren Begünstigtenkreises** wird auf oben, ad. 3, verwiesen. Das im Nachhinein hervorgekommene Beistatut aus 2004 definiert einen bestimmten Begünstigtenkreis. Dass tatsächlich keine Ausschüttungen an Begünstigte erfolgt sind, wurde ebenfalls unter oben, ad. 3, bzw. unten, Gutachten *****13*****, in die Analyse einbezogen.

ad 6: Für Verbindlichkeiten der Stiftung **haftet** gemäß Neufassung der Statuten aus 2009 ausschließlich das **Stiftungsvermögen** (Art. 8). Die Statuten vom 16.12.2004 enthalten keine Bestimmung betreffend Haftung.

Gutachten: Das im Akt aufliegende, von Seiten des Beschwerdeführers in Auftrag gegebene Gutachten (**Gutachten I**) der *****14***** Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft vom 20.03.2018 gelangt zu dem Schluss, dass die *****1***** Stiftung „in fast allen Punkten die vom VwGH aufgestellten Kriterien für eine Anerkennung einer ausländischen Stiftung und deren Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung erfüllt“. Eine Eintragung in ein öffentliches Register liege zwar nicht vor, die Stiftungsurkunde sei aber beim öffentlichen Register in Liechtenstein hinterlegt worden. Dies reiche aus, um die *****1***** Stiftung als Steuersubjekt nach österreichischem Abgabenrecht einzuordnen.

Das von Seiten des Landesgerichts Feldkirch in Auftrag gegebene Gutachten (**Gutachten II**) des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters *****15***** bringt zum Ausdruck: Neben der Eigennützigkeit (eindeutig bestimmbare Begünstigte) würden auch die Kriterien der Vermögenstrennung vom Stifter und die unabhängige Leitung erfüllt, dies unter Berücksichtigung des erst im Jahr 2018 eingereichten Beistatuts vom 16.12.2004. In Bezug auf die eigene Rechtspersönlichkeit bestehe keine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung, weil die liechtensteinische Stiftung bereits mit Errichtung der Stiftungserklärung Rechtspersönlichkeit erlange und nicht, wie die österreichische, in ein öffentliches Register eingetragen werden müsse. Diesem Kriterium komme aber nur deklarative Wirkung zu. Der Gutachter *****13***** führt weiter aus, sofern man das nachträglich im Mai 2018 übermittelte Beistatut vom 16.12.2004 **nicht** in die Betrachtung einbeziehe, sei nach nationalem Recht bis zur Änderung der Statuten der *****1***** Stiftung im März 2009 keine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung gegeben, vielmehr liege bis zu diesem Datum eine unzulässige Selbstzweckstiftung vor, bei welcher eine Zurechnung der Einkünfte an den Stifter vorzunehmen sei. Ab Änderung der Statuten mit 20.03.2009 liege eine intransparente Ermessensstiftung vor. Beziehe man das Beistatut vom 16.12.2004 in die Beurteilung mit ein, wären nach Ansicht des Sachverständigen *****15***** die Kriterien des Typenvergleiches erfüllt.

Der Vollständigkeit halber sind aber auch nachstehende Bedenken, die im Gutachten *****13***** wiedergegeben werden, zu erwähnen: „*Ein Indiz für einen unzulässigen Selbstzweck wird im*

*Schrifttum auch in der ausschließlichen Thesaurierung und Reinvestition in ein Unternehmen, an dem die Privatstiftung beteiligt ist, gesehen“ sowie „Zuwendungen an Begünstigte in Erfüllung des Stiftungszwecks wurden seit der Gründung der ***1*** Stiftung am 16.12.2004 nicht vorgenommen“.*

Fachliteratur: In der Fachliteratur wird dargetan, dass das ausländische Rechtsgebilde nicht sämtliche Kriterien laut Katalog aufweisen muss, es können Kriterien fehlen oder nur eingeschränkt vorhanden sein. Eine grundsätzliche strukturelle Vergleichbarkeit der ausländischen Stiftung bzw. Vermögensmasse mit einer Privatstiftung im Sinne des PSG ist ausreichend. Kernelemente sind die Vermögensverwaltung zur Erreichung eines bestimmten Zwecks (keine Selbstzweckstiftung) und das Vorliegen eines verselbständigten, eigentümerlosen Vermögens. Sonstige Merkmale (wie z.B. Rechtsfähigkeit, Mindestkapital, 3-Personen-Vorstand) können das Vorliegen der Kernelemente untermauern (Achatz/Bieber aaO, § 1 Tz 278).

Resümee: Zusammenfassend ergibt sich für das BFG nach allem oben Ausgeführten und unter Anerkennung des im Nachhinein hervorgekommenen Beistatuts aus 2004, dass die ***1*** Stiftung wohl nicht einer Privatstiftung iSd PSG entspricht, jedoch Vergleichbarkeit vorliegt.

Wirtschaftliches Eigentum

Ausgehend von dieser grundsätzlichen, strukturellen Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung iSd PSG, ist in einem nächsten Schritt die **Einkünftezurechnung nach den Grundsätzen des innerstaatlichen Steuerrechts** zu beurteilen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem auf den Streitfall bezogenen Erkenntnis vom 16.11.2021, Ro 2021/15/0001, ausgesprochen, dass mangels einer wie laut Steuerabkommen vorgesehenen Einmalzahlung das Steuerabkommen keine Auswirkung auf die in Österreich vorzuschreibende Einkommensteuer entfalte, vielmehr die Einkünftezurechnung nach den Grundsätzen des innerstaatlichen Steuerrechts vorzunehmen sei. Er hat diesbezüglich auf sein Judikat vom 25.4.2018, Ro 2017/13/0004 verwiesen.

Im letztgenannten Erkenntnis wird höchstgerichtlich klargestellt, dass maßgeblicher Gesichtspunkt für die Zurechnung von Kapitaleinkünften liechtensteinischer Stiftungen weder die „Transparenz“, noch die „Intransparenz“ des liechtensteinischen „Gebildes“, noch die Entscheidungsbefugnisse des Stifters oder Begünstigten als solche, sondern die **Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung** sei. Wurde ein Vermögen - etwa unter Abschluss eines Mandatsvertrages nach liechtensteinischem Recht - nur treuhändig übertragen, so verbleibt es im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters. Maßgeblich ist dabei

aber nicht nur die Weisungsbefugnis, sondern auch der Umstand, dass das Risiko eines Wertverlustes und die Chance einer Wertsteigerung den Treugeber treffen.

Entscheidend ist, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (BFG 10.1.2019, RV/7102213/2018).

Die rechtliche Gestaltung ist insofern nur dann von Bedeutung, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht ein anderes Bild zeigt.

Umgelegt auf den Streitfall ergibt sich:

Allgemein gelten als Hinweise, dass die Dispositionsbefugnis im Innenverhältnis einer Stiftung beim Stifter bzw. Begünstigten liegt etwa: Erstbegünstigtenstellung des wirtschaftlichen Stifters, Einfluss des Stifters auf Bestellung und Abberufung von Organen, Personenidentität von Stifter und Begünstigtem.

Stifter, Erstbegünstigter und Letztbegünstigter der ***1*** Stiftung ist der Beschwerdeführer (BP-Bericht vom 7.2.2017, Tz 3).

Von ***4***, der in den Streitjahren über weite Strecken alleiniger Stiftungsrat der ***1*** Stiftung war, liegt eine eidesstattliche Erklärung vom 20.03.2018 im Akt auf, wonach

- es im Rahmen ***1*** Stiftung seit der Gründung im Jahr 2004 bis zu seinem Austritt aus dem Stiftungsrat per 02.12.2013 keinen wie auch immer gearteten Mandatsvertrag zwischen dem Stiftungsrat und dem Stifter, weder in schriftlicher noch in mündlicher Form, gegeben habe,
- zu keinem Zeitpunkt seit der Gründung der Stiftung bis zu seinem Ausscheiden aus dem Stiftungsrat ein wie auch immer geartetes Weisungsrecht seitens des Stifters und Begünstigter gegenüber dem Stiftungsrat bestanden habe,
- weder der Stifter noch ein Begünstigter noch eine nahestehende Person jemals Mitglied im Stiftungsrat gewesen seien. Ein weiteres Gremium neben dem Stiftungsrat habe es bei der ***1*** Stiftung niemals gegeben,
- zu keinem Zeitpunkt ein Abberufungsrecht des Stifters oder einer ihm nahestehenden Person im Hinblick auf den Stiftungsrat bestanden habe,
- seit der Gründung der Stiftung durchgehend bis zu seinem Ausscheiden aus dem Stiftungsrat wieder der Stifter noch andere Dritte ein Bankzeichnungsrecht für Bankkonten der Stiftung gehabt hätten. Die ***1*** Stiftung habe überdies seit ihrer Gründung im Jahr 2004 lediglich über ein Bankkonto bei der LG T Bank Liechtenstein verfügt.

Ungeachtet dieser eidesstattlichen Erklärung, hätte es das Gericht als wertvoll erachtet, den langjährigen Stiftungsrat ***4*** als Zeugen einzuvernehmen, um sich auf diese Weise einen unmittelbaren Eindruck machen zu können.

Widersprüchlich mutet in diesem Zusammenhang an, dass ***4***, der seinen Wohnsitz in Liechtenstein hat, zwar von Seiten des Beschwerdeführers als Zeuge beantragt, in der Folge aber nicht zum Verhandlungstermin stellig gemacht wurde. Hinterfragungswürdig ist insofern, dass der steuerliche Vertreter nach Ladung zur Verhandlung zwar weiß, dass ***4*** aufgrund eines schlechten Gesundheitszustandes nicht bei Gericht erscheinen kann, jedoch nicht weiß und auch nicht herausfinden kann, welches die aktuelle Adresse des von ihm beantragten Zeugen ist - dies nachdem die Richterin erfolglos versucht hat, Herrn ***5*** an die mehrfach im Akt aufscheinende liechtensteinische Adresse einen schriftlichen Fragenkatalog zuzusenden sowie das Angebot zu einer Einvernahme via Skype unterbreitet hat.

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (Ritz⁶, BAO, § 115 Tz 10).

Auch im Hinblick auf die schließlich im Zuge der Verhandlung vom 21.09.2022 erfolgte Zurücknahme des Antrages auf Zeugeneinvernahme des ***4***, entsteht der Eindruck, dass ein unmittelbares, schriftliches oder videotelefonisches Zusammentreffen zwischen Herrn ***5*** und dem Finanzgericht letztlich nicht gewollt war (vgl. hiezu auch bereits das mehrfache Nichterscheinen des im Finanzstrafprozess geladenen Zeugen ***5*** und die diesbezügliche Rüge des Landesgerichtes Feldkirch im Urteil vom 10.11.2020).

Soweit daher von Seiten des ***4*** über die eidesstattliche Erklärung hinaus keine Äußerungen vorliegen, ist zu festzuhalten:

Es wurde auch im bisherigen Verfahren seitens der Abgabenbehörde und des BFG nicht behauptet, es sei ein Mandatsvertrag mit dem Inhalt verfasst worden, dass eine Weisungsbindung der Stiftung an die Instruktionen des Stifters bzw. Begünstigten besteht. Ebenso wurde nicht in Abrede gestellt, dass der Beschwerdeführer als Stifter kein Zeichnungsrecht für das Bankkonto bei der ***16***- Bank hat.

Im BP-Bericht, Tz 3, wurde auf die schriftlichen Eingaben der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers Bezug genommen, wonach sich der Stifter weder ein Widerrufsrecht vorbehalten hatte, noch es einen voraussetzungslosen Anspruch auf Ausschüttung des gesamten Kapitals und des gesamten Ertrages der Vermögensstruktur gebe.

Von der Abgabenbehörde aufgezeigte Indizien für die beherrschende Stellung des Beschwerdeführers in der Stiftung:

Eine wenig geglückte Optik hat vorab der am 15.12.2016 nach übermittelter Niederschrift über die Schlussbesprechung erstattete „Vergleichsvorschlag“ des Beschwerdeführers gemacht, wonach er sich bereit erklärte, einmalig einen Betrag von € 320.000,00 als Abgeltung für allfällige Ausschüttungen bzw. Zinserträge aus den Jahren 2004-2012, die er aus der ***1*** Stiftung und/oder der ***2*** Anstalt erhalten haben sollte, bzw. die ihm zuzurechnen sein sollten, zu bezahlen - dies ohne Anerkennung eines Rechtsstandpunktes (vgl. hierzu Erkenntnis BFG, erster Rechtsgang, RV/100246/2017 vom 04.08.2020 sowie Niederschrift über den Erörterungstermin vom 27.4.2022).

Oben bereits erwähnt wurden die Unstimmigkeiten im Zusammenhang mit der Stelligmachung und Erreichbarkeit des von Beschwerdeführerseite beantragten Zeugen ***5***.

In dessen eidesstattlicher Erklärung wurde u. a. das fehlende Abberufungsrecht durch den Stifter angesprochen; in diesem Zusammenhang liegen Mailwechsel im BP-Bericht zwischen dem Beschwerdeführer und dem Stiftungsrat auf, etwa Beschwerdeführer an ***4***:

„Ich fordere dich auf bzw. erinnere dich, deine Position, wie du mir ja schon in einem Mail gesagt hast, zurückzulegen“ (September 2013);

oder: *„Wie du mir letztes Mal gesagt hast, möchtest du als Präsident der ***1*** zurücktreten. Ich nehme den Rücktritt an und ich ersuche dich, unverzüglich dies beim Amt für Justiz einzureichen“ (06.08.2013);*

oder: *„Hallo ***17***, gib mir bitte Bescheid bzw. sende mir bitte die Unterlagen von deinem Rücktritt.“ (27.08.2013)*

Diese Mailinhalte wurden dem Beschwerdeführer bzw. der steuerlichen Vertretung in der Verhandlung vom 21.09.2022 durch die Richterin vorgehalten. Laut Verantwortung des Beschwerdeführers standen die betreffenden Mails im Zusammenhang mit einem unglücklichen Anlagegeschäft des Stiftungsrates ***5*** mit Stiftungsvermögen. Aufgrund dieser Umstände habe er, der Beschwerdeführer, den Rücktritt des Herrn ***5*** gewollt. Dieser habe auf seine Aufforderungen geantwortet: *„Ich trete dann zurück, wenn die anhängige Rechtssache beendet ist“* (auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung wird verwiesen).

Der tatsächliche Rücktritt des ***4*** als Stiftungsrat erfolgte schließlich am 02.12.2013 (siehe eidesstattliche Erklärung).

Nun zeigt zwar nach Würdigung durch das BFG der obenstehende Mailverkehr, dass der Beschwerdeführer an den Geschäften und Geschicken der Stiftung Anteil nahm, Kontakt mit dem Stiftungsrat hielt und mit durchaus dominanter Attitüde auftrat (*„ich fordere dich auf ... deine Position ... zurückzulegen“*). Jedoch verkörpern seine Mails an den Stiftungsrat ***5*** nicht explizit eine Abberufung, die mit der sofortigen Niederlegung der Funktion verbunden

gewesen wäre. Vielmehr äußert der Beschwerdeführer – mit Nachdruck - einen Wunsch, dem durch den Stiftungsrat ***5*** nicht sofort nachgekommen wird (erste Mail August 2013, Austritt ***5*** 02.12.2013).

Der Vertreter der Abgabenbehörde hat im Weiteren einen Schriftverkehr eingereicht, um zu dokumentieren, dass ***4*** nähere Kenntnisse über die Vermögenslage der ***1*** Stiftung fehlten, weshalb seine Funktion als Stiftungsrat in Frage zu stellen sei:

Die ***1*** Stiftung war zu 50 % Anteilsinhaberin an der deutschen ***18*** GmbH. Stiftungsrat ***5*** bevollmächtigte ***19***, einen Geschäftspartner des Beschwerdeführers, im Namen der ***1*** Stiftung diesen Gesellschaftsanteil an die ***20*** Stiftung zu verkaufen. Im gegebenen Zusammenhang richtete der Beschwerdeführer mit E-Mail vom 14.3.2007 nachstehende Frage an ***5***:

*„Von der ***18*** bzw. von dem neuen 100 % Eigentümer bekomme ich noch die Einlage, die von der ***1*** bezahlt worden ist. Müssten um die 100.000 (sein). Dazu hätte ich gerne noch eine Aufstellung. Das ist oder müsste auch bei dir ersichtlich sein, da du ja die Zahlungen vermutlich angeordnet hast. Ich bin ***21*** noch Geld schuldig aus einem Warenkauf. Ca. 105.000. Das würde ich dann gegenrechnen bzw. wir lassen das so über die ***16*** laufen wie wir vorher die Firmen geteilt haben.“*

Darauf antwortete ***4*** mit E-Mail vom 15.3.2007: *„Zu 3.) Zahlen (gegenseitige Verrechnungsansprüche) sind Angelegenheiten von ***22***, ich habe diesbezüglich keinen Überblick. Dies war auch nie anders vereinbart.“*

Dazu in der Verhandlung vom 21.09.2022 durch die Richterin befragt, erklärte der Beschwerdeführer, dies müsse mit der ***2*** Anstalt (Anm.: deren Geschäftsführer er war) und der ***18*** GmbH zu tun gehabt haben. Der Vertreter der Abgabenbehörde stellte klar, es habe sich um den Verkauf des Anteils, den die ***1*** Stiftung an der ***18*** GmbH hatte, an die ***20*** Stiftung gehandelt. Der steuerliche Vertreter merkte an, aus der zitierten Antwort des Herrn ***5*** könne nicht erschlossen werden, dass dieser über die Zahlen der ***1*** Stiftung nicht Bescheid gewusst hätte, es habe sich hier um generelle Verrechnungsfragen gehandelt (siehe Niederschrift über die mündliche Verhandlung).

Das Gericht stellt hiezu fest, dass sich der zitierte Mailwechsel nach allen aktenkundigen Unterlagen (etwa auch dem in Notariatsaktsform aufliegende Kaufvertrag, Notar ***23***, ***24***, vom 21.03.2007, mit einem Kaufpreis von € 1,00) eindeutig auf den Verkauf des Anteils, den die ***1*** Stiftung an der ***18*** GmbH hatte, an die ***20*** Stiftung bezieht. Laut Notariatsurkunde tritt ***19*** als Bevollmächtigter des ***4*** auf, dieser handelnd als vertretungsberechtigter Stiftungsrat der im Öffentlichkeitsregister Liechtenstein eingetragenen ***1*** Stiftung ebenso wie als vertretungsberechtigter Stiftungsrat der im Öffentlichkeitsregister Liechtenstein eingetragenen ***20*** Stiftung.

Von Seiten der Abgabenbehörde wurde der Einwand geäußert, dass offenbar durch den Stiftungsrat ***5*** statutenwidrig keine Vermögensaufzeichnungen geführt worden sind, ansonsten wäre es für ihn ein Leichtes gewesen, diesen Unterlagen die seitens des Beschwerdeführers gewünschten Informationen zu entnehmen (Art. 16 der Statuten der ***1*** Stiftung vom 20.03.2009; Art. 11 der Statuten vom 16.12.2004).

Die Vorgänge rund um den Verkauf des Anteils der ***1*** Stiftung an der ***18*** GmbH vermögen aber nach Überzeugung des Gerichtes weder allein noch in Zusammenschau mit den anderen Indizien mit dem erforderlichen Nachdruck zu beweisen, dass die Geschäfte und Geschehnisse der Stiftung generell allein durch den Beschwerdeführer bestimmt wurden und der Stiftungsrat ***5*** lediglich als weisungsgebundener Treuhänder im Einsatz gewesen sein sollte. Dass der Stiftungsrat für die Abwicklung dieses Geschäftsfalles einen ehemaligen Geschäftspartner des Beschwerdeführers bevollmächtigt hat, bezeugt nicht, dass er grundsätzlich die Stiftungsgeschäfte aus der Hand gegeben hat, vielmehr stand es ihm frei, dieses - oder ein anderes - Geschäft zu delegieren. Soweit er Unkenntnis hinsichtlich der zahlenmäßigen Abwicklung des angesprochenen Geschäftsfalles bekundet hat, zeugt dies zwar von Desinteresse, bedeutet aber nicht, dass er sich sämtlicher Verantwortung für die Stiftung begeben hätte. Er verweist auf einen Steuerberater („***22***“), der diese Agenden übernommen hat. Es mutet nicht realitätsfremd an, dass ein Stiftungsrat zur Wahrnehmung von Finanz- und Steuerangelegenheiten einen Fachmann wie einen Steuerberater beauftragt, bei dem sich allenfalls auch die schriftlichen Dokumente, Belege und Unterlagen befinden.

Angesprochen wurde in der mündlichen Verhandlung vom 21.09.2022 auch die Mail vom 13.11.2013 vom Treuhandbüro ***5*** an den Beschwerdeführer mit dem Inhalt: „*Hallo ***25***, dürfen wir dich nochmals auf unsere Rechnungen Nummer X und Y aufmerksam machen. Wir bitten dich, uns den Gesamtbetrag von CHF XY auf unser Konto zu überweisen*“;

Dazu durch die Richterin befragt, gab der Beschwerdeführer an, zu diesem Zeitpunkt sei das Konto der ***1*** Stiftung bereits gepfändet gewesen und der Stiftungsrat ***5*** habe eine direkte Zahlung an ihn selbst über die ***2*** Anstalt auf sein Konto gewünscht, um der Pfändung zu entgehen (siehe Niederschriftsprotokoll über die Verhandlung).

Der Betriebsprüfungsbericht vom 07.02.2017 nennt als weitere Wahrnehmungen für eine beherrschende Stellung des Beschwerdeführers Nachstehendes:

Etwa informiert ***4*** als Stiftungsrat den Beschwerdeführer, dass die ***2*** Anstalt als Darlehensnehmerin der ***1*** Stiftung aufgefordert worden sei, eine Erklärung als Drittschuldnerin abzugeben, entsprechende Unterlagen könnten „*postalisch auf Weisung weitergeleitet*“ werden;

Der Beschwerdeführer teilt seinem Anwalt und späteren Stiftungsrat ***26*** im selben Zusammenhang mit, „*das Schreiben geht für mich in Ordnung*“;

Der Rechtsanwalt teilt mit dem Betreff „***1*** Stiftung“ dem Beschwerdeführer mit: „... *die Antwort passt so. Der Masseverwalter ist ein bisschen sauer, weil ich a) den Betrag reduziert habe und b) das Darlehen in Abrede stelle. Das muss uns aber nicht weiter kümmern*;“

Nun ist der Beschwerdeführer unstrittig Geschäftsführer der ***2*** Anstalt, weshalb es nicht ungewöhnlich ist, wenn er im Rahmen von Geschäften dieser Anstalt in Erscheinung tritt, auch wenn sie mit der ***1*** Stiftung zusammenhängen.

Insgesamt kann aus dem Auftreten des Beschwerdeführers in den oben dargestellten Konstellationen nicht abgeleitet werden, dass er Weisungsrechte eines wirtschaftlichen Eigentümers gegenüber dem Stiftungsrat hatte.

In zusammenfassender Würdigung ergibt sich:

In seinem Erkenntnis VwGH 25.02.2015, 2011/13/0003, hat das Höchstgericht die Meinung der belangten Behörde geteilt, wonach, selbst wenn die in Rede stehende liechtensteinische Familienstiftung ein der österreichischen Privatstiftung entsprechender Rechtstypus sei, die Einkünfte aus dem Stiftungsvermögen dem Stifter und Erstbegünstigten zuzurechnen wären, weil dieser trotz formeller Übertragung des Vermögens an die FL-Familienstiftung das Vermögen nicht aus der Hand gegeben habe, wobei in diesem Fall unstrittig ein Mandatsvertrag vorlag. Mandatsverträge sind Bevollmächtigungsverträge nach liechtensteinischem Recht, die einem Auftrag gemäß § 1002 ff ABGB vergleichbar sind, sie führen zu einer Sonderform der Treuhandenschaft. Der VwGH hat in dem zitierten Erkenntnis ausgesprochen, dass sich an der Dispositionsbefugnis eines Treugebers in Bezug auf die Zurechnung der Einkünfte aus einem Treuhandvermögen durch die Betrauung eines Treuhänders mit der Vermögensverwaltung nichts ändert. Vielmehr bleibt bei der Treuhandenschaft die Dispositionsbefugnis im Innenverhältnis beim Treugeber, weshalb diesem die Einkünfte zuzurechnen sind.

Im Erkenntnis VwGH 25.03.2015, 2012/13/0033, hat das Höchstgericht die Zurechnung des einer liechtensteinischen Stiftung gewidmeten Vermögens und der daraus resultierenden Einkünfte an die Stifterin abgelehnt. Die auf Vermutungsebene beruhende Annahme eines Mandatsvertrages reiche - wie auch die gelegentliche Teilnahme der Stifterin an Stiftungsratssitzungen - nicht aus, um von ihrer Dispositionsbefugnis über die Einkünfte ausgehen zu dürfen.

Im Judikat vom 25.4.2018, Ro 2017/13/0004 hat der VwGH festgehalten, dass maßgeblicher Gesichtspunkt für die Zurechnung von Kapitaleinkünften liechtensteinischer Stiftung weder die „Transparenz“, noch die „Intransparenz“ des liechtensteinischen Gebildes, noch die

Entscheidungsbefugnis des Stifters oder Begünstigten als solche ist, sondern die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung.

Gemäß **§ 167 Abs. 2 BAO** hat die Abgabenbehörde (bzw. hier: Das Gericht) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO⁶, § 167 Tz 8).

Das Bundesfinanzgericht vertritt nach allen obenstehenden Für und Wider-Abwägungen die Ansicht, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Kapitalvermögens der ***1*** Stiftung war, vielmehr dieses der Stiftung zuzurechnen war.

Dafür spricht:

- dass die ***1*** Stiftung mit einer Privatstiftung nach dem österreichischen PSG vergleichbar ist, somit über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt,
- dass eine Urkunde vorgelegt wurde, die aussagt, dass es keinen Mandatsvertrag gab, kein Weisungsrecht seitens des Stifters gegenüber dem Stiftungsrat bestand, der Stifter oder ein anderer Begünstigter nicht Mitglied im Stiftungsrat war, kein Abberufungsrecht des Stifters im Hinblick auf den Stiftungsrat bestand und dass weder der Stifter noch andere Dritte ein Bankzeichnungsrecht für das Bankkonto der ***1*** Stiftung hatte (eidesstattliche Erklärung ***4*** vom 20.3.2018),
- dass eine öffentliche Urkunde vorgelegt wurde, aus der hervorgeht, dass ***3*** im Jahr 2006 die Unterschrift des ***4*** im Beistatut der ***1*** Stiftung vom 16.12.2004 beglaubigt hat (eidesstattliche Erklärung ***3*** vom 28.8.2020),
- die glaubwürdige Zeugenaussage des ***10*** in der Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 21.09.2022 hinsichtlich Beistatut aus 2004 und seiner Zeit als 2. Stiftungsrat der ***1*** Stiftung,
- sowie, dass alle oben analysierten Indizien für eine mögliche wirtschaftlich-beherrschende Stellung des Beschwerdeführers in der Stiftung nach durchgeführter Analyse in freier Beweiswürdigung nicht ausreichen, um davon ausgehen zu können, dass dem Beschwerdeführer wie über ein „treuhändig verwaltetes Bankkonto/Bankdepot“ die Dispositionsbefugnis hinsichtlich der gegenständlich strittigen Einkünfte zukam.

Es ist daher nicht der Beschwerdeführer, den das Risiko eines Wertverlustes oder die Chance einer Wertsteigerung treffen. Insofern sind ihm das der liechtensteinischen ***1*** Stiftung gewidmete Vermögen und die daraus resultierenden Einkünfte **nicht zuzurechnen**.

Die als **Wiederaufnahmegründe** für die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers herangezogenen Ausschüttungen der ***2*** Anstalt an die ***1*** Stiftung betreffend die Streitjahre 2007 und 2008 sowie die von der ***2*** Anstalt an die ***1*** Stiftung gegangenen Zinserträge (vgl. Tz 2, Tz 5 BP-Bericht) in den Streitjahren, waren nach allem oben Ausgeführten **nicht geeignet, anderslautende Bescheide herbeizuführen**, weil deren direkte Zurechnung an den Beschwerdeführer als dessen Einkünfte mangels Nachweisbarkeit seines wirtschaftlichen Eigentums an der Stiftung nicht rechtens war.

Es war den Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide daher spruchgemäß Folge zu geben und waren die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben.

Wird ein Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (*Ritz*⁶, § 308 Tz8).

Eine gegen die neue Sachentscheidung gerichtete Beschwerde ist diesfalls mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs. 2 BAO iVm. § 278 BAO).

Insgesamt war daher wie im Spruch zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen liechtensteinischer Stiftungen existiert bereits eine höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 25.02.2015, 2011/13/0003; 25.03.2015, 2012/13/0033; 30.06.2015, 2012/15/0165; 25.04.2018, Ro 2017/13/0004).

Unter welchen Voraussetzungen eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist, geht in klarer und eindeutiger Weise aus dem Gesetz hervor.

Darüber hinaus waren Sachverhaltsfragen Gegenstand der Analyse, wie sie einer Revision nicht zugänglich sind.

