

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder Beisitzer1, Beisitzer2 und Beisitzer3 im Beisein der Schriftführerin NameSchriftführerin in der Beschwerdesache derBf., vertreten durch ****, über die Beschwerde vom 15. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11. Mai 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2006 sowie Einkommensteuer 2000 bis 2007 in der Sitzung am 25. November 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Beweiswürdigung auf Grund der Rechtslage

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hatte mit Entscheidung (BE) vom 24.01.2012 die Berufung als unbegründet abgewiesen, die damalige (mittlerweile verstorbene) Berufungswerberin (im Folgenden Bw oder: Beschwerdeführerin = Bf.) war mit ihrer dagegen erhobenen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) erfolgreich; der VwGH hob die BE mit Erk. vom 25.03.2015, 2012/13/0033, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zur Gänze auf.

Im fortgesetzten Verfahren ist strittig, ob die Bf. die 1982 vorgeblich vom 1991 verstorbenen Ehegatten NameStifter mittels Auftrag an eine Treuhand-Bank gegründete StiftungFL Vaduz (im Folgenden nur: Stiftung FL) seit 1991 allein kontrolliert, sodass ihr die aus dem dort eingebrachten Vermögen erwirtschafteten Erträge als Einkünfte zuzurechnen sind, oder ob sie von Anbeginn oder zumindest im Streitzeitraum bloß Ermessensbegünstigte der Stiftung ohne kontrollierendes Eingriffsrecht in diese war. Sodann geht es um die Streitfrage, ob die Bf. die Abgaben für das ihr zugerechnete Substrat aus Liechtenstein vorsätzlich hinterzogen, fahrlässig verkürzt oder auf Grund eines entschuldbaren Irrtums weder erklärt noch entrichtet hat. Der Verfahrensablauf (Liechtenstein-CD, Selbstanzeige, Außenprüfung/Bescheide, Berufung, Stellungnahmen der Amtspartei und Repliken der Bf. bis zur o. a. BE) ist der UFS-Entscheidung zu entnehmen, sodass in diesem Umfang (jedoch nicht hinsichtlich

bestimmter Teile der Beweiswürdigung und rechtlichen Beurteilung) darauf verwiesen werden kann.

Soweit von entscheidungswesentlicher Bedeutung, geht das BFG auf die Vorbringen der Bf. und dem Finanzamt als Amtspartei im fortgesetzten ordentlichen Verfahren und auf das Vorbringen der Bf. in ihrer Beschwerde an den VwGH ein.

Wegen des großen Gesamtumfanges der relevanten Schriftsätze und Beilagen wird auf die übliche Gliederung der Begründung verzichtet. Zunächst werden die Beschwerde der Bf. an den VwGH (**A**, im hier noch relevanten Umfang), die Äußerung der Amtspartei vom 10. August 2015 (**B**, vollständig), die dazu erstattete Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters (**C**), und das, was in den mündlichen Beschwerde-Verhandlungen vom 19. August und 25. November 2015 laut Niederschriften vorgekommen ist (**D**), wiedergegeben:

A Gegen die Berufungsentscheidung des UFS erhob die damals noch lebende Abgabepflichtige Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof, in der sie – unter Beifügen zahlreicher Unterlagen – Folgendes vortrug:

" I. SACHVERHALT UND BISHERIGER VERFAHRENSVERLAUF

Mit Bescheid vom 24. J ä nner 2012 entschied die belangte Beh ö rde in der beschwerdegegenst ä ndlichen Sache.

Die [nachfolgend verwiesenen] Schriftst ü cke sind im Anhang 1 von 2 in chronologischer Reihenfolge zu fi nden. Die Anlagen der jeweiligen Schriftst ü cke sind im Anhang 2 von 2 enthalten. Die jeder Anlage zugeordnete Nummer (Anlagen-Nr.) ist hier stets in Fußnoten angegeben . Der zu beurteilende Sachverhalt und der bisherige Verfahrensverlauf stellen sich wie folgt dar:

Selbstanzeige

Am 28.03.2008 erfolgte durch die Beschwerdef ü hrerin eine Selbstanzeige (§ 29 FinStrG), mit welcher sie Zuwendungen der StiftungFL, Vaduz, Liechtenstein, offenlegte. Im Rahmen dieser Selbstanzeige wurde die Intransparenz dieser Stiftung anhand plausibler Gr ü nde dargelegt und die zu diesem Zeitpunkt der Beschwerdef ü hrerin zug ä nglichen Beweismittel vorgelegt. Weiters wurde die Verj ä hrungsfrist untersucht und das im ung ü nstigsten Fall fahrl ä ssige Verhalten der Beschwerdef ü hrerin festgehalten. Offengelegt wurden

-die von der Stiftung an die Beschwerdef ü hrerin geleisteten Zuwendungen¹,

- die Statuten vom 1982,²

- ein Schreiben der NameTreuhandBank vom 1982 betreffend die Gr ü ndung der StiftungFL,³

- die Reglemente der Rubriken Rubrik1 1989⁴ und Rubrik2 1989,⁵

- das Reglement Rubrik2 1994.⁶

Au ß enpr ü fun g

Am 04.09.2008 wurde die Au ß enpr ü fun g durch das Finanzamt Wien 9/18/19 und Klosterneuburg f ü r Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2000-2006 begonnen.

Am 08.04.2009 wurde dem Vertreter der Beschwerdef ü hrerin eine Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf 2007 hinsichtlich der Einkommensteuer zur Kenntnis gebracht.

¹ Anlagen-Nr. 53.

² Anlagen-Nr. 1.

³ Anlagen-Nr. 51.

⁴ Anlagen-Nr. 3.

⁵ Anlagen—Nr. 4.

⁶ Anlagen—Nr. 6.

Beweismittelvorlage

Am 10.10.2008 wurde durch die Beschwerdef ü hrerin ein Schreiben des langj ä hrigen Stiftungsrats G. Name Stiftungsrat⁷ vorgelegt, welches die Intransparenz der Stiftung weiter un termauerte und einen Einblick in die Gesch ä ftsgebarung bzw. die Organisation des Stif tungsrats gab. Der BP wurde mitgeteilt, dass die Beschwerdef ü hrerin ü ber einen Zeitraum von einigen Jahren zumindest an einzelnen Sit zungen des Stiftungsrats teilgenommen hat.

Vorläufige Feststellungen der Betriebsprüfung gemäß Unterlage vom 12.11.2008

Die BP stellte am 12.11.2008⁸ fest, dass sie von vors ä tzlicher Abgabenhinterziehung ausgehe, woraus sich der Festsetzungszeitraum beginnend mit 2000 ergebe. Weiters k ö nne man sich der Einstufung als intransparente Stiftung nicht anschlie ß en, da der allgemeinen Verkehrsauffassung folgend von einer kontrollierten Stiftung auszugehen sei, dies dokumentiert durch die Sitzungsteilnahme der Be schwerdef ü hrerin an Stiftungsratssitzungen und Geheimhaltung der Stiftung . Deshalb w ä ren s ä mtliche Eink ü nfte der Stiftung der Beschwerdef ü hrerin zuzurechnen und w ü rde sich die folgende Nachzahlung ergeben:

⁷ Anlagen-Nr. 52.

⁸ Abgelegt in chronologischer Reihenfolge in Anhang 1 von 2, sowie unter Anlagen-Nr. 43.

Besprechung zwischen dem steuerlichen Vertreter und dem Betriebsprüfer 13.01.2009

... und wurde dem Betriebsprüfer ua mitgeteilt, dass

- die StiftungFL als Mitstifterin bei der österreichischen Privatstiftung-in-Wien aufgetreten ist und dieser Privatstiftung wesentliche Geldmittel zugeführt hat;
- der überwiegende Teil des Vermögens — nach Rücksprache mit dem Stiftungsrat der StiftungFL — in Aktien veranlagt war, so dass die vereinfachte Ermittlung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage durch die Betriebsprüfung nicht aussagekräftig ist.

Unterlagenvorlage am 19.01.2009

betreffend sämtliche Unterlagen betreffend die Teilnahme der StiftungFL an der Gründung der österreichischen Privatstiftung-in-Wien:

- Stiftungsurkunde⁹ und Stiftungszusatzurkunde¹⁰ der Privatstiftung-in-Wien vom 18.01.1994,
- Amtsbestätigung über die Hinterlegung¹¹ der StiftungFL im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister (als Anlage zu den vorerwähnten Stiftungsurkunden),
- und Aufstellung über die Zuwendungen (Widmungen)¹² der StiftungFL an die Privatstiftung-in-Wien sowie mehrere Widmungsvereinbarungen¹³.

⁹ Anlagen-Nr. 8.

¹⁰ Anlagen-Nr. 9.

¹¹ Enthalten in den Anlagen-Nr. 8 und Anlagen-Nr. 9.

¹² Anlagen-Nr. 15.

¹³ Anlagen-Nr. 10 - 14.

Besprechung 12.02.2009

Im Rahmen dieser Besprechung brachte die Beschwerdeführerin weitere Argumente für die Intransparenz der Stiftung vor¹⁵ und legte dar, warum eine Zurechnung des Vermögens jedenfalls zur StiftungFL erfolgen muss:

- Die StiftungFL weist Steuerrechtssubjektivität auf der Grundlage des Typenvergleichs auf, nämlich durch
 - die eigene Rechtspersönlichkeit,
 - das starre, ergebnisunabhängige, im Eigentum der Gesellschaft stehende Gesellschaftskapital,
 - die Beschränkung der Haftung für Gesellschaftsschulden auf das Gesellschaftsvermögen.
- Die Steuerrechtssubjektivität zeigt sich auch darin, dass dem Stifter kein Änderungs- und kein Widerrufsrecht vorbehalten worden ist.
- Die Zurechnung des Vermögens an die StiftungFL ist unter Bezugnahme auf die wesentlichen Kriterien der Zurechnung dargelegt worden, nämlich:
 - Die StiftungFL ist zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögens.
 - Der Stiftungsrat hat die Entscheidungen über die Veranlagung des Stiftungsvermögens selbständig und ohne Einschränkungen getroffen.

¹⁴ Abgelegt in chronologischer Reihenfolge in Anhang 1 von 2, sowie unter Anlagen-Nr. 44.

¹⁵ siehe Notiz der Unitreu Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH vom 12. Februar 2009 „StiftungFL — Einordnung nach steuerlichen Grundsätzen“

- Es liegt kein Mandatsvertrag (siehe Ausführungen des Stiftungsrats Name Stiftungsrat¹⁶⁶) vor.

- Die Rahmenbedingungen (Familienhintergrund und Höhe des Vermögens) für die Gründung sprechen für eine intransparente Stiftung durch den Stifter, Name Stifter.

Stellungnahme der Beschwerdeführerin 17. 02.2009

In dieser Stellungnahme wurden von der Beschwerdeführerin sämtliche bei der Besprechung vom 12.02.2009 von der Betriebsprüfung aufgeworfenen weiteren Fragen ausführlich beantwortet, sohin die folgenden Punkte erörtert:

- Begünstigten-Stellung der Beschwerdeführerin,
- Eigenschaft der StiftungFL als Körperschaft auf Grund der Hinterlegung im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister,¹⁷

- das sogenannte „Know your Client“-Formular der *** Treuhand AG¹⁸
(Sorgfaltspflichtgesetz -Formblatt)
- die Intransparenz der Stiftung.

Übergabe der fiktiven Steuerberechnung an die Betriebsprüfung

Die Beschwerdeführerin übergab am 08.04.2009 Vermögensausweise der Rubriken Rubrik2¹⁹ und Rubrik1²⁰ von 1998 bis 2007, die Jahresrechnungen der beiden Rubriken2²¹ und Rubrik1²² der Jahre 2000—2007 sowie die relevanten Investmentfondsrechnungsberechnungsberichte²³, 3 Ordner, welche vom Stiftungsrat der Beschwerdeführerin überlassen wurden, an den Betriebsprüfer. Auf Basis der Daten wurde eine fiktive Steuerberechnung²⁴ für den Fall der Transparenz der StiftungFL aufgestellt. Neben der fiktiven Steuerberechnung wurden Detailübersichten zu den folgenden Sachverhalten übergeben: Dividenden-/Investmentfondserträge — Zinsen — Quellensteuer 2000-2007²⁵, ausschüttungsgleiche Erträge und Substanzgewinne²⁶ sowie Einkünfte aus Spekulationsgeschäften²⁷.

¹⁶ Anlagen-Nr. 52.

¹⁷ Enthalten in Anlagen-Nr. 8 und Anlagen-Nr. 9.

¹⁸ Anlagen-Nr. 50.

¹⁹ Anlagen-Nr. 33.

²⁰ Anlagen-Nr. 32.

²¹ Anlagen-Nr. 35.

²² Anlagen-Nr. 34.

²³ Anlagen-Nr. 37.

²⁴ Anlagen-Nr. 45.

²⁵ Anlagen-Nr. 36.

²⁶ Anlagen-Nr. 38.

²⁷ Anlagen-Nr. 39.

Aus diesen Unterlagen errechnet sich eine Einkommensteuernachzahlung in Höhe von EUR 1.266.829,31 für den Fall einer Abgabenhinterziehung bzw. eine solche in Höhe von EUR 1.049.701,29 für den Fall einer fahrlässigen Abgabenverkürzung unter der Annahme, dass die StiftungFL als transparente Stiftung qualifiziert

werden würde (siehe das Zusammenfassungsblatt der fiktiven Steuerberechnung²⁸). Im Begleitbrief wurde ausdrücklich festgehalten, dass die Beschwerdeführerin von einer intransparenten Stiftung ausgeht.

Schlussbesprechung der Betriebsprüfung am 04.05.2009

Mit Übergabe am 04.05.2009 legte die Beschwerdeführerin unaufgefordert zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts weitere angeforderte Unterlagen vor:

- Stiftungsratsprotokolle 2000 — 2002,²⁹
- Beschluss vom 05.02.2002 des Stiftungsrats der StiftungFL betreffend die Statutenneufassung vom 30.01.2002,³⁰
- die neu gefassten Statuten der StiftungFL vom 30.01.2002,³¹
- und eine — auf Grund weiterer vom Stiftungsrat erhaltener Details — korrigierte Darstellung der [fiktiven] steuerlichen Bemessungsgrundlagen,³² die nunmehr eine Einkommensteuernachzahlung in Höhe von EUR 1.238.769,70 für den Fall einer Abgabenhinterziehung bzw. eine solche in Höhe von EUR 1.021.641,68 für den Fall einer fahrlässigen Abgabenverkürzung unter der Annahme, dass die StiftungFL als transparente Stiftung qualifiziert werden würde, darlegt.

²⁸ Anlagen-Nr. 45.

²⁹ Anlagen-Nr. 16-21 und Anlagen-Nr. 22-23, 25, 28-29.

³⁰ Anlagen-Nr. 27.

³¹ Anlagen-Nr. 2.

³² Anlagen-Nr. 46.

Die Beschwerdeführerin bot eine Zusammenfassung der Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung (siehe Beschwerdeschrift, S. 9), woraus in Summe – bei zutreffender Annahme von Transparenz – 50% Tarifsteuer auf Spekulationseinkünfte (972.448,70 >> 486.224,35) und 25% Sonder-ESt auf Kapitaleinkünfte (3.740.429,67 >> 935.107,42, darauf anrechenbare Steuer = 182.562,07) resultieren würden (hier nicht wiedergegeben).

Betriebsprüfungsbericht

Gemäß dem Prüfungsbericht vom 05.05.2009 wurde ein Festsetzungszeitraum ab 2000 festgelegt, somit eine Abgabenhinterziehung festgestellt. Die StiftungFL wurde als transparent eingeordnet und ihre Einkünfte der Beschwerdeführerin zugerechnet.

Die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlagen³³ und die daraus resultierende Einkommensteuernachzahlung entsprechen der von der Beschwerdeführerin am 04.05.2009 vorgelegten fiktiven Berechnung³⁴.

Berufung 17.06.2009

In der Berufung legte die Beschwerdeführerin die Steuerrechtssubjektivität der StiftungFL auch nach österreichischem Recht, das Nichtvorliegen von Missbrauch iSd BAO sowie die unter anderem darauf basierende Zurechnung des Vermögens und daher der Einkünfte an die StiftungFL dar. Ferner wurde ihre Stellung als Ermessens-Erstbegünstigte eröffnet und belegt, dass weder auf Basis dieser Begünstigten-Stellung noch auf Grund der fallweise erfolgten Teilnahme an Stiftungsratssitzungen eine Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin über das Stiftungsvermögen bzw. dessen Einkünfte begründet wird. Woraus das FA die Annahme ableite, der Stiftungsrat sei nicht das einzige Organ der Stiftung, könne nicht nachvollzogen werden. Seine Stellung als oberstes und zugleich einziges Gremium der Stiftung sei sowohl in den Statuten 1982 (§ 2³⁵) als auch in den neu gefassten Statuten 2002 (§ 8.1³⁶) ausdrücklich festgelegt.

³³ Abgelegt in chronologischer Reihenfolge in Anhang 1 von 2, sowie unter Anlagen-Nr. 47.

³⁴ Anlagen-Nr. 46.

³⁵ Anlagen-Nr. 1.

³⁵ Anlagen-Nr. 2.

Auch die von der BP als Indiz für eine kontrollierende Stellung der Beschwerdeführerin gewerteten Sachverhaltselemente: Unterzeichnung von Jahresabschlüssen; Zustimmungsbefugnis bei bestimmten Beschlüssen des Stiftungsrates; Umfang und Tätigkeit des Stiftungsrates, seien erläutert und als nicht ausreichend für die Einordnung der StiftungFL als transparente Stiftung angesehen worden. So bestand ein Recht zur Unterzeichnung von Jahresabschlüssen ausschließlich zu Lebzeiten des Stifters (NameStifter) und ist die Zustimmungsbefugnis für die Beschwerdeführerin als Ermessens-Erstbegünstigte außererst beschränkt (siehe Tabelle Punkt 1.3.2., letzter Unterpunkt). Wie aus den am 08.04.2009 vorgelegten Jahresrechnungen³⁷ hervorgeht, sind diese vom Stiftungsrat unterfertigt. Die dokumentierten Tätigkeiten des Stiftungsrates haben ein angemessenes Ausmaß für die Verwaltung der StiftungFL, was sich auch in der Honorierung der Stiftungsräte niederschlägt. Die Unabhängigkeit des Stiftungsrates ergibt sich weiters daraus, dass es sich bei den Stiftungsräten um hochqualifizierte Vertreter aus dem Bereich der

Privatwirtschaft handelt und nicht um hauptberufliche liechtensteinische Treuhänder. Weiters hat sich die Berufung mit dem Geldwäscherformblatt der *** Treuhand³⁸ (Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt) auseinandergesetzt. Es ist dargelegt worden, dass auf Grund der Unterschiede zwischen wirtschaftlicher Berechtigung im Sinne der Geldwäscherrichtlinie und im Sinne der österreichischen Rechtsordnung alleine auf Grund dieses (weder von der Beschwerdeführerin noch vom Stiftungsrat ausgefüllten) Sorgfaltspflichtgesetz-Formblattes keine Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin über das Stiftungsvermögen unterstellt werden kann. Des Weiteren wäre bei Vorliegen eines Mandatsvertrags im Formblatt zur Feststellung wirtschaftlich berechtigter Personen sicherlich dieser als Grundlage der Qualifikation anstelle der Beistatuten angegeben worden. Außerdem ist die Verfügungsmacht der StiftungFL über das ihr zugewendete Vermögen deutlich in der Mitgründung der österreichischen Privatstiftung-in-Wien sowie in den Zuwendungen zur gemeinnützigen österreichischen Elysium Privatstiftung erkenntlich.

Es wurde daher beantragt, die Einkommensteuer der Beschwerdeführerin für 2000 - 2007 unter Berücksichtigung der Intransparenz der StiftungFL festzusetzen.

³⁷ Anlagen-Nr. 30-31. Diese Anlagen sind ursprünglich Teil der Anlagen- Nr. 34-35. Auf die vollumfänglich Vorlage der mehrere Aktenordner umfassenden Beilagen 32-39 wird aus Gründen der Übersichtlichkeit verzichtet, da die vorgelegten Unterlagen und darauf basierenden Berechnungen unstreitig sind. Eine Zusammenfassung der aus diesen Anlagen abgeleiteten Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung siehe Anlagen-Nr. 45.

³⁸ Anlagen-Nr. 50.

Mängelbehebungsauftrag

(im Verfahren auf FA-Ebene erledigt)

Ersuchen um Ergänzung

Unter diesem Titel wandte sich das Finanzamt am 19.10.2009 mit einer BP-Stellungnahme zur Berufung an die Beschwerdeführerin. Weder wurden darin neue Fragen gestellt noch wurde um die Vorlage weiterer Dokumente ersucht, sondern eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Bw. festgestellt, wobei die BP jedoch keine Beweismittel erhalten habe, die für die Intransparenz der StiftungFL sprechen würden. Die Stellungnahme des Stiftungsratsmitglieds Name Stiftungsrat³⁹ sei auf Grund von Befangenheit nicht aussagekräftig. Insbesondere sei es nicht verwunderlich, wenn ein Mandatsvertrag zur Sicherung der Abschirmwirkung der Stiftung schlicht nicht vorgelegt werde. In den Statuten der Stiftung sei ein Widerrufsvorbehalt und

ein Änderungsvorbehalt eindeutig vorgesehen, woraus sich in Verbindung mit der Rechtsprechung des OGH zum Erbrecht ein mangelnder Übergang der Verfügungsmacht über das Vermögen ergeben würde. Ein weiteres Indiz sei die Tatsache, dass die (hier bestellten) Stiftungsräte in vielen gleichgelagerten Stiftungen tätig seien und über ihr treuhänderisches Tätigkeitsverhältnis zur Bank dem Stifter jedenfalls weisungsgebunden wären. Schließlich würde diese Vermutung auch durch die bereits treuhänderisch erfolgte Gründung der StiftungFL untermauert. Ferner sei der Sitz der StiftungFL ein eindeutiges Indiz für eine Briefkastenfirma, da sich internationalen Auskünften zufolge eine große Anzahl verschiedener Unternehmen an der angegebenen Adresse befände. Ferner entspreche die Begünstigten-Regelung der Privatstiftung-in-Wien jener der StiftungFL, woraus auch die Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin abzuleiten wäre. Die wirtschaftliche Berechtigung wie sie auf dem Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt der *** Treuhand⁴⁰ vermerkt sei, entspreche somit der steuerlichen Zurechnung an die Beschwerdeführerin.

³⁹ Anlagen-Nr.-52.

Beantwortung des Mängelbehebungsauftrags am 16.11.2009

Mit Verweis auf die Formulierung im Betriebsprüfungsbericht („keine Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen“) und auf die mangelnde geschäftliche wie steuerliche Versiertheit der Beschwerdeführerin wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens für alle betroffenen Zeiträume Streitjahr begründet, während mit dem Einwand gegen die begründungslose Annahme des FA (eines) vorsätzlichen Verhaltens durch die Beschwerdeführerin die Berufung gegen Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2000 - 2001 begründet worden sei.

Ergänzung am 11.02.2010

Die Bw habe das Ersuchen vom 19.10.2009 wie folgt beantwortet:

- Der erhöhten Mitwirkungspflicht sei sie in jeder Phase des Verfahrens nachgekommen. Die rechtlichen Grundlagen der StiftungFL sowie eine detaillierte Darstellung der Einkünfte der StiftungFL und die Protokolle der Stiftungsratssitzungen 2000-2002⁴¹ seien vorgelegt worden. Letztere belegten ... die Tätigkeit und selbständigen Entscheidungen des Stiftungsrates. Das erforderliche Tätigwerden des Stiftungsrates für die Verwaltung des Stiftungsvermögens ergebe sich klar aus dem Schreiben des Stiftungsrates Name Stiftungsrat⁴².

- Die treuhänderische Gründung einer Stiftung allein sei weder ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines Mandatsvertrags noch für die Transparenz der StiftungFL, insbesondere da ein Auftragsschreiben von der NameTreuhandBank vom 1982⁴³ mit den gewünschten Details der Gründung vorliege.
- Der unterstellte Widerrufs- und Änderungsvorbehalt konnte in der Stellungnahme mit Verweis auf die Statuten⁴⁴ der StiftungFL als aktenwidrig verworfen werden. Somit gehe auch der von der BP herangezogene Vergleich mit dem Erbschaftsrecht ins Leere.
- Ebenso konnte die Mutmaßung der BP, es würde sich bei den Stiftungsräten ausschließlich um hauptberufliche liechtensteinische Treuhänder handeln, vollstän dig entkräftet werden.

⁴⁰ Anlagen-Nr. 50.

⁴¹ Anlagen-Nr. 16-21 sowie die Anlagen-Nr. 22-23, 25, 28-29.

⁴² Anlagen-Nr. 52.

⁴³ Anlagen-Nr. 51.

⁴⁴ Anlagen-Nr. 1-2.

- Auch der Sitz der Stiftung kann nicht als Indiz für eine Briefkastengesellschaft gesehen werden, da es auch in Österreich durchaus üblich ist, den Sitz einer Privatstiftung am Berufssitz eines freiberuflichen tätigen Stiftungsvorstands zu haben. Als vermögensverwaltende Stiftung, die gemäß den Statuten kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben darf, ist der Sitz bei einem Rechtsanwalt als nicht ungewöhnlich anzusehen. Die für die statutengemä ß e Erledigung des Stiftungszweckes erforderliche Organisation wurde vom Stiftungsrat eingerichtet und gelebt.

- Die Zuwendungen der StiftungFL an die österreichische Privatstiftung-in-Wien entsprechen dem Stiftungszweck der StiftungFL. Die Übertragung von Vermögen auch durch die Beschwerdeführerin an die jedenfalls als intransparent anzusehende Privatstiftung-in-Wien erscheint auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens im Hinblick auf die (*gemeint wohl*: entgegen den) Annahmen der Betriebsprüfung als (*ergänzt* : nicht) ungewöhnlich.

- Betreffend die wirtschaftliche Berechtigung der Beschwerdeführerin sei zwischen dem geldwärschrechtlichen und dem abgaberechtlichen Begriff der wirtschaftlichen Berechtigung zu differenzieren. Auf Grund der wesentlich weiteren Begriffsdefinition der Geldwärscherichtlinie ist eine unmittelbare Übertragung des (BAO-) Begriffs nicht möglich.

- Die Errichtung der StiftungFL in Liechtenstein erfolgte vor der Einführung des österreichischen Privatstiftungsgesetzes. Die Stiftungserrichtung hatte einen familiären Hintergrund: Eine direkte Übertragung an Begünstigte (Verwandte und gemeinnützige Institutionen) sei nicht gewünscht und daher das Institut der Stiftung bewusst gewählt worden.
- Hinsichtlich der nicht erfolgten Offenlegung bis zur Selbstanzeige am 28.03.2008 wurde auf das Auftreten der StiftungFL im Rahmen der Errichtung der österreichischen Privatstiftung-in-Wien gegenüber den zuständigen Finanzbehörden in 1994 verwiesen. Die Beschwerdeführerin konnte nicht davon ausgehen, dass österreichische Abgaben nicht ordnungsgemäß entrichtet wurden.
- Nach den Stiftungsrichtlinien gilt das Trennungsprinzip unabhängig davon, ob die Begünstigten einen Rechtsanspruch auf Zuwendungen haben oder nicht. Bei der StiftungFL ist ausdrücklich ein Rechtsanspruch auf Zuwendungen in den Statuten ausgeschlossen.
- Die Teilnahme der Beschwerdeführerin an einzelnen Sitzungen des Stiftungsrats erfolgte aus Höflichkeit des Stiftungsrats gegenüber der Beschwerdeführerin als Ehegattin des Stifters der StiftungFL.

Vorlage der Berufung an den UFS

...

Replik der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung der Bw (11.02.2010) vom 17.03.2010, übergeben in der Berufungsverhandlung am 12.12.2011

Die Replik vom 17.03.2010 wurde dem Vertreter der Beschwerdeführerin vom Berichterstatter des Berufungssenats übergeben. Die Betriebsprüfung führt darin an:

- Die behauptete endgültige Vermögensübertragung 1982 stelle [zutreffendenfalls] einen schenkungssteuerpflichtigen Vorgang dar, so dass hier eine Abgabenhinterziehung durch den Stifter, NameStifter, [vorliegen würde]. Die Verjährungsfrist sei jedoch schon abgelaufen. Für die BP sei hingegen klar, dass eine Übertragung bloß an eine transparente Stiftung gewollt gewesen sei und die Beschwerdeführerin auf Grund der „aufklärungsbedürftigen Geschäftsbeziehungen“ eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffen würde. Dieser erhöhten Mitwirkungspflicht sei sie nicht nachgekommen, da keine Beweise für die aufgestellten Behauptungen vorgelegt wurden. Der Sachverhalt, wie er nach außen in Erscheinung trete, insbesondere die wirtschaftliche Verfügungsberechtigung der Beschwerdeführerin über das Depot bei der ***, sei entscheidend.
- Weiters seien mehrere Zustimmungsklauseln in den Statuten und Reglementen, obwohl sie in vielen Fällen mit "(zu) Lebzeiten des Stifters" beschränkt waren, nach Ansicht der Betriebsprüfung auf die Beschwerdeführerin übergegangen, was deren Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen begründete. Die Verfügung

gungsmacht m ü sse die Beschwerdef ü hrerin gegen sich gelten lassen, da von einem nicht vorgelegten Mandatsvertrag auszugehen sei und es auf die Aus ü bung von Verf ü gungsbefugnissen nicht ankomme, sondern lediglich auf die Berechtigung (dazu).

- Betreffend das Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt zur Ermittlung der wirtschaftlichen Berechtigung der *** Treuhand⁴⁵ sei nicht erheblich, ob es sich dabei tats ä chlich um eine reine Formalit ä t handle oder ob der verwendete Begriff der "wirtschaftlichen Berechtigung" jenem des Steuerrechts entspreche. Im Gesamtbild der Verh ä ltnisse spreche das angef ü hrte Sorg faltsp fl ichtgesetz-Formblatt jedenfalls gegen die Argumente der Beschwer def ü hrerin.

- Weiters erscheine der BP nicht nachvollziehbar, warum die blo ß negativen Zustimmungsbefugnisse der Beschwerdef ü hrerin in Zusammenhang mit der Feststellung der wirtschaftlichen Berechtigung durch die *** Treuhand nicht als (Indizien oder Beweis für) wirtschaftliches Eigentum im Sinne des Steuerrechts anzusehen sein sollten.

- Die BP gehe nicht davon aus, dass bei der Gr ü ndung der StiftungFL Schenkungssteuer hinterzogen wurde, da niemals die Errichtung einer diskretion ä ren Stiftung geplant gewesen sei . Die Verlagerung des Verm ö gens in eine Steueroase unter Beibehaltung der wirtschaftlichen Verf ü gungsmacht sei gewollt gewesen und durchgef ü hrt worden.

- Die Selbstanzeige sei verfehlt, da sie vor dem Hervorkommen des Sachverhaltes durch die liechtensteinische Steuer-CD unter Bezugnahme auf das Vorliegen einer Intransparenz der StiftungFL vorgenommen wurde.

- Die Verlagerung von Verm ö gen in ein Steueroasenland, auf welches die Abgabenbeh ö rde keinerlei Zugriffsrechte hat, d ü rfe von der Beschwerdef ü hrerin ge nauso wenig als Vorwand f ü r die Vernachl ä ssigung ihrer erh ö hten Mitwirkungspl icht vorgebracht werden wie die Verschwiegenheitsverp fl ichtung des liechtensteinischen Stiftungsrates, da dieser ohnedies ausschlie ß lich auf Anweisungen der Beschwerdef ü hrerin handle. Diese Erkenntnis k ö nne auf die Aussage des Stiftungsrates Name Stiftungsrat ⁴⁶ gestü tzt werden, da dieser sogar eine nur teilweise Entbindung von der Verschwiegenheitsverp fl ichtung eingestand.

⁴⁵ Anlagen—Nr. 50.

⁴⁶ Anlagen—Nr. 52.

Niederschrift ü ber den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12.12.2011
(siehe die aufgehobene UFS-Entscheidung)

Berufungsentscheidung des UFS

(Wiedergabe der dortigen Begr ü ndung)

II. BESCHWERDEPUNKTE

(Bekämpfung des angefochtenen Bescheides seinem gesamten Inhalt nach)

III. BESCHWERDEGRÜNDE

1. Inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides

1.1. Zurechnung des Stiftungsvermögens an die Beschwerdeführerin

1.1.1. Argumentation der belangten Behörde

...

1.1.2. Beschwerdegrund

1.1.2.1. Wirtschaftlich Berechtigter versus abgabenrechtliches Zurechnungssubjekt

Die gesetzlichen Grundlagen für das angeführte Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt⁵⁰:

Liechtensteinisches Sorgfaltspflichtgesetz 1996⁵¹ und die dazu ergangene Sorgfaltspflichtverordnung 2000⁵², verlangen die Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person(en) und dienen u. a. dem Gesetzeszweck der Bekämpfung der Geldwäsche und der organisierten Kriminalität, basierend auf der Geldwäscherichtlinie der EU. Aus der Umsetzung sowohl der 2. EU-Geldwäscherichtlinie⁵³ als auch der 3. EU—Geldwäscherichtlinie⁵⁴ durch das FL in nationales liechtensteinisches Recht kann (wie auch von der belangten Behörde bereits festgestellt) auf eine Übertragbarkeit der zu den EU-Richtlinien ergangenen Kommentierungen und Rechtssetzungsmotiven geschlossen werden.

Gemäß SPV 2000⁵⁵ muss zwischen der Person des Vertragspartners und der wirtschaftlich berechtigten Person unterschieden werden. Auf Grund ihrer Sorgaltsverpflichtungen gemäß Art 5 Abs 1 lit d SPG 1996⁵⁶ iVm Art 20 Abs 1 SPV 2000⁵⁷ hat die *** Treuhand die Pflicht, die hinter ihrem Vertragspartner StiftungFL stehenden wirtschaftlich berechtigten Personen festzustellen, da diese Stiftung im Sitzstaat Liechtenstein keinen Betrieb und kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe führt. Mit der Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Personen will der Gesetzgeber bei Auftreten von juristischen Personen gegenüber Banken und/oder Finanzintermediären

⁴⁷ Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt der *** Treuhand beinhaltend die folgenden Punkte: „Hintergrundinformationen Profil - Formular für bestehende Geschäftsbeziehungen vor dem 1. Januar 2001“ einschließlich der Anlagen „Derzeit bevollmächtigte Dritte (nat. und jur. Personen) PRO—BEV“ sowie „Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person(en) WB“; in der Folge: Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt.

⁴⁸ Anlagen-Nr. 50.

⁴⁹ Anlagen-Nr. 69.

⁵⁰ Anlagen-Nr. 50.

⁵¹ Anlagen-Nr. 64; Gesetz vom 22. Mai 1996 über die beruflichen Sorgfaltspflichten bei Finanzgeschäften (Sorgfaltspflichtgesetz, SPG), gemäß liechtensteinischem Landesgesetzblatt Nr 116/1996, ausgegeben am 22. August 1996.

⁵² Anlagen-Nr. 66; Verordnung vom 5. Dezember 2000 zum Sorgfaltspflichtgesetz (Sorgfaltspflichtverordnung, SPV), gemäß liechtensteinischem Landesgesetzblatt Nr 236/2000, ausgegeben am 11. Dezember 2000.

sicherstellen, dass neben den Organen der juristischen Person auch jene natürlichen Personen genannt werden, die letztlich einen Vorteil aus dem Vermögen bzw. den Erträgen dieser juristischen Person beziehen. Es kann demnach die StiftungFL als juristische Person, welche kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt, auf Basis der angeführten Bestimmungen keinesfalls als wirtschaftlich berechtigt an den Vermögenswerten gelten.

Wirtschaftlich berechtigte Person

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen im Zeitpunkt des Ausfüllens des Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatts, nämlich § 5 SPG 1996, ist der Sorgfallsverpflichtete bei Aufnahme einer Geschäftsbeziehung mit einer juristischen Person, die im Domizilstaat keinen Betrieb des Handels, der Fabrikation oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes führt, angehalten, die wirtschaftlich berechtigte Person festzustellen. Als wirtschaftlich berechtigt im Sinne des SPG 1996 (§ 5 Abs 3 SPG 1996) gelten jene Personen, die an den in Frage stehenden Vermögenswerten letztlich wirtschaftlich berechtigt sind. In der zum SPG 1996 erlassenen SPV 2000⁵⁹ wird in Artikel 20 festgehalten, dass eine juristische Person, die im Domizilstaat keinen Betrieb des Handels, der Fabrikation oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes führt — mit Ausnahme von juristischen Personen, Gesellschaften, die Wahrung der Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe verfolgen — nicht als wirtschaftlich berechtigte Person gilt. Die Stiftung konnte daher auf Grund

⁵³ Anlagen-Nr. 68; Richtlinie 91 /308/EWG idF 2001/97/EG.

⁵⁴ Anlagen-Nr. 69; Richtlinie 2005/60/EG.

⁵⁵ Anlagen-Nr. 66.

⁵⁶ Anlagen-Nr. 64.

⁵⁷ Anlagen-Nr. 66. 9

⁵⁸ Anlagen-Nr. 64.

⁵⁹ Anlagen-Nr. 66.

gesetzlicher Bestimmungen gar nicht als wirtschaftlich berechtigte Person genannt werden. Im Sinne des Gesetzeszweckes des SPG 1996⁶⁰ und der damals in Kraft befindlichen EU-Geldwäscherichtlinie⁶¹ ist bei einer Stiftung der Stifter bzw. im vorliegenden Fall eben die Begünstigte, nämlich die Beschwerdeführerin, zu nennen.

Der Zweck der liechtensteinischen Geldwäschebestimmungen, der jenen der EU-Geldwäscherichtlinie entspricht, wird durch die nach 2002 erfolgten Gesetzesänderungen bzw. Änderungen der EU-Geldwäscherichtlinien hinsichtlich der Behandlung von Stiftungen noch deutlicher. Gemäß der Definition des wirtschaftlichen Eigentümers in Artikel 3 Abs 6 lit b der 3. EU-Geldwäscherichtlinie⁶² sind bei Stiftungen bereits bestimmte künftig begünstigte Personen als wirtschaftlich berechtigte Personen anzusehen, wenn diese Begünstigte „von 25% oder mehr des Vermögens einer Rechtsvereinbarung oder Rechtsperson sind“. Die Beschwerdeführerin ist daher richtigerweise von der *** Treuhand als wirtschaftlich Berechtigte im Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt⁶³ festgehalten worden. Artikel 3 Abs 6 lit b der 3. EU Geldwäscherichtlinie⁶⁴ fordert die Nennung ausschließlich natürlicher Personen in Zusammenhang mit Stiftungen.

Daraus kann aber nicht der Schluss gezogen werden, dass der Beschwerdeführerin das Vermögen und die Erträge der StiftungFL zuzurechnen sind.

In den Statuten der Stiftung ist festgehalten, dass die Begünstigten keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen der Stiftung (§ 11 der Statuten 1982⁶⁵ sowie § 10.2 der Statuten 2002⁶⁶) haben, woraus sich der fehlende Kontrollanspruch aller Begünstigten ergibt.

Hinzu kommt, dass sowohl den Statuten der Stiftung als auch dem Brief der NameTreuhandBank ⁶⁷ in Zusammenhang mit der Gründung der Stiftung vom 1982 der Verzicht des Stifters (verstorbener Ehegatte der Beschwerdeführerin) auf das Widerrufsrecht zu entnehmen ist.

⁶⁰ Anlagen—Nr. 64.

⁶¹ Anlagen—Nr. 68.

⁶² Anlagen-Nr. 69.

⁶³ Anlagen—Nr. 50.

⁶⁴ Anlagen—Nr. 69.

⁶⁵ Anlagen-Nr. 1. R

⁶⁶ Anlagen-Nr. 2.

⁶⁷ Anlagen—Nr. 51.

Auch Weisungs-, Kontroll- und sonstige Änderungsrechte bestehen zu Gunsten einer umfassenden Befugnis des Stiftungsrats nicht. Dieser soll in allen Sachverhalten nach freiem Ermessen nach Maßgabe der Statuten entscheiden (§ 6 Statuten 1982⁶⁸ bzw. Punkt 8.4. Statuten 2002⁶⁹). Lediglich in wenigen Punkten ist ein Zustimmungserfordernis des Stifters zu dessen Lebzeiten bzw. der Beschwerdeführerin als Begünstigte vorgesehen. Es handelt sich hierbei um ein passives Recht, welches keine den Stiftungsrat aktiv beeinflussende Verfügungsgewalt an den Stifter bzw. die Beschwerdeführerin gewährt. Ein maßgebliches Einwirken zur Kontrolle der Stiftung kann durch ein auf konkrete Sachverhalte beschränktes und zudem passives Recht nicht begründet werden.

(Gemäß) § 10 der Rechtsetzungsmotive der 3. EU-Geldwäscherichtlinie⁷⁰ oblag die Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten dem Sorgfaltsverpflichteten, der *** Treuhand. Ebenfalls (ihm/ihr) überlassen ist die Art und Weise der Beschaffung hierzu benötigter Daten. Es können neben der Anforderung der benötigten Dokumente direkt vom Kunden sowohl öffentliche Aufzeichnungen genutzt als auch die Daten "auf andere Art und Weise" beschafft werden. Die Vorgehensweise ist dem Sorgfaltsverpflichteten überlassen.

Den Prämissen der freien Beweiswürdigung folgend spricht das vorgenannte Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt der *** Treuhand⁷¹ nicht für, sondern gegen die Annahme, der Inhalt des SPG-Formblattes stamme vom Stiftungsrat: hätte doch eine erteilte Auskunft des Stiftungsrates mit Sicherheit Eingang in Blatt 3/3 der Anlage „Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person(en)“ gefunden.

⁶⁸ Anlagen—Nr. 1.

⁶⁹ Anlagen—Nr. 2.

⁷⁰ Anlagen—Nr. 69.

⁷¹ Anlagen-Nr. 50.

Hier sind als Grundlage der wirtschaftlichen Berechtigung lediglich die Beistatuten", welche der Bank bereits vorgelegen sind, vermerkt, wodurch die Annahme der Erlangung der Informationen auf andere Art und Weise, nämlich durch die bereits vorliegenden Beistatuten, mehr als begründet erscheint. Es kann nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die Information betreffend die wirtschaftlich berechtigten Personen zwingend vom Stiftungsrat an die *** Treuhand

übermittelt wurde. (Das falsch vermerkte Sterbedatum des Stifters wäre vom Stiftungsrat/ von der Begünstigten sicherlich korrigiert worden.) Im Übrigen kann die Frage, ob nun der Stiftungsrat oder die Beschwerdeführerin beim Ausfüllen des Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatts einbezogen waren oder nicht, für die steuerliche Zurechnungsfrage auf sich beruhen: Die Sorgfaltspflichtete hat die liechtensteinischen Geldwäscheregelungen verpflichtend und richtig angewendet.

[Anmerkung zur fehlenden Unterschrift des Bevollmächtigten gemäß Art. 18 Abs.3 [SPV 2000 wird nicht wiedergegeben]

⁷² Siehe betreffend das Vorliegen der Beistatuten das Formblatt „Hintergrundinformationen/Profil - Formular für bestehende Geschäftsbeziehungen vor dem 1. Januar 2001“ unter „Punkt 1.2. Verwendungszweck der Vermögenswerte: Unterstützung von Familienangehörigen sowie wohltätigen Institutionen in der Schweiz und Österreich. (Siehe Beistatuten vom 14.10.1994 „Rubrik2“ und 19.8.1994 „Rubrik1“).“

⁷³ Anlagen-Nr. 66.

⁷⁴ Anlagen-Nr. 65; Gesetz vom 26. November 2004 über die beruflichen Sorgfaltspflichten bei Finanzgeschäften

(Sorgfaltspflichtgesetz, SPG) gemäß liechtensteinischem Landesgesetzblatt Nr. 5/2005, ausgegeben am 21. Januar 2005.

⁷⁵ Anlagen-Nr. 69.

⁷⁶ Anlagen-Nr. 50.

⁷⁷ Anlagen-Nr. 66.

Die Beschwerde gelangt (wie der VwGH in seinem Erkenntnis) zum Schluss, dass eine festgestellte "wirtschaftliche Berechtigung" am Stiftungsvermögen iSd Geldwäscherichtlinie nicht dieselbe enge Begriffsbedeutung hat wie "wirtschaftliches Eigentum" iSd BAO, weil damit auch natürliche Personen identifiziert werden sollen, denen bloß eine Begünstigtenstellung ohne Kontrollrecht über das Vermögen verwaltende Gebilde zukommt.

Auch Österreich habe die 3. EU-Geldwäscherichtlinie⁷⁹ umgesetzt.

(Ansatz zum Typenvergleich)

Als weiteres Indiz für die Unterscheidung der wirtschaftlichen Berechtigung im Sinne der BAO und im Sinne der Geldwäscherichtlinie kann die Ruppe'sche Markteinkommenstheorie herangezogen werden. Diese Theorie der Einkünfte-Zurechnung wurde auch vom VwGH bereits mehrfach in Entscheidungen angewandt. Ihr

zufolge müssen Einkünfte grundsätzlich jenem Subjekt zugerechnet werden, welches

⁷⁸ Anlagen-Nr. 50.

⁷⁹ Anlagen-Nr. 69

die Marktherrschaft über die Einkunftsquelle besitzt. Diese Marktherrschaft zeigt sich in der Dispositionsbefugnis, (...) . Auch aus dieser Perspektive ist der Unterschied zwischen [den o. a. Zurechnungsbegriffen] zu erkennen. Im Sinne der Markteinkommenstheorie könnten niemals dem bloßen Begünstigten einer Privatstiftung deren Einkünfte zugerechnet werden. [Dieser] hat nämlich keine Verfügungsmacht über die Art der Veranlagung des Vermögens der Stiftung und vielfach ist in den Stiftungsurkunden ausdrücklich festgehalten, dass der Begünstigte keinen rechtlichen Anspruch auf Zuwendungen hat. Letzteres ist auch in den Statuten 1982 und 2002 [der ggst. Stiftung] festgelegt.

Es müssten schon weitere in den Stiftungsdokumenten normierte Einflussmöglichkeiten des Begünstigten und auch tatsächliche aktive Verfügungen über das Vermögen und/oder die Einkünfte der Stiftung durch den Begünstigten stattfinden, um eine steuerliche Zurechnung an den Begünstigten zu rechtfertigen. Die Beschwerdeführerin hat keinerlei solche Verfügungsmöglichkeiten über das Vermögen oder die Einkünfte der Stiftung innegehabt und wurden solche auch nicht von der belangten Behörde festgestellt. Eine fallweise Teilnahme der Beschwerdeführerin an Sitzungen des Stiftungsrats kann eine solche Zurechnung nicht begründen. Das Zustimmungsrecht der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Festlegung von Begünstigten kann ebenfalls nicht als Ausübung einer Verfügungsgewalt angesehen werden.

Eine wirtschaftlich berechtigte Person im Sinne der Geldwäscherichtlinie ist daher nicht zwingend als Einkünfte-Zurechnungssubjekt im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen. Auch ein wirtschaftlich Berechtigter gemäß SPG 1996⁸⁰ iVm SPV 2000⁸¹ ist nicht automatisch das Zurechnungssubjekt für die Einkünfte der Stiftung.

1.1.2.2. Typenvergleich

Im Rahmen der Betrachtung einer ausländischen Stiftung ist laut Beschwerdevorbringen (praktisch immer) ein Typenvergleich anzustellen. Ist der Rechtsträger mit einer österreichischen Stiftung vergleichbar (die VwGH-Beschwerde geht davon aus), so kann die Einkünftezurechnung anhand der Ruppe'schen Markteinkommenstheorie erfolgen.

⁸⁰ Anlagen-Nr. 64.

⁸¹ Anlagen-Nr. 66.

Für den Typenvergleich wurde vom VwGH bisher neben der ausländischen Rechtslage auch die konkrete Ausgestaltung der ausländischen Stiftung berücksichtigt (VwGH 23.06.2009, 2006/13/0183). Die Notwendigkeit der Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles hat der VwGH immer wieder betont. Der Typenvergleich ist daher anhand der konkreten Ausgestaltung der liechtensteinischen Stiftung im Innen- und Außenverhältnis vorzunehmen. Eine grundsätzliche Differenzierung von rein inländischen Sachverhalten und Sachverhalten mit Auslandsbezug [hat keine] gesetzliche Grundlage. In der Regel erfolgt ein Typenvergleich eines ausländischen Rechtsträgers mit einer inländischen Körperschaft aus gesellschaftsrechtlicher Sicht. Da Stiftungen typischerweise keine Eigentümer-/Gesellschafterstruktur aufweisen, ist hier ein abweichender Typenvergleich anzustellen. [Zunächst] sind die Charakteristika der jeweiligen Stiftung festzustellen und dabei die konkreten Ausgestaltungen wie Statuten, Beistatuten und Absichtserklärungen zu analysieren. Sodann ist die Vergleichbarkeit der liechtensteinischen Stiftung mit einer österreichischen Privatstiftung zu prüfen [und] auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse zu entscheiden. Es müssen daher nicht alle Vergleichsmerkmale erfüllt sein. Als Strukturmerkmale zur Vergleichbarkeit einer ausländischen Stiftung mit einer österreichischen Privatstiftung können folgende Kriterien herangezogen werden:

- Erlangung eigener Rechtspersönlichkeit durch Eintragung in ein öffentliches Register.
- Unwiderruflichkeit der Trennung des Vermögens vom Stifter.
- Trennung der Leitung (Stiftungsvorstand) der Stiftung vom Stifter.
- Verfolgung eines festgelegten Stiftungszwecks.

Beurteilt man die StiftungFL nach den vorgenannten Kriterien, so gelangt man zum Schluss, dass die StiftungFL einer österreichischen Stiftung vergleichbar ist und damit Steuerrechtssubjektivität vorliegt. Dies kann wie folgt untermauert werden:

- Rechtspersönlichkeit: Die StiftungFL hat Rechtspersönlichkeit durch Hinterlegung der Stiftungsurkunde im liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister erlangt. Eine Amtsbestätigung des liechtensteinischen Grund- und Öffentlichkeitsregisteramts⁸² über die Hinterlegung wurde gemeinsam mit der Stiftungsurkunde der Privatstiftung-in-Wien mit Brief vom 19.01.2009 offengelegt.

- Trennung des Vermögens vom Stifter: Ebenso handelt es sich mangels Widerrufsvorbehalts in der Stiftungsurkunde (Statuten) um ein unwiderruflich vom Stifter getrenntes Vermögen. Diese eindeutig durch die Stiftungsurkunden der StiftungFL dokumentierte definitive Trennung entspricht auch dem nachvollziehbaren Wunsch des

Stifters, des verstorbenen Ehegatten der Beschwerdeführerin. Auf Kinderlosigkeit des Ehepaars; daher Struktur der Stiftung auf eine etwaige Versorgung/Unterstützung des jeweils überlebenden Ehepartners im Falle einer Notsituation ausgerichtet und das nach Ableben beider Ehepartner verbleibende Vermögen für die Versorgung/Unterstützung bestimmter entfernter Verwandter bzw. zur Unterstützung gemeinnütziger Zwecke in Österreich und der Schweiz vorgesehen. Die Motive des Stifters können daher nicht in der Aufrechterhaltung der Verfügungsgewalt über das der Stiftung gewidmete _____

⁸² Enthalten in Anlagen-Nr. 8 und Anlagen-Nr. 9.

Vermögen gelegen sein. Auch die tatsächliche Gebarung, die Führung und die Entscheidungen der Stiftung, nämlich hinsichtlich Zuwendungen, Auftreten als Mitstifterin der österreichischen Privatstiftung-in-Wien, das Treffen von Veranlagungsentscheidungen ausschließlich durch den Stiftungsrat (siehe vorgelegte Stiftungsratsprotokolle⁸³), dokumentieren das Vorliegen einer intransparenten Stiftung und nicht der vom bundesweiten Fachbereich Einkommensteuer in der Information vom 23.04.2008 angeführten Sparbuchstiftung.

- Trennung der Leitung vom Stifter ist gegeben. Weder der Stifter und bis zu seinem Tod Erstbegünstigte noch die seit seinem Tod Ermessens-Erstbegünstigte (Bf.) hatten jemals eine Stellung im Stiftungsrat (gemäß Statuten 1982⁸⁴ sowie Statuten 2002⁸⁵ das einzige Organ der Stiftung) inne. Auch existieren keine Bande familiärer oder anderer Art, welche die Unabhängigkeit des Stiftungsrates beeinträchtigen könnten. Ebenfalls ist die Stiftung durch die Statuten an einen vom Stifter in den Statuten vorgegebenen Stiftungszweck gebunden (§ 5 iVm § 6 der Statuten 1982⁸⁶, § 8.4 iVm § 4 der Statuten 2002⁸⁷). [Verwiesen wird] auf die Ausführungen des langjährigen Stiftungsrats Name Stiftungsrat⁸⁸ (bis 2006 Vorsitzender des Stiftungsrats) in seinem Schreiben vom 25.09.2008, worin der Stiftungsrat ausdrücklich die uneingeschränkte Verfügungsgewalt der Stiftung über das ihr gewidmete Vermögen bestätigt. Der Hinweis des UFS, dass Name Stiftungsrat befangen sei und sich auf eine nur teilweise Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht berufe, ist aus den Akten nicht nachvollziehbar. Vielmehr führt Name Stiftungsrat in dem besagten Schreiben aus: „Der Stiftung gegenüber beisteht ausgehend von meiner organschaftlichen Funktion eine Verschwiegenheitsverpflichtung. Ich bin von der Stiftung aber hinsichtlich der folgenden Aussagen von meiner Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden worden“. Die Interpretation dieser rechtlich erforderlichen Aussage des Name Stiftungsrat hinsichtlich seiner auf gesetzlichen Verpflichtungen beruhenden Verschwiegenheitsverpflichtung durch die belangte Behörde ist rechtswidrig und entspricht auch nicht dem Geschriebenen.

Die Unabhängigkeit der Stiftung kann auch weiteren Kriterien entnommen werden. Indizien einer kontrollierten Stiftung wären, dass der Stifter als Stiftungsratsmitglied und Erstbegünstigter einen Rechtsanspruch auf Zuwendungen hätte oder etwa über einen Mandatsvertrag Einfluss nehmen kann. Weiters kann die Annahme einer transparenten Stiftung verstärkt werden, sofern der Stifter Teil eines Organs ist, welches maßgeblichen Einfluss auf den Stiftungsrat hat, diesem übergeordnet ist oder er über das Stiftungsvermögen Verfügungsberechtigt ist, zum Beispiel mittels Zeichnungsberechtigung für die Bankkonten der Stiftung oder auf Grund einer Generalvollmacht durch den Stiftungsrat.

⁸³ Anlagen-Nr. 16-21 und Anlagen-Nr. 22-23, 25, 28-29.

⁸⁴ Anlagen-Nr. 1.

⁸⁵ Anlagen-Nr. 2.

⁸⁶ Anlagen-Nr. 1.

⁸⁷ Anlagen-Nr. 2.

⁸⁸ Anlagen-Nr. 52.

Außerdem könnte der statutarische Vorbehalt von Widerrufs- und Änderungsrechten auf eine kontrollierte Stiftung hinweisen. Es ist aber immer auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Das Vorliegen (nur) eines der zuvor genannten Kriterien alleine ist nicht ausreichend.

Aus der vorstehenden Darlegung potenzieller Indizien für eine kontrollierte Stiftung geht eindeutig hervor, dass es sich bei der StiftungFL keinesfalls um eine transparente Stiftung handeln kann, da kein einziges der genannten Kriterien zutrifft. [Der UFS] negiert diese sachliche und auf der Grundlage der vorgelegten Unterlagen objektivierte Sichtweise und versucht über die behauptete fehlende Mitwirkung der Beschwerdeführerin und wie behauptet nur partiellen Offenlegung von Dokumenten eine transparente Stiftung zu argumentieren. Zum Vorwurf der Nichtvorlage von Dokumenten und der Unmöglichkeit des zu erbringenden Negativbeweises siehe unten Punkt 1.3.

1.2. Steuerpflicht der StiftungFL in Liechtenstein

1.2.1. Argumente der belangten Behörde (hier nicht zitiert, da nicht mehr relevant)

1.2.2. Beschwerdegrund

In Hinblick auf die Erteilung interner Anweisungen in Form von Reglementen ist selbst nach Art. 552, § 18 "3. Reglemente" des lie. PGR idF 2008 keineswegs dem Stifter immer das Recht vorbehalten, ein den internen Anordnungen des Stiftungsrats vorgehendes Reglement zu schaffen. Diese Möglichkeit müsste jedenfalls in den Statuten vorbehalten werden. Die maßgeblichen Statuten 1982⁹⁰ als auch die Statuten 2002⁹¹ der StiftungFL enthalten keine diesbezüglichen Regelungen. Der von der belangten Behörde damit angestrebte Nachweis eines möglichen alleinigen Einflusses der

⁸⁹ Anlagen-Nr. 63 iVm Anlagen-Nr. 61; Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) vom 20. Januar 1926, liechtensteinisches Landesgesetzblatt Nr. 4/1926, ausgegeben am 19. Februar 1926 in der Fassung gemäß liechtensteinisches Landesgesetzblatt Nr. 220/2008 ausgegeben am 26.08.2008; in der Folge kurz: PGR 2008.

⁹⁰ Anlagen-Nr. 1.

⁹¹ Anlagen-Nr. 2.

Beschwerdeführerin auf die Statuten, Beistatuten oder Reglemente ist untauglich, da weder in den Statuten zur Gründung⁹² der StiftungFL im Jahr 1982 noch in jenen im Jahr 2002⁹³ ein derartiger Vorbehalt des Stifters vermerkt wurde. Ist ein solcher Vorbehalt zur Erlassung von Reglementen aber in den Statuten dem Stifter nicht vorbehalten, dann erübrigt es sich, den Vorrang von Reglements des Stifters gegenüber jenen des Stiftungsrats anzuführen. Die belangte Behörde kann daher aus dieser gesetzlichen Regelung ab 2008 nichts für ihren Standpunkt, nämlich des jederzeitigen Zugriffs des Stifters auf das Vermögen der StiftungFL über die Erlassung von Reglementen, gewinnen. Die Ausführungen stehen mit den in den Akten erliegenden Statuten 1982 und 2002 in Widerspruch. Aus dem zitierten Gesetz ist nichts für den Standpunkt der belangten Behörde zu gewinnen, da die in Geltung befindlichen Statuten (sowohl jene aus 1982 als auch jene aus 2002) die Änderungenmöglichkeiten der Statuten eindeutig anders regeln.

Eine äquivalente Bestimmung zum § 18 PGR 2008⁹⁶ ist den Vorschriften des PGR 1926 nicht zu entnehmen. Lediglich Artikel 559 Abs 4 und Artikel 566 Abs 2 liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht in der Fassung vor 2008⁹⁷ nehmen Bezug auf den Widerruf der Stiftung und die Änderung des Zweckes derselben und halten diesbezüglich fest, dass ein Widerruf der Stiftung bzw. eine Änderung des Stiftungszwecks zwar zulässig sind, jedoch nur insofern, als diese in den Statuten vorbehalten sind.

In den Statuten 1982⁹⁸ und in den Statuten 2002⁹⁹ finden sich hinsichtlich der Erlassung von Beistatuten (Reglemente sind diesen gleich zu setzen) bzw. der Ergänzung, Änderung und Neufassung von Statuten und Beistatuten folgende Regelungen:

V. Statutenanwendung - § 15 Statutenkompetenz gem äß Statuten 1982¹⁰⁰:

„ (1) Der Stiftungsrat ist befugt, im Beschlusswege jederzeit Beistatuten zu erlassen, welche die gleiche Rechtskraft wie die Statuten selbst haben. Sowohl die Statuten als auch die Beistatuten können durch ihn auf gleiche Weise geändert werden.

⁹² Anlagen-Nr. 1.

⁹³ Anlagen-Nr. 2.

⁹⁴ Anlagen-Nr. 63 iVm Anlagen-Nr. 61.

⁹⁵ Anlagen-Nr. 62 iVm Anlagen—Nr. 61; Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) vom 20. Januar 1926, liechtensteinisches Landesgesetzblatt Nr. 4/1926, ausgegeben am 19. Februar 1926 in der Fassung vor den grundlegenden Änderungen durch das liechtensteinisches Landesgesetzblatt Nr. 220/2008; in der Folge kurz: PGR vor 2008.

⁹⁶ Anlagen-Nr. 63 iVm Anlagen-Nr. 61.

⁹⁷ Anlagen-Nr. 62 iVm Anlagen—Nr. 61.

⁹⁸ Anlagen-Nr. 1.

⁹⁹ Anlagen-Nr. 2.

¹⁰⁰ Anlagen-Nr. 1.

(2) Die Unterschriften müssen nur bei Beschlüssen gerichtlich beglaubigt werden, die eine Änderung der Statuten zum Gegenstand haben. Für Beistatuten ist lediglich die Schriftform erforderlich. Bei Lebzeiten des Stifters muss für jede Beschlussfassung nach Abs. 1 dessen schriftliche Genehmigung eingeholt werden. “

11. Änderung von Statuten und Beistatuten gem äß Statuten 2002¹⁰¹:

„ 11.1. Der Stiftungsrat ist zur Ergänzung, Änderung und Neufassung der Statuten und Beistatuten berechtigt. Den Beistatuten kommt die gleiche Rechtswirkung wie den Statuten selbst zu.

11.2. Die in obiger Ziffer erwähnten Beschlüsse bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Einstimmigkeit und der Schriftform. Soweit derartige Beschlüsse die Statuten betreffen, sind sie öffentlich zu beglaubigen. “

(Zum Vorwurf der Nichtvorlage bestehender Dokumente und der Unmöglichkeit der Erbringung des diesbezüglichen Negativbeweises verweist die Beschwerde auf 1.3.)

Hinsichtlich der Steuerrechtssubjektivität ist auch auf einen Artikel von Werner Wiesner (Recht der Wirtschaft 1989, 345ff) zu verweisen, der schon vor der Einführung des österreichischen Privatstiftungsrechts liechtensteinische Familienstiftungen

generell als Steuerrechtssubjekte für Zwecke des österreichischen Körperschaftsteuerrechts betrachtet hat.

¹⁰¹ Anlagen-Nr. 2.

¹⁰² Anlagen-Nr. 60 iVm Anlagen-Nr. 59; Gesetz vom 30. Januar 1961 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) gemäß Landesgesetzblatt 7/1961 in der Fassung vom 01.07.2011.

¹⁰³ Enthalten in Anlagen-Nr. 8 und Anlagen-Nr. 9: Amtsbescheinigung der Hinterlegung vorgelegt mit der Stiftungsurkunde der Privatstiftung in Wien vom 18.01.1994 am 19.01.2009.

1.3. Zur Nichtvorlage angeblich existierender Dokumente, der Unmöglichkeit der Erbringung eines Negativbeweises, der erhöhten Mitwirkung bei Auslandssachverhalten und der Interpretation der Stiftungsdokumente

1.3.1. Argumente der belangten Behörde

(hier nicht wiedergegeben)

1.3.2. Beschwerdegriinde

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. „Die Feststellung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes ist in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde. Der im „§ 119 BAO verankerten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und der daraus abgeleiteten Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) entspricht der Abgabepflichtige, wenn er die ihm auferlegten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten erfüllt und die ihm danach zumutbaren Auskünfte erteilt (VwGH vom 22.12.2004, 2002/15/0142). „Lässt sich trotz Erfüllung all dieser Pflichten ein von der Abgabenbehörde vermuteter abgabenrechtlich relevanter Sachverhalt nicht erweisen, so kann bei der Abgabefestsetzung auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein solcher Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist.“ (VwGH vom 22.12.2004, 2002/15/0142; VwGH vom 20.10.1999, 94/15/0027). Nach ständiger Rechtsprechung — die BAO enthält keine solche Regelung — trifft den Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht.

¹⁰⁴ Anlagen-Nr. 69.

Im Zusammenhang mit der StiftungFL und der Ermessens-Erstbegünstigten-Stellung der Beschwerdeführerin kann grundsätzlich eine erhöhte Mitwirkungspflicht bejaht werden. Es gibt jedoch Grenzen für diese erhöhte Mitwirkungspflicht, nämlich dann,

wenn Unmöglichkeit, Unverhältnismäßigkeit oder Unnötigkeit vorliegen (VwGH 20.06.1995, 91 /13/0063). Als äußerste und wichtigste Grenze der Mitwirkungspflicht ist festzuhalten, dass es dem Abgabepflichtigen möglich sein muss, die ihm auferlegte Verpflichtung zu erfüllen. Objektiv Unmögliches darf vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden. Bei einer intransparenten Stiftung — und das Vorliegen einer solchen kann die Abgabenbehörde bzw. die belangte Behörde nicht von vornherein ausschließen — ist es einem Begünstigten nur eingeschränkt möglich, Unterlagen zur Stiftung herauszugeben. Die Beschwerdeführerin hat die nicht gegründet, sondern ist lediglich nach dem Tod ihres Ehegatten Ermessens-Erstbegünstigte der Stiftung. Als Ermessens-Erstbegünstigte einer Stiftung stehen der Beschwerdeführerin nur sehr eingeschränkte Informationsrechte hinsichtlich der Stiftung zur Verfügung. Trotz dieser Ausgangssituation hat sich die StiftungFL bereit erklärt, Informationen (siehe Schreiben des Stiftungsrates Name Stiftungsrat vom 25.09.2008, offengelegt mit Schreiben vom 10.10.2008; Vorlage von Stiftungsratsprotokollen der Jahre 2000-2002, vorgelegt mit Schreiben vom 04.05.2009 und Vorlage von detaillierten Unterlagen zum Vermögen der Stiftung, vorgelegt mit Schreiben vom 08.04.2009) der Beschwerdeführerin im Rahmen von deren Abgaben- bzw. Berufungsverfahren zur Verfügung zu stellen. Die Beschwerdeführerin ist daher auch der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten angemessen nachgekommen. Es wurden Unterlagen bzw. Informationen vorgelegt, auf welche die Beschwerdeführerin keinen rechtlichen Anspruch hat. Es lag somit ein sehr kooperatives Verhalten der Beschwerdeführerin vor.

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist dem Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Geltendmachung seiner Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Parteiengehör). Das Gehör besteht darin, dass dem Abgabepflichtigen Gelegenheit zur Äußerung hinsichtlich behördlicher Sachverhaltsannahme und Kenntnisnahme der Ergebnisse der Beweisaufnahme und zur Stellungnahme hierzu gegeben werden muss. Das Parteiengehör ist von Amts wegen in einer förmlichen Weise dergestalt zu gewähren, dass der Partei dieser Verfahrensschritt deutlich bewusst wird (VwGH vom 5.11.1986, 85/13/0021).

Im Zuge des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin jede Gelegenheit zur Dokumentation (durch Erläuterungen in mündlicher und schriftlicher Form) genutzt. Es blieb keine Frage der Abgabenbehörde bzw. [des UFS] unbeantwortet. Vielmehr hat die Beschwerdeführerin von sich aus weitergehende Beweise (beispielsweise die Stellungnahme des Stiftungsrates vom 25.09.2008¹⁰⁸ oder die Vorlage von Stiftungsratsprotokollen¹⁰⁹ am 04.05.2009) selbständig und unaufgefordert vorgelegt und ist damit auch

¹⁰⁵ Anlagen-Nr. 52.

¹⁰⁵ Anlagen-Nr. 16-21 und Anlagen-Nr. 22-23,25,28-29.

¹⁰⁷ Anlagen-Nr. 32-39. Auf die vollumfängliche Vorlage der mehrere Aktenordner umfassenden Beilagen 32- 39 wird aus Gründen der Übersichtlichkeit verzichtet, da die vorgelegten Unterlagen und darauf basierenden Berechnungen unstrittig sind. Eine Zusammenfassung der Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung siehe Anlagen-Nr. 45, die vom Stiftungsrat unterfertigten Jahresabschlüsse der Rubriken1 und Rubrik2 2003-2006 siehe Anlagen-Nr. 30-31.

¹⁰⁸ Anlagen-Nr. 52.

ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten ausreichend nachgekommen.

Die Abgabenbehörde geht offensichtlich auf Grund der Information des bundesweiter Fachbereiches Einkommensteuer vom 23.04. davon aus, dass eine transparente Stiftung vorliegt. Die rechtliche Qualität dieser Information ist unklar. Es ist jedoch auffällig, dass in den später erlassenen Stiftungsrichtlinien (Randziffer 21) die mögliche Zurechnung des Vermögens bzw. der Einkünfte einer ausländischen vermögensverwaltenden Stiftung zum Stifter bzw. dem Begünstigten abgeschwächt wurde und eine einzelfallbezogene Beurteilung Platz greifen sollte.

Die Begründung für das Vorliegen einer transparenten Stiftung erschöpft sich im Wesentlichen in der nicht nachvollziehbaren Vermutung, dass es entsprechende (nicht vorgelegte) Dokumente geben müsste, welche die Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin über das Vermögen der StiftungFL bezeugen. Die Abgabenbehörde kann auf keine konkreten Feststellungen zur Untermauerung der Transparenz der Stiftung verweisen. Vielmehr wird auf allgemeine Erfahrungen im Zusammenhang mit steuerlichen Sachverhalten mit Liechtenstein als Steueroase verwiesen. Damit ersetzen die Abgabenbehörde und [der UFS] entgegen § 115 BAO die für das Vorliegen einer transparenten Stiftung erforderlichen Sachverhaltselemente durch reine Vermutungen und durch „praktische Erfahrungen“ der Abgabenbehörde sowie durch aus Sicht der Abgabenbehörde logischerweise existierende weitere (aber nicht offen gelegte) Unterlagen. Es ist aber für die Beschwerdeführerin unmöglich, zu „praktischen Erfahrungen“ der österreichischen Abgabenbehörde Stellung zu beziehen, weil ihr diese Erfahrungen nicht zur Verfügung stehen und damit auch die Mitwirkungspflicht ihre Grenze hat. In diesem Zusammenhang ist auf das VwGH-Erkenntnis vom 05.11.1986, ZI 85/13/0021, zu verweisen, wonach das kaum erfüllbare Verlangen nach Erbringung eines negativen Beweises eine unzulässige Beweislastverschiebung darstellt.

Die Beschwerdeführerin hat im [ordentlichen] Verfahren umfangreiche und detaillierte Unterlagen¹¹⁰ vorgelegt. Dies ist auch aus dem Akteninhalt ersichtlich, da die ursprünglich von der BP errechnete Abgabennachforderung¹¹¹ rund EUR 5 Mio betrug und

nach Vorlage von Nachweisen¹¹² eine solche von rund EUR 1,2 Mio bei Vorliegen einer transparenten Stiftung übrig blieb.

¹⁰⁹ Anlagen-Nr. 16-21 und Anlagen-Nr. 22-23,25,28-29.

¹¹⁰ Anlagen-Nr. 32-39. Auf die vollumfängliche Vorlage der mehrere Aktenordner umfassenden Beilagen 32-39 wird aus Gründen der Übersichtlichkeit verzichtet, da die vorgelegten Unterlagen und darauf basierenden Berechnungen unstreitig sind. Eine Zusammenfassung der Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung siehe Anlagen-Nr. 45, die vom Stiftungsrat unterfertigten Jahresabschlüsse der Rubrik1 und Rubrik2 2003—2006 siehe Anlagen-Nr. 30-31.

¹¹¹ Anlagen-Nr. 43.

¹¹² Anlagen-Nr. 47.

Zu den von den Behörden angeführten Hinweisen in Stiftungsdokumenten, die die Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin über das Vermögen und die Erträge der StiftungFL dokumentieren sollen:

0 Reglement der StiftungFL „Rubrik2“ vom 17.10.1989¹¹³ : Dieses Reglement führt aus, dass nach dem Ableben des Stifters und der Beschwerdeführerin 50% des Stiftungsvermögens der Rubrik2 an die Stiftung ** in der Schweiz auszuschütten ist. Hinsichtlich der verbleibenden 50% des Stiftungsvermögens ordnet das Reglement an: „Bei Fehlen von Weisungen wird der Stiftungsrat weitere 50% (die andere Hälfte) nach eigenem Gutdünken an wohl tätige Institutionen in der Schweiz ausschütten und die Stiftung auflösen“. Die Bezugnahme auf Weisungen interpretiert die Abgabenbehörde als Hinweis auf die Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin. Diese Bezugnahme auf Weisungen im gegenständlichen Reglement bezieht sich auf § 10 der Statuten 1982¹¹⁴ der StiftungFL, in welchem die Bestimmung von Stiftungsbegünstigten dem Stifter (= verstorbener Ehegatte der Beschwerdeführerin) oder dem Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters obliegt. Es ist diese Formulierung im Reglement somit kein tauglicher Beweis für das Vorliegen eines Mandatsvertrages oder sonstiger Dokumente, durch die die Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin als erwiesen anzusehen ist. Ergänzend ist zu dieser Bestimmung im Reglement Rubrik2 1989 anzuführen, dass dieses durch Beschluss des Stiftungsrats der StiftungFL am 14.10.1994 aufgehoben und durch ein neues Reglement ersetzt wurde. Diesem zufolge ist die zweite Hälfte des jährlichen Nettoertrages an wohl tätige Einrichtungen in Österreich auszuschütten.

0 Reglement vom 14.10.1994 Rubrik2¹¹⁵ : Gemäß III. des Reglements Rubrik2 1994 kann dieses Reglement mit Zustimmung des Stifters vom Stiftungsrat geändert werden. Auf Grund dieser Regelung geht die Finanzbehörde von einer Verf

gungsmacht der Beschwerdeführerin über das Vermögen und die Einkünfte der StiftungFL aus. Mit einstimmigem Beschluss des Stiftungsrats der StiftungFL wurde mit Zustimmung des Stifters (**Anm. BFG:** muss wohl bedeuten : der Bf als Erbin und "wirtschaftlichen Begründerin" und zu diesem Zeitpunkt Ermessens-Erstbegünstigten) das Reglement Rubrik2 1989 durch das Reglement Rubrik2 1994 ersetzt. Diese Vorgangsweise entspricht der Regelung im Reglement Rubrik2 1989, welches noch zu Lebzeiten des Stifters vom Stiftungsrat errichtet wurde. In Punkt IV. wird festgehalten, dass das Reglement Rubrik2 1989 vom Stiftungsrat Rubrik2 Zustimmung der im Zeitpunkt der Änderung „ begünstigten Person" geändert werden kann. Das Reglement Rubrik2 1994 wurde somit mit Zustimmung der potenziell begünstigten Beschwerdeführerin entsprechend abgeändert. Die Änderung durch das Reglement Rubrik2 1994 bestand ausschließlich darin, dass nach dem Ableben der Beschwerdeführerin die zweiten 50% des jährlichen Nettoertrags an wohltätige Einrichtungen in Österreich auszuschießen sind. Aus der Entwicklung der Regelungen hinsichtlich der Rubrik2 (Reglement 1989 zu Reglement 1994) kann somit keine Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin über das Vermögen und die Einkünfte der StiftungFL behauptet werden. Vielmehr hat den Beschluss der

¹¹³ Anlagen-Nr. 4.

¹¹⁴ Anlagen-Nr. 1.

¹¹⁵ Anlagen-Nr. 6.

Stiftungsrat mit Zustimmung der Beschwerdeführerin getroffen.

Auch aus der Tatsache der Vornahme dieser Änderung der Begünstigtenregelung und insbesondere aus der konkreten Vorgangsweise zu dieser Änderung des Reglements Rubrik2 1989, nämlich Beschlussfassung durch den Stiftungsrat mit Zustimmung der zu diesem Zeitpunkt Ermessens-Erstbegünstigten, kann nichts für das Vorliegen einer durch die Beschwerdeführerin kontrollierten Stiftung gewonnen werden.

0 Beistatut zu den Statuten der StiftungFL, „Rubrik1“ 30.01.2002¹¹⁶ : Dieses Beistatut führt in 1.3. aus „Wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes geregelt ist, entscheidet der Stiftungsrat in freiem und uneingeschränktem Ermessen jeweils durch Beschluss, in welcher Art, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt ein Begünstigter, der für diesen Zweck vom Stiftungsrat widerruflich oder unwiderruflich schriftlich bestellt wurde, Zuwendungen aus dem der Stiftung gewidmeten oder an dessen Stelle getretenen Vermögen und/oder dessen Erträgen erhalten.“.

Diese Regelung („an anderer Stelle“) interpretiert die Abgabenbehörde als Hinweis auf die Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin. Die belangte Behörde

unterstellt daher, dass es neben den vorgelegten Stiftungsdokumenten noch eine andere rechtliche Festlegung (beispielsweise einen Mandatsvertrag oder ein den Stiftungsrat an die Weisungen des Stifters bzw. der Ermessens-Erstbegünstigten [Beschwerdeführerin] bindendes rechtliches Dokument gibt. Diese reine Vermutung der belangten Behörde, die durch keinerlei konkrete Hinweise untermauert wird, steht auch im rechtlichen Widerspruch zu den Stiftungsdokumenten. Die Statuten 1982¹¹⁷ und 2002¹¹⁸ enthalten keine Rechte des Stifters bzw. der Beschwerdeführerin, die eine Verfügungsgewalt über das Vermögen und/oder die Erträge der StiftungFL festlegen (siehe auch unten die Zusammenfassung der Rechte des Stifters und der Beschwerdeführerin). Die Statuten regeln vielmehr die Verfügungsgewalt des Stiftungsrates über das Vermögen und/oder die Erträge der StiftungFL. Diese Verfügungsgewalt des Stiftungsrats ist in den Statuten 1982¹¹⁹ und 2002¹²⁰ auch noch verstärkt worden, in dem diesem unter bestimmten Bedingungen auch Änderungsrechte ausdrücklich vorbehalten wurden. Es kann daher gar keine andere Stelle als die vorgelegten Urkunden geben, da es solche statutengemäß gar nicht geben kann.

Es handelt sich daher um eine übliche Verweisregelung in einer Festlegung (hier: Beschluss des Stiftungsrats der StiftungFL), die als Ausführungsregelung in Verbindung zu einem Hauptvertrag (hier: Statuten der StiftungFL) steht. Beistatuten oder Reglements dürfen laut liechtensteinischem Personengesellschaftsrecht keine Regelungen enthalten, die verpflichtend in der Verfassung der Stiftung, nämlich im Statut, enthalten sein müssen. Die Erlassung von Beistatuten/Reglements muss in den Statuten (bei der StiftungFL in § 15 der Statuten 1982¹²¹) ausdrücklich festgehalten werden. Auch unter Bezugnahme auf dieses gesetzliche Erfordernis des ausdrücklichen Festhaltens von weiteren Stiftungsdokumenten in den Statuten kann die Verweisung „wenn nicht an anderer Stelle“ sich daher nur auf die Statuten der Stiftung beziehen. Es ist gesetzlich nicht vorgesehen, dass es außerhalb der Statuten und

¹¹⁶ Anlagen-Nr. 7.

¹¹⁷ Anlagen-Nr. 1.

¹¹⁸ Anlagen-Nr. 2.

¹¹⁹ Anlagen-Nr. 1.

¹²⁰ Anlagen-Nr. 2.

¹²¹ Anlagen-Nr. 1.

der darin festgehaltenen Möglichkeit zur Errichtung von Beistatuten/Reglements Regelungen hinsichtlich der Bestellung von Begünstigten oder sonstige Einflussmöglichkeiten des Stifters gibt. Diese Regelung entspricht dem österreichischen Privatstif

tungsgesetz (PSG), welches in § 5 grundsätzlich die Festlegung von Begünstigten in der Stiftungserklärung vorsieht bzw. die Festlegung einer bestimmten Stelle überlässt.

Laut Kommentar zu § 5 PSG ist es auch zulässig, dass der Stifter sich das Recht vorbehält, die näher Bestimmung der Begünstigten zu verfügen (Nikolaus Arnold, Privatstiftungsgesetz, Seite 113).

0 Beistatut zu den Statuten der StiftungFL, „Rubrik1“ 19.08.1994¹²²: Dieses Beistatut führt in Punkt 2. 'Änderungen dieses Reglements' aus: „*Dieses Beistatut kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung von Name.d.Bf jederzeit ganz oder teilweise aufgehoben, abgeändert oder ergänzt werden.*“ Da die Beschwerdeführerin Ermessens-Erstbegünstigte nach dem Ableben ihres Ehegatten (= Stifter) ist, wird der Beschwerdeführerin dadurch ein Zustimmungsrecht für Änderungen des Reglements (= Spezifizierung der Begünstigten im Sinne des Statuts) eingeräumt. Daraus vermeint die belangte Behörde die Kontrolle der Beschwerdeführerin über die StiftungFL ableiten zu können. Es handelt sich aber nur um ein Zustimmungsrecht und nicht um ein Bestimmungsrecht, so dass keine aktive Verfügungsgewalt durch die Beschwerdeführerin ausgeübt werden kann. Es kann nur das Reglement, welches die Bestellung von Begünstigten regelt, durch den Stiftungsrat mit Zustimmung der Beschwerdeführerin abgeändert werden und nicht andere Bestimmungen der Statuten. Auch bei einer österreichischen Privatstiftung können Begünstigte durch den Stifter bestimmt werden (siehe Ausführungen oben). Ferner erfolgte die tatsächliche Ausübung dieses Zustimmungsrechts im Sinne der vom Stifter festgelegten Grundsätze (siehe die Regelungen des Reglements der StiftungFL „Rubrik1“ vom 17.10.1989¹²³). Mit dem Ersatz des Reglements aus 1989 durch das Beistatut Rubrik1 1994 wurde keine materielle Änderung hinsichtlich der Begünstigtenfestlegung getroffen, sondern nur die zukünftige Übertragung des Vermögens aus der Rubrik1 an die österreichische Privatstiftung festgelegt. Gemäß Punkt III. der Stiftungszusatzurkunde¹²⁴ vom 18.01.1994 der Privatstiftung, welche anlässlich der Besprechung mit dem Fachvorstand des Finanzamtes und dem Betriebsprüfer am 20.01.2009 im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens vorgelegt wurde, wird der Begünstigtenkreis mit den Mitgliedern der Familien Name schweizerischen Familienstämme und der Familien nach NameStifter (= Stifter) und der Familien Name**** (Schwester der Beschwerdeführerin) festgehalten. Aus diesem Ersatz des Reglements Rubrik1 1989¹²⁵ durch das Beistatut Rubrik1 1994 zeigt sich, dass Rubrik1 tatsächliche Handeln des Stiftungsrats der StiftungFL als konsequent anzusehen ist und die mangelnde Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin dokumentiert. Die Privatstiftung ist eine nach österreichischem Recht errichtete intransparente Privatstiftung. Die Stifter, nämlich die Beschwerdeführerin und die StiftungFL, haben sich kein Änderungsrecht vorbehalten und ausdrücklich den Verzicht auf einen Widerrufsvorbehalt erklärt. Unter Berücksichtigung des eindeutigen

¹²² Anlagen-Nr. 5.

¹²³ Anlagen-Nr. 3.

¹²⁴ Anlagen-Nr. 9.

¹²⁵ Anlagen-Nr. 3.

Wortlauts der Statuten und Beistatuten/Reglements der StiftungFL aber auch der tatsächlichen Vorgangsweise der Beschwerdeführerin und der StiftungFL lässt sich keine Beeinflussung durch die Beschwerdeführerin dokumentieren, die zur Qualifikation der StiftungFL als transparente Stiftung führen. Der Vergleich mit einer intransparenten österreichischen Privatstiftung zeigt, dass die von der belangten Behörde angeführten Regelungen in den Stiftungsdokumenten der StiftungFL als nicht ungewöhnlich eingestuft werden können und dass solche Regelungen bei einer österreichischen Privatstiftung nicht zu einer steuerlichen Einordnung derselben als transparente Stiftung führen würden. Gemäß § 5 PSG kann die Stelle, die die Begünstigten feststellt (auswählt) auch der Stifter selbst sein (siehe Nikolaus Arnold, Privatstiftungsgesetz, Kommentar, 2. Auflage, Randziffer 30 zu § 5 PSG). Es ist davon auszugehen, dass österreichische Privatstiftungen, deren Stiftungsurkunden dem Stifter (solange er lebt) die Bestimmung von Begünstigten überlassen, nur dann als steuerlich transparent anzusehen sein werden, wenn weitere gewichtige andere Verfassungsmöglichkeiten (zB jederzeitige Änderungs- oder Möglichkeiten hinsichtlich der Stiftungsurkunden, Möglichkeit des Widerrufs der Privatstiftung, ausschließliches Recht den Stiftungsvorstand zu bestellen (**Anm. BFG: "Weisung" im Stammbblatt der *****, Anlagen-Nr. 48 der Beilagen zur Beschwerde), Bankzeichnungsberechtigung, usw.) über das Vermögen der Privatstiftung dem Stifter zustehen. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass durch das Beistatut Rubrik1 1994 ein Teil des Vermögens der StiftungFL in die intransparente Privatstiftung nach dem Tod der Beschwerdeführerin übertragen werden wird und damit eine Beeinflussung durch die Beschwerdeführerin — dokumentiert durch die vorgelegten Stiftungsurkunden der Privatstiftung — ausgeschlossen ist.

0 Treuhänderische Gründung der StiftungFL : Aus der Tatsache, dass die StiftungFL durch einen Treuhänder gegründet wurde, schließt das Finanzamt auf das Vorliegen einer treuhänderischen Stiftung und somit auf die Kontrolle der Beschwerdeführerin über das Stiftungsvermögen. Die treuhänderische Gründung ist eine auch in Österreich mögliche Form der Errichtung einer Privatstiftung. Das österreichische Körperschaftsteuergesetz sieht dies ausdrücklich in § 13 Abs 6 KStG vor. Es bleibt offen, warum bei der Gründung einer liechtensteinischen Stiftung — die ebenfalls auf Grund der dort geltenden gesetzlichen Regeln — treuhänderisch erfolgen kann, andere steuerliche Konsequenzen als bei einer österreichischen

Privatstiftung gezogen werden sollen. Es ist auch festzuhalten, dass NameStifter der Stifter der StiftungFL ist und er der Treugeber für die treuhänderische Errichtung der StiftungFL war. Die Beschwerdeführerin kann nicht in diese Rolle schlüpfen.

Anm. BFG: Aus dem Schreiben der NameTreuhandBank vom 1982 geht das NICHT hervor, es könnte auch jemand anderer, oder der Genannte und seine Ehegattin gewesen sein; siehe Formulierungen wie "Stifter" oder "wirtschaftliche Begründerin", beides bezogen auf die Bf.)

0 Namhaftmachung weiterer Begünstigter durch Stifter bzw. durch Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters: Gemäß § 10 „Bestimmung von Stiftungsbegünstigten“ der Statuten 1982¹²⁶ der StiftungFL, können Stiftungsbegünstigte und der Umfang einer Stiftungsbegünstigung jederzeit vom Stifter oder vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters bestimmt werden. Für den Fall, dass der Stifter zeitlebens keine Begünstigten ernannt hat, erfolgt deren Bestellung nach freiem Ermessen des Stiftungsrats. In den Statuten 2002¹²⁷, Neufassung der Statuten durch Beschluss des Stiftungsrats vom 30.01.2002¹²⁸, wird in Punkt 10. „Stiftungsbegünstigung“ ausgeführt, dass Begünstigte erstmals durch den Stifter und in der Folge durch den Stiftungsrat bestimmt werden.

¹²⁶ Anlagen-Nr. 1.

¹²⁷ Anlagen-Nr. 2.

¹²⁸ Anlagen-Nr. 27.

Die nähere Regelung erfolgt in einem eigenen Beistatut (siehe Beistatut Rubrik1 2002¹²⁹). Mit diesem Hinweis auf die Regelungen in den Statuten 1982¹³⁰ kann ebenfalls nichts für die von der belangten Behörde behauptete Verfüugungsgewalt der Beschwerdeführerin über das Vermögen und die Erträge der StiftungFL erreicht werden. Diese Bestimmung ist weder ungewöhnlich noch ist sie ein klarer Hinweis auf die Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin. Wir verweisen auf unsere Ausführungen zu den vorgegangenen Punkten.

0 Zusammenfassend sind folgende Rechte des Stifters (Ehegatte der Beschwerdeführerin) und der Beschwerdeführerin in den Statuten, Beistatuten und den Reglements festgehalten:

Statuten 1982¹³¹

(unterfertigt durch die Bank als Treuhänder des Stifters
NameStifter)

Anm BFG: kein Stifter-Name i. d. Fertigungsklausel

§ 10 - Bestimmung von Stiftungsbegünstigten

„ Stiftungsbegünstigte und der Umfang einer Stiftungsbegünstigung können jederzeit vom Stifter oder vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters bestimmt werden. Sollte der Stifter zeitlebens keine Stiftungsbegünstigten ernannt haben, erfolgt deren Bestellung nach freiem Ermessen des Stiftungsrats. Hinsichtlich der Form der Bestellung von Begünstigten gelten die für Beistatuten in § 15 festgelegten Bestimmungen. “

§ 14 — Jahresrechnung

“ (2) Solange der Stifter lebt, ist die Jahresrechnung ihm zur Genehmigung vorzulegen. Nach seinem Tode kann der Stiftungsrat die Jahresrechnung durch eine Kontrollstelle prüfen lassen. “

§ 15 — Statutenkompetenz

“ (1) Der Stiftungsrat ist befugt, im Beschlusswege jederzeit Beistatuten zu erlassen, welche die gleiche Rechtskraft wie die Statuten selbst haben. Sowohl die Statuten als auch die Beistatuten können durch ihn auf gleiche Weise geändert und ergänzt werden. “

„ (2) Die Unterschriften müssen nur bei Beschlüssen gerichtlich beglaubigt werden, die eine Änderung der Statuten zum Gegenstand haben. Für Beistatuten ist lediglich die Schriftform erforderlich. Bei Lebzeiten des Stifters muss für jede Beschlussfassung nach Abs. 1 dessen schriftliche Genehmigung eingeholt werden. “

§ 17 — Auflösung der Stiftung

“ (2) Wenn die persönlichen oder sachlichen Verhältnisse, unter denen die Stiftung gegründet wurde, ändern, kann der Stiftungsrat sie ganz oder teilweise auflösen. Hierzu ist ein einstimmiger Beschluss erforderlich, dem der Stifter zustimmen muss. “

¹²⁹ Anlagen-Nr. 7.

¹³⁰ Anlagen-Nr. 1.

¹³¹ Anlagen-Nr. 1.

§ 10 — Stiftungsbegünstigung

„ 10.1. (Mögliche) Begünstigte und / oder Klassen von Begünstigten der Stiftung und der Inhalt der Begünstigung wurden erstmals von der Stifterin und werden in der Folge vom Stiftungsrat bestimmt. Die nähere Regelung erfolgt in einem eigenen Beistatut. “

§ 11 — Änderung von Statuten und Beistatuten

“ 11.1. Der Stiftungsrat ist zur Ergänzung, Änderung und Neufassung der Statuten und Beistatuten berechtigt. Den Beistatuten kommt die gleiche Rechtswirkung wie den Statuten selbst zu.“

„ 11.2. Die in obiger Ziffer erwähnten Beschlüsse bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Einstimmigkeit und der Schriftform. Soweit derartige Beschlüsse die Statuten betreffen, sind sie öffentlich zu beglaubigen. “

§ 18 — Auflösung der Stiftung

„ 18.1. Der Stiftungsrat ist berechtigt durch einstimmigen Beschluss aufzulösen, falls sich die Verhältnisse unter denen die Stiftung errichtet wurde, wesentlich ändern, oder der Zweck der Stiftung nicht mehr sinnvoll erreicht werden kann. Ob solche geänderte Umstände vorliegen, entscheidet der Stiftungsrat nach reinem Ermessen. “

Reglement der StiftungFL "Rubrik1" vom 17.10.1989¹³³
(unterfertigt durch den Stiftungsrat)

VI.

"Dieses Reglement kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung der im Zeitpunkt der Änderung erstbegünstigten Person geändert werden. “

Reglement der StiftungFL "Rubrik2" vom 17.10.1989¹³⁴
(unterfertigt durch den Stiftungsrat)

IV.

„ Dieses Reglement kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung der im Zeitpunkt der Änderung begünstigten Person geändert werden. “

Beistatut der StiftungFL , "Rubrik1" ¹³⁵
(undatiert, vermutlich 19.08.1994, da hierdurch Aufhebung des Reglements Rubrik1 vom 17.10.1989 „mit Zustimmung des Stifters und der derzeit einzig Begünstigten“ erfolgte; unterfertigt durch die Beschwerdeführerin)

2. Änderungen dieses Reglements

„ Dieses Beistatut kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung von Name.d.Bf jederzeit ganz oder teilweise aufgehoben, abgeändert oder ergänzt werden. “

Reglement der StiftungFL "Rubrik2" vom 14.10.1994¹³⁶
(hierdurch Aufhebung des Reglements Rubrik2 vom 17.10.1989 „mit Zustimmung des Stifters“; unterfertigt durch die Beschwerdeführerin und den Stiftungsrat)

III.

„ Dieses Reglement kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters geändert werden. “

¹³² Anlagen-Nr. 2.

¹³³ Anlagen-Nr. 3.

¹³⁴ Anlagen-Nr. 4.

¹³⁵ Anlagen-Nr. 5.

¹³⁶ Anlagen-Nr. 6.

Beistatut zu den Statuten der StiftungFL , Vaduz, "Rubrik1" vom 30.01.2002¹³⁷
(dieses hebt das Beistatut "Rubrik1" vom 19.08.1994 „mit Zustimmung der Stifterin“ auf; unterfertigt durch den Stiftungsrat)

Artikel I — Nähere Bestimmung des Stiftungszwecks und der Begünstigten

„ 1.3. Wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes geregelt ist, entscheidet der Stiftungsrat in freiem und uneingeschränktem Ermessen jeweils durch Beschluss, in welcher Art, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt ein Begünstigter; der für diesen Zweck vom Stiftungsrat widerrufenlich oder unwiderruflich schriftlich bestellt wurde, Zuwendungen aus dem der Stiftung gewidmeten oder an dessen Stelle getretenen Vermögen und/oder dessen Erträgen erhalten. “

Artikel VI - Abänderung, Ergänzung oder Aufhebung des Beistatutes

„ Dieses Beistatut kann vom Stiftungsrat unter den gleichen Voraussetzungen und mit den gleichen Einschränkungen wie die Statuten selbst jederzeit mittels einstimmigen Beschlusses abgeändert, ergänzt und/oder aufgehoben werden, insoweit Bestimmungen, die ausdrücklich als unabhängig erklärt wurden, unberührt bleiben. “

1.4. Verstoß gegen den Grundsatz der EU-Kapitalverkehrsfreiheit

Liechtenstein ist Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) und daher ist jedenfalls auch der Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zwischen Österreich und Liechtenstein verpflichtend zu beachten.

Die belangte Behörde kann daher im Rahmen der Qualifikation einer Stiftung als intransparente oder transparente Stiftung keine anderen als die in Österreich erforderlichen Nachweise zur Dokumentation der jeweiligen Einordnung verlangen.

Im gegenständlichen Fall liegt auf Grund des Typenvergleichs (siehe 1.1.2.2.) bei der StiftungFL eine mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbare Körperschaft vor (siehe auch *Wiesner*, Vermögensverlagerung auf liechtensteinische Familienstiftungen, *Recht der Wirtschaft*, 345ff). Es gibt in den Statuten, Beistatuten oder Reglements der StiftungFL keine Bestimmung, die den ungehinderten Zugriff der Beschwerdeführerin auf das Stiftungsvermögen und die Erträge des Stiftungsvermögens ermöglicht. Es gibt aber auch keinen Beweis für einen faktischen ungehinderten Zugriff der Beschwerdeführerin auf das Stiftungsvermögen und die Erträge des Stiftungsvermögens. Es kann als erwiesen angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin ausschließlich Zuwendungen durch Übernahme von Kuraufenthaltskosten in der Schweiz erhalten hat.

Im Sinne der EU—Kapitalverkehrsfreiheit liegt daher eine ungerechtfertigte Differenzierung des Inlandssachverhalts zu jenem des Sachverhalts mit Auslandsbezug vor. Der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten ist durch die Vorlage der maßgebenden Stiftungsdokumente, die Erläuterungen des Stiftungsrates und die Vorlage von Stiftungsratsprotokollen ausreichend Folge geleistet worden. Die Gründung der Stiftung in Liechtenstein diene der „quasi erbrechtlichen“ und endgültigen Verfügung über das Vermögen des Stifters im Hinblick auf die konkrete familiäre Situation der Name.d.Bf. Die Anforderungen an die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Intransparenz der StiftungFL dürfen aber nicht überspannt werden (Vergleiche Michael Lang, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen?, Österreichische Steuerzeitung 2001 /172ff).

1.5. Verjährung und Vorsatz im Zusammenhang mit der Einordnung der StiftungFL als eine intransparente oder transparente Stiftung

Gegen ein vorsätzliches Tun der Beschwerdeführerin kann festgehalten werden:

0 Auf Grund der **familiären Situation des Ehepaares** NameStifter und der Beschwerdeführeriämlich einerseits die Kinderlosigkeit und lediglich wenige verbliebene

(entfernte) Verwandte nach NameStifter und an Vermögen, macht die Errichtung einer intransparenten Stiftung zu einer **störenden Person**. Unter Beachtung der **Generation (geboren in 1910) und der Herkunft des Stifters** entspricht es den **Erfahrungen des Lebens**, dass der in wirtschaftlichen Angelegenheiten höchst erfolgreiche Stifter seine finanziellen Angelegenheiten **über die Ehefrau regelte**. Schon auf Grund der steuerlichen Problematik der Schenkungssteuer anlässlich der Widmung des Vermögens an die StiftungFL ist die **Errichtung der Stiftung als geheime**. Dies wird auch durch das Stammdatenblatt¹³⁸ der *** Treuhand dokumentiert, in dem dort höchste Diskretion und als Kundenkontakt (2001 der *** Treuhand ausschließlich der Stiftungsrat festgehalten wurde. Die Errichtung einer Stiftung kommt eben einem Testament gleich und Testamente werden üblicherweise —ähnlich wie jenen der Familie Name.d.Bf fast ausschließlich Name.d.Bf Verfasser auch gegenüber den engsten Familienangehörigen geheim gehalten.

0 Die Beschwerdeführerin hat auch zu Lebzeiten des Stifters nie irgendwelche Zuwendungen von der StiftungFL erhalten. Erst nach dem Ableben des Stifters war die Beschwerdeführerin in Kontakt mit dem Stiftungsrat der StiftungFL und erst ab diesem Zeitpunkt hat es die Zuwendungen in Form der Kostenübernahme für die Kuraufenthalte der Beschwerdeführerin in **** gegeben. Aus dieser Kostenübernahme durch die StiftungFL kann nicht auf ein Wissen um die steuerlichen Gegebenheiten der StiftungFL geschlossen werden. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass der Stiftungsrat der StiftungFL den Zweck der Stiftung und auch die eigene Rechtspersönlichkeit der Stiftung erläutert hat. Die vereinzelte Teilnahme der Beschwerdeführerin an Stiftungsratssitzungen fand erst nach dem Ableben des Stifters statt. Auf die Ausführungen von Ministerialrat Dr. Werner Wiesner zur Steuerrechtssubjektivität der liechtensteinischen Familienstiftung sei hier ebenfalls hingewiesen. Es ist daher die Existenz einer liechtensteinischen Familienstiftung nicht von vornherein als klares Indiz für das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung anzusehen. Für die Beschwerdeführerin kann dies unter Berücksichtigung der dargestellten Umstände keinesfalls sein.

0 Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin anlässlich der Verlassenschaftsabhandlung sicherlich rechtlich und steuerlich beraten war (einschließlich des einschreitenden Notars), kann zwar angenommen werden, aber es kann daraus nicht automatisch geschlossen werden, dass der Beschwerdeführerin die StiftungFL als transparente Stiftung erläutert worden wäre und ihr daher die etwaige Abgabenhinterziehung bekannt gemacht wurde. Vielmehr ist durch die vorgelegten Unterlagen klar, dass alle involvierten Personen (einschließlich der beratenden Personen) von einer intransparenten Stiftung ausgingen und unter Bezugnahme auf das gegenständliche Rechtsmittelverfahren auch weiterhin davon ausgehen.

¹³⁸ Anlagen-Nr. 48.

0 Die Beschwerdeführerin hat auch nicht das Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt¹³⁹ (zur Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten gem. § 3 SPG 1996, welches der EU-Geldwäscherichtlinie nachgebildet ist) unterfertigt oder dessen Ausfüllung angewiesen, da in diesem Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt einerseits die verpflichtend vorgesehene Unterfertigung durch den Stiftungsrat und auch durch die Beschwerdeführerin fehlt und andererseits hätte sie ein Sorgfaltspflichtgesetz-Formblatt mit einem falschen Sterbedatum ihres Ehegatten sicher nicht akzeptiert. (Verweis auf Punkt 1.1.2.1.)

0 Das der StiftungFL gewidmete Vermögen stellt nur einen Teil des Gesamtvermögens des Stifters dar. Dieses gewidmete Vermögen war für die Bestreitung auch eines angemessenen Lebensunterhalts der Beschwerdeführerin in keiner Weise erforderlich, so dass die endgültige Trennung und deren Geheimhaltung als plausibel anzusehen sind.

0 Auf Grund des Dargelegten ist auch davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin kein Wille zur Abgabenhinterziehung unterstellt werden kann.

0 Ein bloßes „wissen-müssen“ oder „rechnen—können“ reicht bei weitem nicht für einen Hinterziehungsvorsatz aus (OGH 9.10.1970, 12 OS 150/70).

0 Die Frage der steuerlichen Einordnung einer Stiftung als transparent oder intransparent ist von vielen Faktoren abhängig und stellt selbst für Steuerfachleute eine nicht leicht lösbare Aufgabe dar. Es ist daher nicht verstädlich, dass die belangte Behörde der Beschwerdeführerin — auch unter Berücksichtigung von deren Lebensverhältnissen — eine solche schwierige steuerliche Einordnung zumutet. In diesem Zusammenhang ist auch die Tatsache, dass eine Selbstanzeige von der Beschwerdeführerin erfolgte, welche wohl nur auf der Grundlage einer klaren Logik erfolgen konnte, zu erwähen.

¹³⁹ Anlagen-Nr. 50.

2. Aktenwidrigkeit

2.1. Feststellung Wirtschaftlich Berechtigter (stammt nicht nachweislich vom Stiftungsrat)

2.1.3. Begriffsinhalt der "wirtschaftlichen Berechtigung" bezogen auf die Bf. ist kein Beweis für steuerliche Zurechnung von Vermögen und Einkünften der Stiftung an sie.

Betreffend Differenzierung wirtschaftliche Berechtigung (lie SPG) und wirtschaftliches Eigentum (BAO) nochmals Punkt 1.1.2.1

2.2. Änderung/Ergänzung/Neufassung von Statuten

2.2.1. Die belangte Behörde führt in den Erwägungen der Berufungsentscheidung auf Seite 29 wie folgt aus: „§ 18 („3. Reglemente“) des neu gefassten Art. 552 PGR vom 26. Juni 2008

sieht wie schon § 18 des Art 552 PGR 1926 vor ...“

§ 18 des Artikels 552 liechtensteinisches PGR 2008¹⁴¹ gehört erst seit dessen grundlegender Erneuerung in 2008, kundgemacht im liechtensteinischen Landesgesetzblatt Nr 220/2008, ausgegeben am 26.08.2008, dem Rechtsbestand an. Bis 2008 erstreckten sich die Rechtsnormen für liechtensteinische Stiftungen von Artikel 552 bis Artikel 570 des liechtensteinischen Personen— und Gesellschaftsrechts in der zuvor geltenden Fassung¹⁴².

2.2.2. Die belangte Behörde führt in den Erwägungen der Berufungsentscheidung auf Seite 29 weiters wie folgt aus: „§ 18 („3. Reglemente“) des neu gefassten Art. 552 PGR vom 26. Juni 2008 sieht wie schon § 18 des Art 552 PGR 1926 vor, dass vom Stifter erlassene Reglemente jenen des Stiftungsrates vorgehen. Somit kann ein Zugriff auf das Stiftungsvermögen (auf Teile davon) jederzeit kraft Reglement des Stifters erfolgen.“

Es ist (wie unter Beschwerdepunkt 1.2.2 bereits erläutert) keineswegs dem Stifter immer das Recht vorbehalten ein den internen Anordnungen des Stiftungsrates vorgehendes Reglement zu schaffen. Diese Möglichkeit müsste jedenfalls in den Stiftungsstatuten vorbehalten werden. Die maßgeblichen Statuten 1982¹⁴³ als auch die Statuten 2002¹⁴⁴ der StiftungFL enthalten keine diesbezüglichen Regelungen. Dies ist als aktenwidrig anzusehen.

2.2.3. „Dass dies der Fall war [Anmerkung der Beschwerdeführerin: das Vorhandensein von Eingriffsrechten der Beschwerdeführerin], geht nach Meinung des Finanzamtes ganz eindeutig aus der Stiftungsurkunde vom 5. August 1982 hervor.“ (Vertreter des Finanzamtes im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung am 12.12.2011, Seite 3) Wie in der folgenden Aufstellung ersichtlich ist, stehen der Beschwerdeführerin gemäss den Statuten vom 1982¹⁴⁵ keinerlei Eingriffsrechte zu. [wie oben: §§ 10, 14, 15 (1) und (2), 17(2)]

¹⁴¹ Anlagen-Nr. 63 iVm Anlagen-Nr. 61.

¹⁴² Anlagen-Nr. 62 iVm Anlagen-Nr. 61.

¹⁴³ Anlagen-Nr. 1.

¹⁴⁴ Anlagen-Nr. 2.

2.2.4. [zur zitierten Äußerung des Aufsichtsrats zu Eingriffsmöglichkeiten und Zustimmungsbefugnissen der Bf. in der mündlichen Berufungsverhandlung am 12.12.2011]

Siehe hierzu die Aufstellung betreffend die Statuten 1982¹⁴⁶. Betreffend die Statuten 2002¹⁴⁷ und die Beistatuten sind die Befugnisse lediglich in geringem Ausmaß vorhanden, wie die nachfolgende Aufstellung zeigt. Eine Änderung der Statuten bedarf nach den Statuten 2002 lediglich der Einstimmigkeit des Stiftungsrates, der Schriftform und einer öffentlichen Beglaubigung. Es ist hier nicht einmal ein Zustimmungsrecht der Beschwerdeführerinnen vorgesehen. Ebenfalls ist in den Statuten 2002 keine Zustimmungsbefugnis der Beschwerdeführerin zur Auflösung der Stiftung vorgesehen. Lediglich betreffend die Änderung der Reglemente / Beistatuten besteht regelmäßig ein Zustimmungsrecht der Beschwerdeführerin als Ermessens-Erstbegünstigte im Fall von Änderungen, welches sich aus dem Reglement vom 17.10.1989, gemäß den Statuten 1982 noch mit Zustimmung des Stifters erlassen, ableitet. Eine detaillierte Aufstellung dieser Reglemente ist unter Punkt 1.3.2., letzter Unterpunkt zu finden. In den Beistatuten der StiftungFL, Rubrik 1 vom 30.01.2002¹⁴⁸ wurde schließlich auch die Zustimmungsbefugnis der erstbegünstigten Person betreffend Änderungen des Beistatuts durch eine reine Entscheidungsbefugnis des Stiftungsrates ersetzt.

2.2.5. „Aus den Statuten geht die Dispositionsmöglichkeit des Stifters eindeutig hervor.“ (Replik der Betriebsprüfung zur Gegenäußerung der Beschwerdeführerin vom 11.02.2010 am 17.03.2010, Seite 2)

Wie bereits in den Punkten 2.2.3. und 2.2.4. ausgeführt, war der Großteil der Zustimmungsrechte auf den Stifter bezogen. Die Zustimmungsbefugnisse der Beschwerdeführerin sind daher erst beschränkt.

¹⁴⁶ Anlagen-Nr. 1.

¹⁴⁷ Anlagen-Nr. 2.

¹⁴⁸ Anlagen-Nr. 7.

2.2.6. „Somit sind die Einkünfte auch diesen Personen zuzurechnen, insbesondere wenn ein Recht auf Widerruf und Änderungsbefugnisse vorliegen, was im gegenständlichen Fall gemäß Stiftungsstatuten eindeutig der Fall ist.“ (BP-Stellungnahme zur Berufung vom 17.06.2009 in der Folge der vorangegangenen Betriebsprüfung mit Bericht vom 05.05.2009, Seite 1)

Weder den Statuten 1982¹⁴⁹ noch den Statuten 2002¹⁵⁰ ist ein Widerrufs- oder Änderungsverbehalt des Stifters zu entnehmen.

2.2.7. Auf Grund des Ablebens des Stifters in 1991 ist seither die Benennung von Begünstigten alleinig der Entscheidung des Stiftungsrats überlassen. Dies ist sowohl in den Statuten 1982¹⁵¹ in § 10 als auch in den Statuten 2002¹⁵² Punkt 10 ersichtlich. Die Festlegung erfolgt in den Beistatuten. Für die Änderung dieser Beistatuten ist die Zustimmung der im Zeitpunkt der Änderung erstbegünstigten Person notwendig.

Anmerkung BFG für Begründungsteil:

"Beistatutenänderung gem. Weisung 1996" indiziert Weisungsrecht der Begünstigten

2.2.8. „Für jede Beschlussfassung betr. Erlassen von Statuten oder Beistatuten muss die schriftliche Genehmigung des Stifters eingeholt werden.“ (Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 05.05.2009, Steuerliche Feststellungen, Tz 2.2, 6.TS)

Den Statuten 1982¹⁵³ § 15 folgend kann eine Änderung der Statuten zu Lebzeiten des Stifters nur mit dessen Zustimmung durchgeführt werden. Hieraus ist zu entnehmen, dass nach dem Ableben des Stifters im Jahr 1991 eine solche Zustimmungskompetenz zu Änderungen der Statuten niemandem — auch nicht der Ermessens-Erstbegünstigten — zukommt. Dies spiegelt sich auch in den neu gefassten Statuten vom 30.01.2002¹⁵⁴ wider, da hier in § 11 keinerlei Zustimmungsrechte zu Änderungen der Statuten eingeräumt werden.

Lediglich im Bereich der Änderung von Beistatuten wurde in den jeweiligen Beistatuten/Reglementen der zum Zeitpunkt der Änderung erstbegünstigten Person ein Zustimmungsrecht eingeräumt. Dieses Zustimmungsrecht wurde im Beistatut der StiftungFL der Rubrik1 vom 30.01.2002 jedoch aufgegeben und durch das alleinige Recht des Stiftungsrats zur Änderung der Beistatuten ersetzt.

2.3. Fehlende Steuerpflicht als Beweis für mangelnde Steuerrechtssubjektivität

Darauf wird in der Begründung unten nicht mehr eingegangen, da eine im Öff.-Register hinterlegte Stiftung damals im FL von der Einkommensteuer befreit war (Art.83 SteG).

¹⁴⁹ Anlagen-Nr. 1.

¹⁵⁰ Anlagen-Nr. 2.

¹⁵¹ Anlagen-Nr. 1.

¹⁵² Anlagen-Nr. 2.

¹⁵³ Anlagen-Nr. 1.

¹⁵⁴ Anlagen-Nr. 2.

2.4. Fehlende Vorlage von Unterlagen / Mitwirkung der Beschwerdeführerin

2.4.1. „Weder das entsprechende Beistatut, aus dem sich die Identifizierung der wirtschaftlich berechtigten Person ableitet, noch damit zusammenhängende weitere Dokumente, welche neben den offengelegten Zustimmungsrchten der Bw auch positive Gestaltungsbefugnissen (arg „**Weisungen**“) anzunehmen erlauben, wurden den Abgabenbehörden vorgelegt.“ (UFS vom 24.01.2012 Seite 30)

Wie in der [angeschlossenen] Aufstellung ersichtlich, befinden sich alle relevanten Reglemente / Beistatuten im Verwaltungsakt der belangten Behörde:

Anlagen-Nr. 3 und 4 (17.10.1989, Reglemente Rubrik1 und Rubrik2), Nr. 5 und 6 (19.08.1994 =Beistatut Rubrik1; 14.08.1994 = Beschluss Rubrik2) und 7 (30.01.2002 = Beistatut zu den Statuten, Rubrik1)

*Anmerkung BFG: Siehe jedoch das Stammdatenblatt der Rubrik2, Bl 293 im Arbeitsbogen sowie als Anlagen-Nr. 48 in den Beilagen zur VwGH-Beschwerde, worin auf konkrete **Weisungen** 1994 und 1996 Bezug genommen wird.*

¹⁵⁵ Anlagen-Nr. 60 iVm Anlagen-Nr. 59.

¹⁵⁶ Enthalten in Anlagen-Nr. 8 und Anlagen-Nr. 9; Amtsbescheinigung der Hinterlegung vorgelegt mit der Stiftungsurkunde der Privatstiftung vom 18.01.1994 am 19.01.2009.

2.4.2. „Weiters wird zwar in der Stellungnahme von der Mitwirkung des Stiftungsrates im BP-Verfahren gesprochen, sie hat es aber nicht wirklich gegeben.“ (Replik der Betriebsprüfung zur Gegenüberstellung der Beschwerdeführerin vom 11.02.2010 am 17.03.2010, Seite 5)

Die sicherlich über das Normmaß hinausgehende Mitwirkung der Beschwerdeführerin im Betriebsprüfungsverfahren, welche hinsichtlich der Unterlagenbesorgungen nur unter Einbeziehung des Stiftungsrates möglich war, spiegelt sich u. a. in der großen Anzahl zumeist unaufgefordert offengelegter Dokumente und Urkunden wider. Die genaue Aufstellung der vorgelegten Dokumente und deren Vorlagedatum kann dem Inhaltsverzeichnis der Anlagen (Anhang 2 von 2 dieser Beschwerde) entnommen werden.

2.4.3. „Laut Rechtsprechung des OGH ist im Erbschaftsrecht bei Vorliegen eines zurückbehaltenen Widerrufsrecht kein Übergang der Verfügungsmacht gegeben.“ (Stellungnahme zur Berufung vom 17.06.2009 in der Folge der vorangegangenen Betriebsprüfung)

Zum Vorliegen eines Widerrufs- oder Änderungsrechts siehe Punkt 1.3.2. Im Übrigen ist anzumerken, dass auch bei einem Vorbehalt des Widerrufsrechts oder des Änderungsrechts die steuerliche Zurechnung anderen Grundsätzen folgt.

2.5. Stiftungsräte seien nur berufsmäßige Treuhänder

[Nach Zitat aus der Prüferstellungnahme zur Berufung]

Wie bereits in der Gegenüberstellung zum Ersuchen um Ergänzung vom 19.10.2009 von der Beschwerdeführerin am 11.02.2010 ausgeführt wurde, ist die Behauptung der BP nicht richtig. Weiters gab es weder zum Zeitpunkt dieser Mutmaßung durch die Betriebsprüfung noch zu irgendeinem späteren Zeitpunkt Anhaltspunkte für eine solche Feststellung in den vorliegenden Dokumenten und Urkunden. Siehe hierzu die Ausführungen betreffend die Treuhandmandate der Stiftungsratsmitglieder in anderen Einrichtungen.

2.6. Unterfertigung von Jahresabschlüssen der StiftungFL

Aus dem im Rahmen der „Steuer-CD“ gewonnenen Blatt „Pendenzen“¹⁵⁷, welches die pendente Unterfertigung eines Belegexemplars der Buchhaltung der H-AG Aktiengesellschaft, Vaduz per 31.12.1999 von der Ermessens-Erstbegünstigten festhält, schloss die Betriebsprüfung auf die in keiner Art und Weise dokumentierte Berechtigung der Ermessens-Erstbegünstigten zur Unterfertigung der Jahresabschlüsse der StiftungFL. Wie von der Beschwerdeführerin anhand mehrerer Jahresabschlüsse¹⁵⁸ belegt werden konnte wurden die Jahresabschlüsse der StiftungFL von den Stiftungsräten (und nicht wie behauptet von der Beschwerdeführerin) unterzeichnet.

¹⁵⁷ Anlagen-Nr. 49.

¹⁵⁸ Anlagen-Nr. 30-31.

Im fortgesetzten Verfahren legte das FA in Vorbereitung auf die für 19.08.2015 anberaumte mündliche Verhandlung dem BFG am 10.08.2015 einen "vorbereitenden Schriftsatz" zur Beschwerdeangelegenheit vor. Darin ist zu lesen:

"Die Ausgangslage nach der einschlägigen jüngsten Rechtsprechung des VwGH - VwGH 25.02.2015, 2011/13/0003

Der VwGH hat sich im Erkenntnis vom 25.02.2015, 2011/13/0003 (Ausgangsverfahren UFS 17. 11. 2010, RV/3310-W/09) zur steuerlichen Einordnung von FL Stiftungen wie folgt geäußert:

Die steuerrechtliche Frage, wem das Einkommen bzw. Einkünfte oder Einnahmen zuzurechnen sind (§ 2 Abs. 1 EStG 1988), ist in erster Linie nach wirtschaftlichen

Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. zuletzt etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Februar 2014, 2011/15/01 05). Entscheidend ist, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt; also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (vgl. beispielsweise *Fuchs* in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 2 Tz 97). Für Zwecke der Einkünftezurechnung ist nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden (vgl. *Fuchs*, aaO, § 2 Tz 11 3; *Lang*, „Steuerlicher Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen?, ÖStZ 2011/172, 112; sowie das hg. Erkenntnis vom 15. Dezember 2010, 2008/1570012, VwSlg. 8603/F). Die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder aber den Stiftern oder den Begünstigten zuzurechnen sind, ist nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des österreichischen Rechts zu beurteilen (vgl. *Lang*, aaO, 113).

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt (vgl. z. B. *Ruppe* in *Ruppe* (Hrsg.), Familienverträge 2, 141). 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. in diesem Sinne *Lechner*, Überlegungen zur Einkünftezurechnung an ausländische Stiftungen, in FS Tanzer, Wien 2014, 156; *Hammer*, Ausländische Stiftungen und vergleichbare Strukturen im österreichischen Steuerrecht, Wien 2012, 72; sowie das Urteil des BFH vom 22. Dezember 2010, I R 84/09, DStR 16/2011, 755). "

An der Dispositionsbefugnis des Treugebers in Bezug auf die Zurechnung der Einkünfte aus einem Treuhandvermögen ändert sich durch die Betrauung eines Treuhänders mit dessen Verwaltung nichts (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1988, 87/14/0157, VwSlg. 6352/F). Bei der Treuhandschaft bleibt die Dispositionsbefugnis im Innenverhältnis beim Treugeber, weshalb diesem die Einkünfte zugerechnet werden (vgl. z. B. *Zorn*, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in FS Doralt, Wien 2007, 531, mwN). Mandatsverträge sind Bevollmächtigungsverträge nach liechtensteinischem Recht, die einem Auftrag nach den §§ 1002 ff öABGB vergleichbar sind (vgl. z. B. *Toifl*, Nochmals: Die liechtensteinische Familienstiftung, im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008/387, 428). Deren Abschluss führt zu einer Sonderform der Treuhandschaft (vgl. auch *Lechner*, aaO, 158, mwN), wobei es weiters nicht darauf ankommt; ob der Mandatsvertrag "hart" oder "weich" ausgestaltet ist. Entscheidend ist, dass die Mandatsverträge den Stifter bzw. die Begünstigten berechtigen, dem Stiftungsrat jederzeit Weisungen zu erteilen, ohne dass es auf den tatsächlichen Eingriff ankäme (vgl. z. B. *Haunold/Wehinger*, Die liechtensteinische Stiftung, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg.), 236 f und 246). Sind die Stiftungsräte verpflichtet; das Mandat nach den Weisungen der zur Erteilung von Instruktionen Berechtigten auszuüben, und sind sie zu selbständigem Handeln nur dann befugt, wenn dies zur Wahrung der Interessen des Auftraggebers erforderlich ist, so ist in der Regel davon auszugehen, dass das Vermögen im wirtschaftlichen Eigentum des

Stifters verbleibt und damit die Einkünfte dem Stifter zuzurechnen sind (vgl. in diesem Sinne ebenfalls zur Zurechnung bei Vorliegen von Mandatsverträgen: *Schuch/Hammer*, aaO, 214f; Toifl, aaO; derselbe, Liechtensteinische Stiftungen - Irrwege der Intransparenz, Taxlex 2008, 234 ff; *Hosp*, Liechtensteinische Stiftungen im Lichte des österreichischen Steuerrechts, ÖStZ 2008/391, 195; *Schuchter*, Die Behandlung von liechtensteinischen Stiftungen im österreichischen Abgabenrecht, NZ 10/2009, 294 f; *Mayr*, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anerkennen?, RdW 2012/455, 433 ff; *Beiser*, Ertragsteuerrechtliche Zurechnung bei Stiftungen in Liechtenstein nach der Ruppe-Formel, RdW 2012/724, 694; und *Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, § 27 Tz 275).

In der Beschwerde wird u. a. vorgebracht, sofern auf Grund des Anhanges zum Mandatsvertrag vom 7. April 1998 eine Zurechnung an die FL - Familienstiftung abzulehnen sein sollte, seien die Einkünfte nicht W., sondern "dem vermögensverwaltenden ausländischen Bankinstitut zuzurechnen, da diesem Bankinstitut das Weisungsrecht gegenüber dem Stiftungsrat zukommt und (es) die entsprechenden Investitions- und Deinvestitionsentscheidungen getroffen hat".

Zu Recht weist die belangte Behörde diesbezüglich in der Gegenschrift darauf hin, dass bei der Beauftragung eines Bankinstitutes mit der (treuhändig) Vermögensverwaltung die Einkünfte weiter dem Vollmachtgeber zuzurechnen sind. Eine Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte an das Bankinstitut findet auch noch nicht deshalb statt, weil dieses im Rahmen ihres Auftrages zur Vermögensverwaltung Veranlagungsentscheidungen ("Investitions- und Deinvestitionsentscheidungen") trifft. Inwieweit das Bankhaus nach dem Beschwerdevorbringen darüber hinaus "Vermögensveranlagungsentscheidungen selbständig ohne Einfluss des Stifters vorgenommen hat", die ausnahmsweise die Zurechnung des veranlagten Vermögens und der daraus erzielten Einkünfte an das Bankinstitut rechtfertigten könnten, wird in der Beschwerde nicht plausibel gemacht; auch die Relevanz eines diesbezüglich geltend gemachten Verfahrensmangels wegen unterbliebener Aufforderung "zur Vorlage entsprechender Dokumente" wird in diesem Zusammenhang nicht aufgezeigt. Die im vorliegenden Beschwerdefall bestehende Besonderheit, dass nach dem Anhang zum Mandatsvertrag vom 7. April 1998 dem seitens W. bevollmächtigten Bankinstitut auch die Ermächtigung eingeräumt war, dem Stiftungsrat Instruktionen zu erteilen, änderte damit nichts an der Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte an W., den die belangte Behörde im Sinne der oben dargestellten Zurechnungsgrundsätze zu Recht als wirtschaftlichen Eigentümer des Vermögens in der Art eines Treugebers angesehen und somit als Subjekt der Zurechnung der Einkünfte gewertet hat. Dass W. tatsächlich nicht die Möglichkeit gehabt hätte, seinen Willen hinsichtlich des in Rede stehenden Vermögens durchzusetzen (vgl. in diesem Zusammenhang etwa auch das hg. Erkenntnis vom 29. September 2010, 2005/13/0079 VwSlg. 8586/F) oder diesbezüglich Weisungen zu erteilen, wird im Übrigen auch in der Beschwerde nicht konkret behauptet. War nach dem Gesagten davon auszugehen, dass W. über das der FL -Familienstiftung gewidmete (offensichtlich in einer schweizerischen Bank deponierte) Vermögen weiterhin gleichsam

wie über sein eigenes Bankkonto verfügen konnte (vgl. in diesem Sinne nochmals beispielsweise *Toifl*, RdW 2008/387, 432, und *Mayr*, aaO), widersprach es weiters nicht der Lebenserfahrung oder den Denkgesetzen, wenn die belangte Behörde zur Bemessung der verlängerten Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO von hinterzogenen Abgaben ausging. Weshalb bei dem solcherart tatsächlich nicht aus der Hand gegebenen Vermögen eine vertretbare Rechtsansicht oder ein Irrtum hinsichtlich einer Steuerpflicht der aus diesem Vermögen generierten Einkünfte in Österreich vorgelegen sein sollte, macht die Beschwerde nicht einsichtig, die sich auch nicht gegen die Annahme der belangten Behörde zur Kenntnis des W. über die grundsätzliche Steuerpflicht von ausländischen Kapitaleinkünften wendet. Zur Annahme des bedingten Vorsatzes konnte sich die belangte Behörde im Rahmen der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren der Schlüssigkeitskontrolle unterliegenden Beweiswürdigung (vgl. z. B. die Erkenntnisse vom 5. April 2001, 2000/15/0150, und vom 22. April 2009, 2004/15/0001) zudem zu Recht als Indizien auf das (vollständige) Verschweigen der Vermögenswidmung an die FL - Familienstiftung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden und die notorische Attraktivität Liechtensteins als so genannte Steueroase (vgl. dazu beispielsweise *Mattes*, Die liechtensteinische Familienstiftung, ein Weg zur Steuervermeidung?, FJ J992, 133 ff; *Schilchegger*, Die steuerliche Attraktivität liechtensteinischer Stiftungen, RdW 1997/4, 231 ff; sowie *Mayr*, aaO) stützen (vgl. in diesem Zusammenhang auch das bereits von der belangten Behörde angesprochene Urteil des OGH vom 19. März 2009, 13 Os 105/08b).

Zusammengefasst ging der VwGH nicht auf die Frage ein, ob die konkrete liechtensteinische Stiftung mit einer österreichischen Stiftung im Sinne eines Typenvergleichs vergleichbar sei, weil er dies nicht als entscheidungsrelevant ansah.

Die Zurechnung von sog. passiven Einkünften (insbes. Kapitalvermögen) erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat. Beim Vorliegen von Mandatsverträgen (unerheblich ob hart oder weich) ist entscheidend, ob der Mandatsvertrag den Stifter/Begünstigten berechtigt, dem Stiftungsrat jederzeit Weisungen zu erteilen. Ob diese Weisungen tatsächlich erteilt werden, ist hingegen nach der Ansicht des VwGH ohne Bedeutung.

VwGH vom 25.03.2015, 2012/13/ 0033 (Vorerkenntnis)

Im aufhebenden Erkenntnis des VwGH vom 25.03.2015, 2012/13/0033 (Ausgangsverfahren UFS vom 24. Jänner 2012, ZI. RV/0674-W/10, miterledigt RV/673-W/10) führt das Höchstgericht u. a. wie folgt aus:

"Im Erkenntnis vom 25. Februar 2015, 2011/13/0003, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder aber den Stiftern oder den Begünstigten zuzurechnen sind nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des Österreichischen Rechts zu beurteilen ist.

Der belangten Behörde ist zwar im vorliegenden Beschwerdefall auch im Sinne des soeben zitierten Erkenntnisses, auf dessen Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen werden kann, grundsätzlich darin zuzustimmen, dass

die Zurechnung des einer Stiftung-FL gewidmeten Vermögens und damit auch der daraus resultierenden Erträge (weiterhin) an den Stifter oder den Begünstigten zu erfolgen hat, wenn diesem Personenkreis vergleichbar einem "treuhändig verwalteten Bankkonto/Bankdepot" die Dispositionsbefugnis hinsichtlich dieser Einkünfte zukommt. Dass eine solche Sachverhaltskonstellation im gegenständlichen Beschwerdefall als erwiesen angenommen werden könnte, ist dem angefochtenen Bescheid allerdings nicht in schlüssiger Weise zu entnehmen.

Für die steuerliche Einordnung der StiftungFL in Österreich ist zu prüfen, inwieweit Name.d.Bf - konkret und nicht vermutet - auf die StiftungFL in Liechtenstein Einfluss nehmen konnte."

E VwGH vom 30. 6. 2015, 2012/15/0165:

Die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder aber den Stiftern oder den Begünstigten zuzurechnen sind, ist nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des österr. Rechts zu beurteilen (VwGH 25. 2. 2015, 2011/13/0003). Die nur auf Vermutungsebene getroffenen Schlussfolgerungen betreffend die C-Stiftung reichen nicht aus, um die weit gehende Feststellung der Zurechnung der Einkünfte an den Bf. zu tragen. Die Stellung eines wirtschaftlich Berechtigten nach den liechtensteinschen Sorgfaltspflichtvorschriften zur Verhinderung von Geldwäsche kann nicht den öst. einkommensteuerlichen Zurechnungskriterien gleichgesetzt werden (unter Hinweis des VwGH auf das vorstehende Vorerkenntnis)."

Schlussfolgerungen des Finanzamts für den gegenständlichen Fall

Charakteristisch für eine liechtensteinische Stiftung ist die rechtliche Verselbständigung des vom Stifter gewidmeten Vermögens. Das Vermögen wird von seinem ursprünglichen Inhaber getrennt und als eigenständige Rechtsperson grundsätzlich ewig abstrahiert — ein personifiziertes Zweckvermögen also, ohne Eigentümer und ohne Mitglieder. Hat der „wirtschaftliche“ Stifter die Möglichkeit, auf die Stiftungsverwaltung Einfluss zu nehmen, so ist er einem Treugeber vergleichbar, der nicht aktiv in die vom Treuhänder vorzunehmende Kapitalveranlagung eingreift.

Relevant für die Einkünftezurechnung ist die Chance auf den Eingriff, ungeachtet der Frage, ob der Dispositionsbefugte auf die in einer liechtensteinischen Stiftung geparkte Vermögenssubstanz zugreift. Schließlich werden auch dem Treugeber, der dem Treuhänder nur ein einziges Mal, also bei Abschluss des (schriftlichen oder konkludenten) Treuhand-, Mandats-, Repräsentanz-, bzw. Vertrages mit ähnlichem wirtschaftlichen Gehalt, Weisungen erteilt, die Einkünfte zugerechnet (*Toifl*, RdW 2008, 428). Nichts anderes gilt für einen „wirtschaftlichen“ Stifter/Verfügungsberechtigten/Begünstigten, der – über welche Instrumentarien auch immer – de facto auf das Geschehen in der Stiftung „kontrollierenden Einfluss zu nehmen vermag. Entscheidend für die Zurechnungsfrage sind die Grundsätze über Treuhandschaften und wirtschaftliches Eigentum. Es geht darum, ob der „wirtschaftliche“ Stifter/Begünstigte dispositionsbefugt ist oder nicht.

Eine faktisch erfolgte Einflussnahme ist nur als ergänzendes Indiz für das Vorliegen einer für den Dispositionsbefugten kontrollierbaren Stiftung FL anzusehen und nicht als Voraussetzung für den „steuerlichen Durchgriff“ beim liechtensteinischen Rechtsgebilde zu verstehen² (Ders., aaO). Der VwGH³ folgt der Zurechnungslehre von *Ruppe*, wonach es darauf ankommt, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und über die Art der Einkunftsquelle disponieren kann. Lt. VwGH- Rechtsprechung⁴ und nach hA in der Literatur gilt die von Ruppe entwickelte Zurechnungslehre auch im KStG und insofern auch für Stiftungen⁵. Relevant ist demnach die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht der faktisch erfolgte Zugriff auf Vermögen und Einkünfte⁶. Entscheidend für die Einkünftezurechnung ist bereits die Möglichkeit des Eingriffs,⁷ unabhängig von der tatsächlichen Durchführung. Wer eine FL-Stiftung zu „kontrollieren“ vermag, hat auch eine Dispositionsbefugnis.⁸ Weder der VwGH⁹, noch das BMF vertreten die Auffassung, dass die Einkünftezurechnung davon abhängig ist, ob der „wirtschaftliche“ Stifter oder Auftraggeber eines Mandatsvertrages etwa das gesamte Tagesgeschäft an sich zieht.¹⁰

Nachstehend wird dargelegt, welche Beweismittel und Indizien die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung zur Auffassung gelangen lassen, dass Name.d.Bf auf die im Fürstentum Liechtenstein ansässige Stiftung FL

² Vgl. Toifl, RdW 2008/387, 428 f;

³ VwGH 19.11.1998, 97/15/0001, VwGH 21.7.1988, 93/14/0149, VwGH 31.3.1998, 98/13/0039, VwGH 25.6.1997, 95/15/0192, VwGH 9.7.1997, 95/13/0176; VwGH 18.1.1995, 95/13/0176; VwGH 11.7.1995, 95/15/0192; VwGH 20.9.1988, 87/14/0167, 4:VwGH 10.10.1996, 95/15/0208; VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, VwGH 14.5.1991, 90/14/0280, VwGH 20.9.1988 87/14/016;

⁵ Vgl. *Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei Privatstiftungen (2001) 21 ff; *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung (1994) 63 f; vgl. *Czoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.) , Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 63 f; *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, 6. Auflage, §5 7 Tz 10;

⁶ VwGH 26.2.2004, 99/15/0127; VwGH 19.11.1998, 97/15/0001;

⁷ Vgl. *Toifl*, RdW 2008/387, 428 f;

⁸ UFS 17.11.2010, RV/3310-W/09;

⁹ VwGH 30.04.1996, 95/14/0088; betreffend liechtensteinische Anstalt;

¹⁰ Vgl. ^{Toifl}, RdW 2008, 428;

bestimmenden Einfluss zu nehmen vermag.

Statut StiftungFL v. 1982 — Indiz für „transparent“ FL- Familienstiftung

Im ursprünglichen StatutStiftungFL v. 1982 wurde unter § 15 wie folgt festgeschrieben:

„(1) Der Stiftungsrat ist befugt, im Beschlusswege jederzeit Beistatuten zu erlassen, welche die gleiche Rechtskraft wie die Statuten selbst haben. Sowohl die Statuten als auch die Beistatuten können durch ihn auf gleiche Weise geändert und ergänzt werden.

(2) Die Unterschriften müssen nur bei Beschlüssen gerichtlich beglaubigt werden, die eine Änderung der Statuten zum Gegenstand haben. Für Beistatuten ist lediglich die Schriftform erforderlich. Bei Lebzeiten des Stifters muss für jede Beschlussfassung nach Abs.1 dessen schriftliche Genehmigung eingeholt werden.“

Bereits bei Errichtung der StiftungFL behielt sich der „wirtschaftliche“ Stifter das statutarische Recht in Form eines Genehmigungsvorbehaltes für sämtliche Änderungen der Statuten und Beistatuten vor. Dieses Recht ging auf die Steuerpflichtige Name.d.Bf nach dem Tod ihres Mannes im Jahr 1991 über. Die „wirtschaftlich Verfügungsberechtigte“ und Erstbegünstigte ist insofern dispositionsbefugt, als sie durch das ihr vorbehaltene Veto- und Zustimmungsrecht die Gestaltungsfreiheit des Stiftungsrats stark einzuengen vermag.¹¹ Dieser objektive Umstand kann – unter Bedachtnahme auf die Literatur - dem Vorliegen eines Mandatsvertrages gleichgesetzt werden.¹²

¹¹ Vgl. *Hügel*, Stifterrechte in Österreich und Liechtenstein (2008) 170

¹² Vgl. *Pröll*, ÖStZ 2009, 1056 unter Berufung auf *Haunold*, in: Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann, Stiftungsbesteuerung (2009) 230 u. *Hügel*, Stifterrechte In Österreich und Liechtenstein (2008) 170

Undatiertes Beistatut - Indiz für „transparente“ FL- Familienstiftung

Im undatierten Beistatut der StiftungFL wird festgehalten und von Name.d.Bf mit Unterschrift bestätigt:

„Der unterzeichnete Stiftungsrat der StiftungFL widerruft hiermit alle bisherigen Beistatuten und/oder Reglemente „Rubrik1“ und erlässt, gestützt auf §§ 10 und 15 der Statuten sowie Art VI. des Reglements „Rubrik1“ vom 17. Oktober 1989, mit Zustimmung des Stifters und der derzeit einzig Begünstigten Name.d.Bf nachfolgendes Beistatut „Rubrik1“, dem dieselbe Rechtskraft wie den Statuten selbst zukommt“.

Das Beistatut kann vom Stiftungsrat nur mit Zustimmung von Name.d.Bf aufgehoben, abgeändert oder ergänzt werden.

Aus der voranstehenden Stiftungserklärung kann erschlossen werden, dass der im Statut der StiftungFL v. 1982 festgeschriebene Genehmigungsvorbehalt hinsichtlich sämtlicher Änderungen der Statuten und Beistatuten sogar tatsächlich gelebt wurde, was von der Abgabenbehörde als weiteres Indiz für eine faktische Einflussnahme auf das Stiftungsgeschehen gewertet wird.

Name.d.Bf hatte es seit Erlass des Beistatuts in der Hand, Änderungen des Beistatuts (der Beistatuten) maßgeblich zu beeinflussen. Grundsätzlich sind Abänderungen der Stiftungsdokumente bei Stiftungen in Liechtenstein Sache des dortigen Stiftungsrates. Ohne die Mitwirkung von Name.d.Bf sind für den Stiftungsrat der Stiftung FL aber keine Änderungen der Beistatuten möglich. Name.d.Bf hat nämlich umfassende Weigerungsrechte im Hinblick auf ihr Verhältnis zum Stiftungsrat.

Der FL OGH (LES 2010, 144) stellte fest, dass das dem Stiftungsrat eingeräumte Statutenänderungsrecht ein höchstpersönliches und der rechtsgeschäftlichen Übertragung nicht zugängliches Recht ist. Ein Statutenänderungsrecht des Stiftungsrats umfasst grundsätzlich auch begünstigungsrelevante Änderungen eines Beistatuts (Art 110 Abs 2, Art 559 Abs 4 PGR aF (Art 552 §§ 16, 17, 18, 24 PGR nF)). Da in den Beistatuten zugunsten von Name.d.Bf ein Veto- und Zustimmungswort zu allfälligen Änderungen normiert wurde, begibt sich der Stiftungsrat ihm höchstpersönlich vorbehaltener Rechte. Die „wirtschaftlich Verfügungsberechtigte“ und Erstbegünstigte ist insofern dispositionsbefugt, als sie durch das ihr vorbehaltene Veto- und Zustimmungswort die Gestaltungsfreiheit des Stiftungsrats stark einzuengen vermag¹³. Dieser objektive Umstand kann - unter Bedachtnahme auf die Literatur - dem Vorliegen eines Mandatsvertrages gleichgesetzt werden.¹⁴

Auch wenn das liechtensteinische Recht im Vergleich zu den umliegenden Ländern eine sehr freie Ordnung der Stiftung geschaffen hat, so gilt dennoch im Wesentlichen auch in Liechtenstein das „Erstarrungsprinzip“ als Wesensmerkmal der Stiftung (LES 1998, 97).

Gem. Art 552 Abs 1 PGR ist die Errichtung einer Stiftung FL im Übrigen an zwei Voraussetzungen geknüpft. Dies sind

¹³ Vgl. *Hügel*, Stifterrechte in Österreich und Liechtenstein (2008) 170;

¹⁴ Vgl. *Pröll*, ÖStZ 2009, 1056 unter Berufung auf *Haunold*, in: Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann, Stiftungsbesteuerung (2009) 230 u. *Hügel*, Stifterrechte in Österreich und Liechtenstein (2008) 170;

-
1. die Widmung eines Vermögens an die Stiftung und
 2. die Widmung dieses Stiftungsvermögens zu einem bestimmten Zweck.

Mit Hinterlegung der Stiftungsurkunde bzw. der Eintragung in das Öffentlichkeitsregister ist die Stiftung entstanden und der Stifterwille in den Statuten verankert.

Die FL Stiftung ist eine dem Willen des Stifters entspringende juristische Person. Sie löst sich von der Person des Stifters in dem Augenblick, in dem sie durch das einseitige Rechtsgeschäft des Stiftungs-, Schöpfungs- und Widmungsaktes konstituiert ist - „Erstarrungsprinzip“ (LES 1990, 120). Von da an ist der Wille des Stifters in den Stiftungsstatuten gleichsam „erstarrt“, sodass der Stifter fortan keinen Einfluss mehr

auf die Stiftung nehmen kann. Daher kann und darf der „wirtschaftliche“ Stifter die Stiftung FL grundsätzlich nicht als sein Eigentum betrachten und darüber gleich einem Eigentümer verfügen. Dieses „Erstarrungsprinzip“ bzw. „Prinzip der Selbständigkeit“ kann nur durchbrochen werden, indem sich der Stifter in den Statuten der Stiftung ein Interventionsrecht im Sinne der Bestimmungen des Art 559 Abs 4 PGR ausdrücklich vorbehält. In einem solchen Fall kann der „wirtschaftliche“ Stifter auch nach dem rechtsgültigen Zustandekommen der Stiftung soweit und so lange auf die Stiftung FL Einfluss nehmen, wie dies im Interventionsvorbehalt unzweideutig zum Ausdruck gebracht wurde (FL OGH 14.12.1973, ELG 1973—1978, 260 ff, FL OGH 31.01.1988, 3 C 96/86-36, LES 1990, 105 ff, FL OGH 29.01.1996, 3 C 54/81-43, 26 ff).

Name.d.Bf wurde im Beistatut ein umfassendes Veto- und Zustimmungsrecht eingeräumt. Dieses ist fast **über** den nur schuldrechtlichen Mandatsvertrag zu stellen. Es ist statutarisch eingeräumt und bindet den Stiftungsrat und das Vermögen.

Vor diesem Hintergrund indiziert ergänzend sowohl die Unterschrift auf einem „Exemplar der Buchhaltung“ als auch die Tatsache, dass Name.d.Bf regelmäßig an Sitzungen des Stiftungsrates teilnahm, eine Dispositionsbefugnis hinsichtlich des Geschehens auf Stiftungsebene.

Eine „Erstarrung“ des Vermögens ist zwar formal kraft Errichtung der StiftungFL bereits 1982 eingetreten, doch ordnet sich der Stiftungsrat kraft Statut und Beistatut Name.d.Bf unter.

Jede dem „wirtschaftlichen“ Stifter zur Verfügung stehende Möglichkeit, die Geschicke der Stiftungsverwaltung zu lenken, ist einer Primärabschirmwirkung von der österreichischen Besteuerung abträglich.

Reglement v. 14.10.1994 - Indiz für „transparente“ FL- Familienstiftung

Im Reglement v. 14.10.1994 wird festgehalten wie folgt:

"Beschluss des Stiftungsrates der StiftungFL

Wir, (drei Stiftungsräte namentlich aufgeführt) stimmen einhellig der Beschlussfassung im schriftlichen Wege zu und beschließen mit Zustimmung des Stifters einstimmig:

"Das Reglement der StiftungFL "Rubrik2" vom 17. Oktober 1989 wird aufgehoben und durch das nachfolgende Reglement, gültig ab dem Tag der Unterfertigung dieses Beschlusses, ersetzt:

Reglement der
StiftungFL "Rubrik2"

Rubrik2 Begünstigung

I.

Alleinige Begünstigte der StiftungFL "Rubrik2" ist

(Name und Anschrift der Bf)

II.

Nach dem Ableben von (Bf.) oder für den Fall, daß sie amtlich für verschollen erklärt wird oder aus einem anderen Grunde nicht Begünstigte sein kann oder sein will, möge der Stiftungsrat 50% (50 Prozent) des jährlichen Nettoertrages an die Stiftung ** in der Schweiz ausschütten.

Die restlichen 50% (50 Prozent) des jährlichen Nettoertrages möge der Stiftungsrat an wohlthätige Einrichtungen in Österreich ausschütten.

III.

Dieses Reglement kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters geändert werden."

Wien, den 14.10.1994 Zürich, den

Name.d.BfDer Stiftungsrat:

(handschriftlich unterzeichnet) (3 Stiftungsräte, handschr. unterzeichnet)

Das Reglement v. 14.10.1994 indiziert, dass Name.d.Bf die Möglichkeit hat, nicht nur mittels Statut oder Beistatut, sondern auch mittels Reglement in das Geschehen auf Stiftungsebene einzugreifen und dies auch tatsächlich tut, was auf eine Dispositionsbefugnis von Name.d.Bf hinausläuft. Diese Tatsache kommt schon in der Selbstanzeige wie folgt zum Ausdruck: "Der Stiftungsrat hat die bereits (vom Stifter) eingeleitete Tradition mit Beschluss vom 14.10.1994 aufgegriffen und abgestimmt mit mir die Statuten der „zweitgenannten Rubrik“ dergestalt geändert, dass nach meinem Ableben der jährliche Nettoertrag je zur Hälfte an wohlthätige Einrichtungen in der Schweiz (genannt) und Österreich (ungenannt) auszuschütten ist, was auch tatsächlich bereits laufend erfolgt". Auch die Selbstanzeige v. 28.03.2008 lässt darauf schließen, dass von einer rechtlichen Verselbständigung des vom Stifter gewidmeten Vermögens keine Rede sein kann. Das Vermögen wurde von seinem ursprünglichen Inhaber nie wirklich getrennt.

Beistatut v. 30.02.2002 - Indiz für „transparente“ FL-Familienstiftung

Am 30.2.2002 wurde ein neues bzw. weiteres Beistatut erlassen, in dem wie folgt festgeschrieben wurde:

"BEISTATUT

zu den Statuten der StiftungFL , Vaduz, "Rubrik1"

Gemäß Artikel 11 der Statuten "vom 30. Jänner 2002 sowie Artikel 2 des Beistatuts "Rubrik1" vom 19. August 1994 der StiftungFL , Vaduz, hebt der Stiftungsrat mit Zustimmung der Stifterin einstimmig das Beistatut "Rubrik1" auf und erläßt das folgende

BEISTATUT (...)"

Aus diesem Beweismittel kann erschlossen werden, dass der Stiftungsrat bei Erlassung des Beistatutes v. 30.02.2002, das u.a. die Aufhebung des Beistatuts „Rubrik1“ zum Inhalt

hat, an die Zustimmung der Stifterin Name.d.Bf gebunden war und diese Zustimmung auch tatsächlich einholte.

Ergänzung Rubrik1 und 2

Die teilweise Erwähnung bzw. Unterteilung in die Rubriken 1 bzw. 2 ist für die steuerliche Beurteilung nicht relevant (siehe dazu die nachstehenden Ausführungen in der Selbstanzeige vom 28.3.2008):

"Die StiftungFL hat das ihr zugekommene (über das Stiftungskapital hinausgehende) Vermögen in zwei unterschiedliche — als „Rubrik“ bezeichnete — Kreise eingeteilt (Rubriken "1" und "2"). Diese Unterteilung hatte zu Lebzeiten meines Gatten und hat auch für mich keine praktische Bedeutung, da nach den Reglements beider Rubriken die Erstbegünstigung mit dem Ableben meines verstorbenen Ehegatten Stifter jeweils auf mich übergehen sollte und auch tatsächlich übergegangen ist. Folglich spielt diese Unterteilung erst nach meinem Ableben— nicht früher- eine Rolle."

Eingriffsmöglichkeiten bei einer FL- Stiftung

Bei den Eingriffsmöglichkeiten in eine liechtensteinische Stiftung wird oftmals auf den Mandatsvertrag Bezug genommen. Beim Mandatsvertrag ist zwischen der fiduziarischen Ausübung der Stifterrechte durch den Strohmannstifter und der im fiduziarischen Auftrag ausgeübten Tätigkeit der Stiftungsorgane zu unterscheiden (vgl. Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, S. 769).

Bei der fiduziarischen Ausübung der Stifterrechte sichert sich der wirtschaftliche Stifter gegenüber dem fiduziarischen Stifter schuldrechtlich ab, dass der fiduziarische Stifter von den ihm statutarisch zukommenden Stifterrechten nur in seinem Interesse Gebrauch macht.

Eine abweichende Interessenslage besteht bei einem Mandatsvertrag beim fiduziarischen Auftrag der Tätigkeit als Stiftungsrat. Bei diesem Mandatsvertrag ist der Stiftungsvorstand einerseits zur stiftungsgemäßen Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens verpflichtet (organschaftliche Verpflichtung). Andererseits hat sich der Stiftungsrat im Mandatsvertrag gegenüber dem wirtschaftlichen Stifter zur Befolgung seiner Weisungen verpflichtet.

Die Bindung der Stiftungsräte und der Einfluss auf die Stiftung und das Vermögen erfolgt im gegenständlichen Fall durch entsprechende Gestaltung der Statuten, Beistatuten und Reglemente. Es bedurfte im gegenständlichen Fall weder eines in Schriftform gefassten Mandatsvertrages, noch eines in Schriftform abgefassten Vertrages mit vergleichbarem Inhalt (z.B. Treuhandvertrag), um eine Dispositionsbefugnis der „wirtschaftlich Verfügungsberechtigten" und Erstbegünstigten über die Stiftung FL sicherzustellen.

Der „ wirtschaftlich Verfügungsberechtigte" kann sich eines subtileren Instrumentariums bedienen, um auf den Stiftungsrat lenkend oder beherrschend Einfluss ausüben zu

können¹⁵ (*Pröll*, ÖStZ 2009, 1056). Da in den Beistatuten zugunsten von Name.d.Bf ein Veto- und Zustimmungsrecht zu allfälligen Änderungen normiert wurde, begibt sich der Stiftungsrat ihm höchstpersönlich vorbehaltenen Rechten. Die „wirtschaftlich Verfügungsberechtigte“ und Erstbegünstigte ist insofern dispositionsbefugt, als sie durch das ihr vorbehaltene Veto- und Zustimmungsrecht die Gestaltungsfreiheit des Stiftungsrats stark einzuengen vermag¹⁶ (*Hügel*, Stifterrechte in Ö. u. FL, 2008, 170). Dieser objektive Umstand kann - unter Bedachtnahme auf die Literatur - dem Vorliegen eines Mandatsvertrages gleichgesetzt werden¹⁷ (*Pröll*, aaO; *Hügel*, aaO).

Zusammenfassung

Aus der voranstehend erläuterten Faktenlage geht hervor, dass Name.d.Bf in den Statuten, Beistatuten und Reglementen eine Dispositions- und Verwendungsbefugnis hinsichtlich des vermeintlichen Vermögens der StiftungFL eingeräumt wurde. Weder liegt ein unwiderruflich vom Stifter getrenntes Vermögen, noch eine unabhängige Leitung der StiftungFL im Verhältnis zum Stifter vor.

Eine Zurechnung StiftungFL des Vermögens an die StiftungFL ist somit nicht möglich.

In funktional grundsätzlich verschiedenen Organisationseinheiten der StiftungFL Stiftung zugewiesene Aufgaben konnte Name.d.Bf eingreifen. Die Steuerpflichtige verfügte über umfassende Gestaltungs- und Weigerungsrechte und wurde tatsächlich auch kontaktiert.

Im gegenständlichen Fall sind die vermeintlichen Einkünfte der StiftungFL aufgrund der jederzeitigen Verfügungsmöglichkeit der Name.d.Bf ihr vorbehalten und ihr daher steuerlich zuzurechnen.

Das Vorerkenntnis und das Erkenntnis vom 25. Februar 2015, 2011/ 13/0003 verdeutlichen, dass die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder den Stiftern/Begünstigten zuzurechnen sind, nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des österreichischen Rechts zu beurteilen ist.

¹⁷ Vgl. *Pröll*, ÖStZ 2009, 1056 unter Berufung auf *Haunold*, in: Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann, Stiftungsbesteuerung (2009) 230 u. *Hügel*, Stifterrechte in Österreich und Liechtenstein (2008) 170;

Im Einkommensteuerkommentar § 2 EStG verweist *Fuchs* auf folgende Grundsätze bei der Einkünftezurechnung (*Fuchs* in Hofstätter/Reichel Die Einkommensteuer (EStG 1988) Kommentar 53. Lfg Rz 61 ff:

"Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt; die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. z.B. VwGH 25. 12. 2010, 2008/13/0012). Für die Zurechnung der Einkünfte ist es nicht maßgeblich, aus welchem Rechtsgrund sie der Stpfl bezieht (zB als Eigentümer, Pächter, Nutzungsberechtigter). Wem Einkünfte zugerechnet werden können,

ist nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden - es kommt auf die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge an, weil die Einkommensteuer in erster Linie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen und nicht rechtliche Gestaltungen erfassen will (vgl. VwGH 25. 11. 1991, 91/14/0041, § 2 EStG 1972 E 188). Zu Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung vgl. auch z.B. *Ruppe*, Die persönliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in *Ruppe* (Hrsg), Handbuch der Familienverträge, Wien 1985, 127, sowie Gassner, ÖStZ 2003/955, S. 438.

Die rechtliche Gestaltung ist nur dann von Bedeutung, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. z.B. 18.10.1995, 95/13/0176, § 2 EStG 1988 E 27, VwGH- 9.7.1997, 95/13/0025, aaO E 51, betr. Honorarzahungen an ein vom Stpfl. bloß vorgeschobenes „Institut“). Es kommt auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an oder das Bestehen eines „Hauskontos“ (z.B. VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0070, aaO E 100, oder VwGH 28. 11. 2007, 2005/14/0074, aaO E 209, jeweils zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung). Nicht wesentlich ist weiters — anders als im Bereich der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO — das Vorliegen eventueller „außersteuerlicher Gründe“ für eine vorgenommene Gestaltung (vgl. z.B. VwGH 2. 2.2010, 2007/15/0194, aaO E 238, betr. das Zwischenschalten eines Vereins). Für die Frage der Zurechnung von Einkünften räumt das Gesetz kein Ermessen ein (z.B. VwGH 10.10.1996, 95/15/0208/0209, aaO E 36).

Die Zurechnung von Einkünften erfordert verfahrensrechtlich grundsätzlich auch, dass die Behörde die Feststellung trifft, dass der Stpfl. Leistungen zum Zweck der Erzielung von Einnahmen (Gewinnen) erbracht hat; gelingt ihr eine solche konkrete Feststellung aufgrund des Beweisverfahrens nicht, liegen die Voraussetzungen für die Zurechnung von Einkünften nicht vor (VwGH 25. 7. 2005, 2004/14/0121, aaO E 169)."

Bei den vom VwGH geforderten innerstaatlichen Grundsätzen der Einkünfte-Zurechnung kann die Behörde aufgrund der vorliegenden Beweismittel nur zum Schluss kommen, dass die Einkünfte der StiftungFL weiterhin Name.d.Bf zuzurechnen sind.

Nichtentrichtung der Schenkungsteuer — Weiteres Indiz für „transparente“ FL-Familienstiftung

Die angebliche und von Name.d.Bf im nunmehrigen Verfahren vorgebrachte Schenkungssteuerhinterziehung ist nach Ansicht der Abgabenbehörde eine bloße Schutzbehauptung, die wegen der bereits eingetretenen Verjährung keine negativen Konsequenzen hätte und nach Ansicht der Abgabenbehörde vom Zweck getragen ist, das Vorliegen einer transparenten Stiftung FL zu verschleiern. Die Tatsache, dass der „wirtschaftliche“ Stifter bei Gründung der StiftungFL FL keine Schenkungssteuer iZm dem in das ausländische Rechtsgebilde überführten Vermögen entrichtete, ist nämlich ein starkes Indiz dafür, dass die Errichtung einer intransparenten („erstarrten“) Stiftung FL vom „wirtschaftlichen“ Stifter seinerzeit gar nicht erst gewollt war. Diese Annahme ist umso wahrscheinlicher, als der „wirtschaftliche“ Stifter von kompetenten,

erstklassigen Rechtsberatern mit hoher Reputation begleitet und unterstützt wurde (z. B. Name Stiftungsrat). Bei Zutreffen des von der Abgabenbehörde als Schutzbehauptung gewerteten Vorbringens (Schenkungssteuerhinterziehung) hätten sich die renommierten Berater des „wirtschaftlichen“ Stifters wohl einer finanzstrafrechtlichen Beitragstäterschaft schuldig gemacht. Ein derart hohes Risiko, die Berufsbefugnis zu verlieren, wären diese österreichischen Berater höchstwahrscheinlich nicht eingegangen. Dem Umstand, dass der „wirtschaftliche“ Stifter seinerzeit keine intransparente („erstarrte“) Stiftung FL gründen lassen wollte, sondern eine transparente („kontrollierbare“) Stiftung FL bei Dispositionsbefugnis des „wirtschaftlichen“ Stifters, ist auch für den Nachfolgezeitraum von Bedeutung, weil die Stifterrechte lt. Aussage von Name.d.Bf niemals geändert wurden. Außerdem spricht viel dafür, dass das, was einer — durch welches Instrumentarium (z. B. Mandatsvertrag, Treuhandvertrag, Statut, Beistatut, wechselseitiges Abhängigkeitsverhältnis) auch immer — „kontrolliert“, von seinem Nachkommen „kontrolliert“ wissen will. Wenngleich dieser prima facie-Betrachtung — anders als den Indizien — nur wenig Beweiskraft zukommen wird, so ist im Gesamtbild doch davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige auch diese „Vermutungsbasis“ erst durch einen „Gegenbeweis“ zumindest erschüttern muss, bevor ernsthaft von einer der allgemeinen Lebenserfahrung zuwiderlaufenden, atypischen Intransparenz einer FL-Familienstiftung ausgegangen werden kann (*Pröll, aaO*)

Personenidentität von (Erst-)Begünstigter und „wirtschaftlich Verfügungsberechtigter“ - Indiz für „transparente“ FL-Familienstiftung

Der Umstand, dass die Steuerpflichtige nicht nur „wirtschaftlich Verfügungsberechtigte“ ist, sondern zudem auch Erstbegünstigte des ausländischen Rechtsgebildes, indiziert unter Bedachtnahme auf die im Fachschrifttum angesprochenen Erfahrungen im Umgang mit liechtensteinischen Stiftungen eine Dispositionsbefugnis von Name.d.Bf ¹⁸.

Im Widerspruch zu Erfahrungen des täglichen Wirtschaftslebens stehende Argumentation und unzureichende Beweisvorsorge - prima facie- Beweisführung

Die Vorstellung, dass zwischen dem als Treugeber anzusehenden „wirtschaftlichen“ Stifter und dem als Treuhänder fungierenden „rechtlichen“ Stifter weder ein Treuhand- noch ein Mandatsvertrag abgeschlossen wurde und auch keine Vereinbarung mit vergleichbarem Gehalt existiert, hat eine überragende Wahrscheinlichkeit gegen sich. Dass sich ein Berufstreuhänder in seiner Eigenschaft als „rechtlicher“ Stifter auf ein „Treuhandverhältnis“ mit dem „wirtschaftlichen“ Stifter einlässt, obgleich ihm letzterer keine verbindlichen und konkreten Richtlinien in Bezug auf den Umgang mit dem treuhändisch zu verwaltenden Stiftungsvermögen vorgibt, steht in auffälligem und krassem Widerspruch zu den allgemeinen Erfahrungen des täglichen Wirtschaftslebens. Die Annahme, dass tatsächlich keine Vereinbarung existiert, in der ein Modus der laufenden Stiftungsverwaltung, die Honoraransprüche des Berufstreuhänders oder etwa die Delegation der Organe durch den „rechtlichen“ Stifter festgeschrieben wird, ist - für sich gesehen - schon höchst unwahrscheinlich. Dies gilt umso mehr unter dem Vorzeichen,

dass die der Abgabenbehörde vorgelegten Statuten und Beistatuten diesbezüglich nichts hergeben. Und selbst jene Steuerpflichtigen, die sich durch

¹⁸ Vgl. V. H \ddot{u} gel, Stifterrechte in \ddot{O} sterreich und Liechtenstein (2008) 17 f; vgl. auch Rechtsauskunft BMF v. 17.01.2007, EAS 2799; vgl. Pr \ddot{o} ll, \ddot{O} StZ 2009/1056;

¹⁹ VwGH 31.07.1996, 92/13/0020; VwGH 15.09.1988; 87/16/0165;

einseitige Willenserkl \ddot{a} rung ihrer Option zur faktischen Einflussnahme auf das Stiftungsverm \ddot{o} gen und Stiftungsgeschehen selbstlos, freiwillig und unwiderruflich begeben („Erstarrungsprinzip“), obwohl ein Verzicht auf die Dispositionsbefugnis \ddot{u} ber das in die Stiftung FL eingebrachte Verm \ddot{o} gen nach liechtensteinischem Recht gar nicht gefordert ist, und damit einen atypischen Geschehensverlauf (BFG 24.01.2012, RV/0674-W/10, S. 27, steuerlicher Vertreter im Rahmen der m \ddot{u} ndlichen Berufungsverhandlung: „Es trifft zwar zu, dass 99% aller Stiftungen in Liechtenstein als transparente Stiftungen anzusehen sind“) begr \ddot{u} nden, werden bei Errichtung einer Stiftung FL wohl nicht darauf verzichten, dem Treuh \ddot{a} nder verbindliche Richtlinien im Hinblick auf den Umgang mit einem treuh \ddot{a} ndisch zu verwaltenden Stiftungsverm \ddot{o} gen vorzugeben.

Unter all diesen Gesichtspunkten ist es nicht glaublich, wenn Name.d.Bf zum Ausdruck bringt, dass es eine derartige Vereinbarung nicht gab. Wahrscheinlich ist demgegen \ddot{u} ber, dass die Abgabenbeh \ddot{o} rde einen „Treuhandvertrag“ oder Vertrag mit \ddot{a} hnlichem wirtschaftlichen Gehalt nicht zu Gesicht bekam, weil es eine derartige Offenlegung f \ddot{u} r die Steuerpflichtige ziemlich erschwert h \ddot{a} tte (vgl. Hosp, \ddot{O} StZ 2008, 319;), das Damoklesschwert eines „steuerlichen Durchgriffs“ bei der Stiftung FL FL abzuwenden und die Prim \ddot{a} rabschirmwirkung von der inl \ddot{a} ndischen Besteuerung zu erhalten. Dass weder ein Treuhandvertrag, Mandatsvertrag oder Vertrag mit \ddot{a} hnlichem Gehalt existiert, der zumindest verbindliche Richtlinien im Hinblick auf den Umgang mit einem treuh \ddot{a} ndisch zu verwaltenden Stiftungsverm \ddot{o} gen vorgibt und im Regelfall Aufschluss \ddot{u} ber die Treugeberstellung sowie dar \ddot{u} ber gibt, ob und inwieweit dem „wirtschaftlichen“ Stifter ein Weisungsrecht in Bezug auf die laufende Verwaltung des Stiftungsverm \ddot{o} gens zukommt, hat eine hohe Wahrscheinlichkeit gegen sich. (Dass ein Weisungsrecht bei der Bestellung von Stiftungsr \ddot{a} ten bestand, geht aus dem Kundenbesuchsblatt der *** vom 09.02.2001 hervor; abgelegt als Blatt 293 im Arbeitsbogen des Pr \ddot{u} fers; zur rechtlichen W \ddot{u} rdigung dieses Faktums s. weiter unten).

Einerseits kann dem Steuerpflichtigen nicht der Beweis („Negativbeweis“) dar \ddot{u} ber abverlangt werden, dass bei Gr \ddot{u} ndung der treuh \ddot{a} ndisch errichteten Stiftung FL kein Treuhandvertrag oder Vertrag mit \ddot{a} hnlichem Gehalt geschlossen wurde. Andererseits darf aber nicht \ddot{u} bersehen werden, dass der Steuerpflichtige seiner erh \ddot{o} hten Offenlegungspflicht erst dann nachkommt, wenn er eine Gesamtdarstellung des steuerrelevanten Auslandsachverhalts zu Wege bringt.²⁰ Denjenigen, der

aufklärungsbedürftige Sachverhalte im Fürstentum Liechtenstein verwirklicht, wo österreichische Behörden bekanntlich keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, trifft infolge der erhöhten Offenlegungspflicht eine erhöhte Verpflichtung zur Beweisvorsorge und Beweismittelbeschaffung.²¹

Dadurch soll verhindert werden, dass ein Beweis in Anbetracht der sich „unerreichbar“ im Ausland befindlichen Beweismittel nicht bzw. nicht mehr erhoben werden kann. Selbst einschlägige Auskunftverbote sind für die Aufklärung grenzüberschreitender Sachverhalte völlig unbeachtlich.

Die Lehre leitet die Vorsorgepflicht aus § 138 (2) BAO („Richtigkeit zu beweisen“) ab. Die Verpflichtung zur Beweisvorsorge ist zum einen dann besonders umfassend, wenn die Ermittlungsmöglichkeiten der österreichischen Abgabenbehörde hinsichtlich der sich auf das „Steueroasenland“ Liechtenstein erstreckenden Sachverhaltsmomente gegen Null tendieren²², und zum zweiten, wenn - wie im gegenständlichen Fall - ein atypisches Geschehen (intransparente Stiftung FL ohne Dispositionsbefugnis der „wirtschaftlich Verfügungsberechtigten“) behauptet wird. Der VwGH brachte unter Hinweis auf die Bekanntheit Liechtensteins als „Steueroasenland“ zum Ausdruck, dass es Beziehungen zum „Gefahrenherd“ Liechtenstein dem Abgabepflichtigen von Anbeginn zur Pflicht

²⁰ UFS 23.05.2005, RV/1232-W/02;

²¹ VwGH 6.01.2006, 2004/15/006; VwGH 30.05.1995, 91/13/0248;

²² Vgl. *Loukota*, Internationale Steuerfälle, Tz 429 ff; vgl. auch *Kotschnigg*, ÖStZ 1992, 84; VwGH 25.05.1993, 93/14/0019;

machen, Sorge dafür zu tragen, dass im Bedarfsfall eine Dokumentation und Aufhellung aller relevanten „Entflechtungen“ (unwiderrufliche Trennung des Stiftungsvermögens vom „wirtschaftlichen“ Stifter) gegenüber der österreichischen Abgabenbehörde möglich ist.

Seitens der Steuerpflichtigen hätte es auch im gegenständlichen Fall keines denkunmöglichen Beweises („Negativbeweises“) darüber bedurft, dass bei Gründung der offensichtlich treuhändisch errichteten Stiftung FL kein Treuhandvertrag oder Vertrag mit „ähnlichem Gehalt“ geschlossen wurde. Die Verpflichtung zur Beweisvorsorge hätte aber geboten, eine Vereinbarung zu treffen, in der die rechtliche Verselbständigung des vom „wirtschaftlichen“ Stifter gewidmeten Vermögens nach außen hin (und für die ö. Abgabenbehörde im Nachhinein erkennbar) klar und deutlich zum Ausdruck kommt. Das diesbezügliche Unterlassen darf nicht zu Lasten des österreichischen Abgabenspruchs gehen. In der Beziehung zu einer liechtensteinischen „Gesellschaft“ kommt der Steuerpflichtige seiner Beweisvorsorgeverpflichtung erst dann vollumfänglich nach, wenn er (z. B. durch Urkunde) im Nachhinein dokumentieren kann, dass weder der „wirtschaftliche“ Stifter/Verfügungsberechtigte noch ein Begünstigter faktischen Einfluss auf das Stiftungsgeschehen zu nehmen vermag. In diesem Sinne wies Wiesner

schon frühzeitig darauf hin, dass im Wege einer erhöhten Mitwirkungsverpflichtung stiftungsorganisatorisch ausgeschlossen werden müsse, dass der „wirtschaftliche“ Stifter und seine Angehörigen auf die Gestionierung des Stiftungsvermögens oder die Gewährung an ihn und seine Angehörigen lenkend und bestimmend Einfluss nehmen können. Der VwGH brachte wiederholt zum Ausdruck, dass der Steuerpflichtige das abgabenrechtliche Risiko aus der Beziehung zu einer liechtensteinischen Stiftung selbst dann trägt, wenn er sich im Nachhinein außer Stande sieht, die der österreichischen Abgabenbehörde unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Auslandssachverhaltselemente durch eine lückenlose Beweisführung zu erhellen²³ oder die von der österreichischen Abgabenbehörde vermuteten Auslandssachverhaltsmomente durch Glaubhaftmachung behaupteter atypischer Geschehensabläufe (Errichtung und Fortsetzung einer intransparenten, „erstarrten“ und „nicht kontrollierbaren“ Stiftung FL) zu widerlegen.²⁴

Nach *Gassner* findet die Vermutung, wonach die Einkünfte einer liechtensteinischen Stiftung dem dahinter stehenden Stifter/Begünstigten mit Wohnsitz in Österreich zuzurechnen sind, vor dem Hintergrund einer mangelhaften Beweisvorsorge und Beweismittelbeschaffung Deckung in der VwGH-Rechtsprechung²⁵. Er gibt zu bedenken, dass es gelegentlich mühsam sei, die Steuerfreiheit des Stifters/Begünstigten unter Beweis zu stellen. Dies könne oft nur in jenen Fällen gelingen, in denen die rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der liechtensteinischen Stiftung gegenüber der österreichischen Abgabenbehörde zur Gänze offengelegt werden.²⁶ Den Ausführungen Gassners zufolge ist im Hinblick auf die Zurechnung liechtensteinischen Stiftungsvermögens an den Stifter/Begünstigten eine prima-facie-Beweisführung dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige seiner erhöhten Beweisvorsorgepflicht nicht hinreichend bzw. nur selektiv nachkommt.

Bei besonderer Schwierigkeit eines exakten Beweises darf die Abgabenbehörde auf den Beweis des ersten Anscheins Bezug nehmen. Die entsprechende Legitimation dafür

²³ VwGH 25.01.2001, 97/14/0061; UFS 7.1.2009, RV/0121-F/06;

²⁴ VwGH 19.09.1995, 95/14/0039; VwGH 6.04.1995, 93/15/0060; Stoll, 1559; *Doralt*, EStG, TZ 269 zu g 4' EStG 1988;

²⁵ VwGH 19.03.1974, 1527/72; VwGH 25.05.1993, 93/14/0019;

²⁶ Vgl. *Gassner*, LJZ 3/2004;

ergibt sich aus dem in § 167 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung.²⁷ Da der Beweisvorsorgepflicht im gegenständlichen Fall nicht vollumfänglich bzw. nur selektiv nachgekommen wurde, der Auslandsachverhalt schwer durchschaubar ist und eine schwierige Beweissituation eintritt,²⁸ zumal sich das zu beurteilende Geschehen auf

die „Steuroase“ Liechtenstein erstreckt, geht die Abgabenbehörde - ungeachtet der von ihr ins Treffen geführten Indizienbeweise - prima facie und einem Erfahrungsgrundsatz („wenn- dann meist“) folgend, der im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung selbst vom steuerlichen Vertreter der Frau Bf. bestätigt wurde (BFG 24. 01.2012, RV/0674-W/10, S. 27, Vertreter: „Es trifft zwar zu, dass 99% aller Stiftungen in Liechtenstein als transparente Stiftungen anzusehen sind...“), von der begründeten Annahme aus, dass sich ein inländischer Steuerpflichtiger als „wirtschaftlicher“ Stifter (nach dessen Tod der „wirtschaftlich Verfügungsberechtigte“) nicht freiwillig und ohne Not seiner Option zur faktischen Einflussnahme auf jene liechtensteinische Stiftung begeben wird, die in seinem Auftrag durch einen Treuhänder errichtet wurde (Vgl. *Pröll*, ÖStZ 2009, 1056). In seinem Urteil v. 26.05.2010, 3 ob 1/10 brachte der OGH zum Ausdruck, dass Untersuchungen der liechtensteinischen Rechtslage und die Analyse der Rechtsprechung des FL OGH eine hohe Missbrauchsanfälligkeit der Rechtsform Stiftung aufgezeigt hätten. Dies basiere auf einem von der Rechtsprechung des FL OGH abgesegneten Leitbild der Stiftung als „Institution freier privatwirtschaftlicher Betätigung mit zurückgedrängter öffentlicher Aufsicht mit scheinbar unbegrenzter

²⁷ Vgl. *Völlmecke*, DStR 1996, 1070;

²⁸ Vgl. *Gassner*, Interpretation (1971) 61 f;

Stifterfreiheit²⁹. Sowohl bei der liechtensteinischen Stiftung, als auch bei der österreichischen Privatstiftung habe das eigentümerlose Vermögen Rechtspersönlichkeit. Dessen Verselbständigung mit Fokussierung auf den allein maßgeblichen Stifterwillen lt. Stiftungsstatut (Stiftungserklärung) sei aber nur in jenen Fällen verwirklicht, in denen der „wirtschaftliche“ Stifter über keine Gestaltungsrechte verfüge und damit den Zugriff auf das Vermögen iSd „Erstarrungsprinzips“ verloren habe. Die Besonderheit des liechtensteinischen Stiftungsrechts liege typischerweise aber gerade in den Durchbrechungen dieses „Erstarrungsprinzips“ und sei einer besonders weitgehenden Stifterfreiheit zuträglich. Durchbrechungen des „Erstarrungsprinzips“ würden durch die Anonymität der üblicherweise „hinterlegten“, in der Regel treuhänderisch errichteten Stiftungen, bei denen das liechtensteinische Treuhandunternehmen als „rechtlicher“ Stifter auftrete und der „wirtschaftliche“ Stifter im Verborgenen bleibe (*Bösch*), ermöglicht, was vor allem auf den Umstand zurückgeführt werden könne, dass der Berufstreuhänder aufgrund seiner Berufs- und Standespflichten zur Erteilung von Auskünften nicht berechtigt sei.

Da die Mehrzahl der Stiftungen durch einen Berufstreuhänder errichtet werde, sei es außenstehen Dritten, selbst wenn sie um die Existenz der Stiftung Bescheid wissen, im Regelfall verunmöglicht, die liechtensteinische Stiftung einem ganz bestimmten Investor zuzuordnen.³⁰ Nach Ansicht des OGH kann von einem „Opting- out aus dem Erstarrungsprinzip“ gesprochen werden. Die liechtensteinische Stiftung sei entgegen ihrer

grundsätzlichen Definition „Dienerin der Belange des Stifters, nicht der Stifter ist Diener der Rechtsform Stiftung“, sodass in Wahrheit also das „eigentümerlose Vermögen“ vom Stifter in seiner „eigentümerähnlichen Stellung“ beherrscht würde.

²⁹ OGH 26.05.2010, 3 Ob 1/10h; ZfS 2010, 116; vgl. auch Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht (2005) 6; vgl. Gruber, Aufsichtsrat aktuell 2010, H 5, 28;

³⁰ Vgl. Hügel, Stifterrechte in Österreich und Liechtenstein (2008) 5;

Am 11.08.2015 übermittelte der Berichterstatter des BFG der Beschwerde führenden Partei diese Stellungnahme des FA vom 10. August 2015 (1+31 Seiten 'vorbereitender Schriftsatz') zur Kenntnis und Gegenäußerung.

Am 19.08.2015 fand im fortgesetzten Verfahren eine mündliche Beschwerdeverhandlung (1. Termin) vor dem Senat statt:

Die Bf. verwies auf das VwGH-Erkenntnis.

Der FA-Vertreter vertrat die Ansicht, dass er nicht dieser Ansicht wäre und verwies auf die Formulierung im VwGH-Erkenntnis. Es wäre nur eine Schärfung in der Formulierung durchzuführen. Im Übrigen enthalte die Stellungnahme des Finanzamtes keinen neuen Sachverhalt und betrifft im Wesentlichen rechtliche Ausführungen. Sachverhaltsbezogene Schlüsse wurden aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers gezogen.

Der Berichterstatter wies auf Seite 50 eines Aktenteiles hin, in dem die Verstorbene als "wirtschaftliche Begründerin" bezeichnet ist. [Er] forderte die [Vertretung der] Bf. auf, den Gründungsakt zwischen Stifter und Bank und das Statut vom 30. Jänner 2002, wie im Beistatut vom selben Tag erwähnt, vorzulegen.

Amtsvertr. übergab ein Schriftstück betreffend Kundenbesuche Name.d.Bf an das BFG und in Kopie auch an den Vertreter der Bf.

Sodann erging der Beschluss, die Vhdlg. auf den 25. November 2015, 9:00 Uhr im Verhandlungssaal 1 H16 zu vertagen und dass die verlangten Unterlagen bis längstens 2 Wochen einlangend vor dem neuen Verhandlungstermin dem Gericht zu übermitteln seien.

Im Schriftsatz vom 02.10.2015 nahm der steuerliche Vertreter der Bf. zur mündlichen Senatsverhandlung vom 19.08.2015 wie folgt Stellung:

"In der mündlichen Senatsverhandlung vom 19.8.2015 wurden wir als steuerlicher Vertreter unserer Mandantschaft aufgefordert folgende Unterlagen vorzulegen:

1. Gründungsakt zwischen Stifter und Bank: Die Gründungsstatuten der StiftungFL vom 1982 befinden sich bereits im Steuerakt und wurden von unserer Mandantschaft am 28.3.2008 (Anlage zur VwGH Beschwerde vom 8.2.2012 Nr. 1) vorgelegt. Der Auftrag zur Gründung der StiftungFL vom 1982 befindet sich ebenfalls im Steuerakt und wurde am 28.3.2008 (Anlage zur VwGH Beschwerde vom 8.2.2012 Nr. 51) vorgelegt. Nach schriftlicher Anfrage an die mit der StiftungFL betrauten Anwälte, Stiftungsvorstände und Steuerberater wurde uns einhellig mitgeteilt, dass alle Unterlagen bereits im ursprünglichen Beschwerdeverfahren vorgelegt worden sind.

2. Statut vom 30.1.2002, wie im Beistatut vom selben Tag erwähnt: Das vom Berichterstatter geforderte Statut vom 30.1.2002 befindet sich bereits im Steuerakt und wurde am 4.5.2009 (Anlage zur VwGH Beschwerde vom 8.2.2012 Nr. 2) vorgelegt.

In der mündlichen Senatsverhandlung vom 19.8.2015 wurde uns darüber hinaus von Herrn Amtsvertreter ein Schriftstück betreffend "Kundenbesuche der Frau Name.d.Bf" übergeben. Dieses Schriftstück war bereits im ursprünglichen Beschwerdeverfahren bekannt und ist in der VwGH Beschwerde vom 8.2.2012 als Anlage Nr. 48 enthalten. Dieses Schriftstück war der belangten Behörde mindestens seit 13.1.2009 bekannt. Eine genauere Durchsicht dieses Schriftstückes ergibt, dass es sich um das Stammdatenblatt der StiftungFL geführt von der *** Treuhand AG handelt. Der Name von Name.d.Bf kommt in diesem Schriftstück nicht vor. Insofern erschließt sich die Schlussfolgerung nicht, dass dieses Schriftstück ein Beweis für die Kundenbesuche derName.d.Bf bei der *** Treuhand AG sei.

Name.d.Bf BFG: Dort sind Weisungen a) betreffend "Nachfolgeregelung der Stiftungsräte 8.6.94" und b) betreffend "Beistatutenänderung gem. Weisung 16.8.96, siehe auch A.V.Name.d.Bf.96 - nach Absprache mit StiftungsratsmitgliedN (Anm. = Stiftungsratsmitglied) erst nach Ableben der Erstbegünstigten durchführen (siehe AV 18.11.96)", ferner die Besitzverhältnisse an den Aktien der H-AG , Vaduz (100% von StiftungFL gehalten) vermerkt.

Darüber hinaus wurden wir in der mündlichen Senatsverhandlung vom Berichterstatter darauf hingewiesen, dass Name.d.Bf bei den Hintergrundinformationen der *** Treuhand AG (enthalten in der VwGH Beschwerde vom 8.2.2012 Anlage Nr. 50) als wirtschaftlich berechnigte Person angeführt ist. Im selben Schriftstück wird als einzelzeichnungsberechnigte Person nur Stiftungsrat als Organ der StiftungFL ausgewiesen. Dass unsere Mandantschaft zeichnungs- oder anderweitig verfügungsberechnigt über das von der *** Treuhand AG verwaltete Vermögen wäre, ergibt sich aus diesem Schriftstück nicht. Im Gegenteil, es wird in diesem Schriftstück auf die Regelungen der beistatutarischen Bestimmungen verwiesen. In diesen Beistatuten wurde eine Verfügungsmöglichkeit durch die Begünstigte nicht vorgesehen.

Auch nach österreichischem Recht gegründete Privatstiftungen müssten gem. §2 Z. 75 lit. b) BWG als wirtschaftliche Eigentümer die Begünstigten und nicht den Vorstand der Privatstiftung gegenüber der Bank angeben.

Abschließend erlauben wir uns darauf hinzuweisen; dass das VwGH-Erkenntnis vom 25.3.2015 die angefochtenen Bescheide aufgehoben hat. Ein aufhebendes Erkenntnis schafft jedenfalls einen endgültigen und verbindlichen Abspruch über das Vorliegen einer Rechtsverletzung zwischen den Parteien des Verfahrens vor dem VwGH. Unter Anwendung des § 42 Abs. 3 VwGG tritt das Verfahren ex lege in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Entscheidung befunden hat. Gem. § 63 Abs. 1 VwGG ist das Bundesfinanzgericht verpflichtet unverzüglich den Rechtszustand entsprechend der Rechtsanschauung des VwGH herzustellen."

Im Schriftsatz vom 11.11.2015 replizierte der steuerliche Vertreter auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 10.08.2015 wie folgt:

"Das Finanzamt hat am 10.8.2015 einen vorbereitenden Schriftsatz zur mündlichen Verhandlung vom 19.8.2015 übermittelt. Zu den wesentlichen Aussagen dieses Schriftsatzes erlauben wir uns wie folgt zu replizieren:

1. VwGH 25.02.2015, 2015/13/0003

In dem zitierten Urteil war ein grundsätzlich verschiedener Sachverhalt Basis der Entscheidung. In dem vom VwGH zu entscheidenden Fall lag unbestritten ein Mandatsvertrag zwischen Stifter und Stiftungsrat vor, der dem Stifter umfangreiche Einflussmöglichkeiten ermöglichte. Hier führt der VwGH zutreffend aus, dass entscheidend ist, ob das Zurechnungssubjekt (die FL-Stiftung) über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Es ist für Zwecke der Einkünftezurechnung nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden. Dem Stifter und Erstbegünstigten ist das formal übertragene Vermögen weiterhin zuzurechnen, da er aufgrund des Mandatsvertrags das Vermögen nicht aus der Hand gegeben hat. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung des Vermögens zukommt. Letztlich führt der VwGH aus, sind die Stiftungsräte verpflichtet, das Mandat nach den Weisungen der zur Erteilung von Instruktionen Berechtigten auszuüben, und sind sie zu selbständigen Handeln nur dann befugt, wenn dies zur Wahrung der Interessen des Auftraggebers erforderlich ist, ist in der Regel davon auszugehen, dass das Vermögen im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters verbleibt und damit die Einkünfte dem Stifter zuzurechnen sind.

Conclusio:

Aufgrund des Fehlens eines Mandatsvertrags oder eines ähnlichen Vertrages, der die Stiftungsräte an den Willen unserer Mandantschaft bindet und Basis für eine faktische Einflussmöglichkeit darstellt, ist das Zurechnungssubjekt des Vermögens und damit auch der erwirtschafteten Erträge die FL-Stiftung.

2. VwGH 25.03.2015, 2012/13/0033

In dem unseren Fall entscheidenden Erkenntnis weist der VwGH zu Recht darauf hin, dass im angefochtenem Bescheid nicht schlüssig dargestellt werden konnte, dass eine

Dispositionsbefugnis unserer Mandantschaft über das Vermögen der FL-Stiftung gleich einem treuhändig verwalteten Bankkonto/Bankdepot bestand. Die Einkünfte der Stiftung sind nur dann dem Stifter bzw. Begünstigten zuzurechnen, wenn diesem Personenkreis eine Dispositionsbefugnis vergleichbar mit einem treuhändig verwalteten Bankkonto/Bankdepot zukommt.

Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an dem Vermögen hat nach österreichischen Grundsätzen zu erfolgen. Die Bezeichnung als wirtschaftlich berechnete Person nach den liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften kann den österreichischen Zurechnungskriterien als wirtschaftliche Eigentümerin nicht gleichgesetzt werden. Da lediglich auf Vermutungsebene von der Behörde von einem Mandatsvertrag ausgegangen worden ist, kann keine volle Zurechnung der Stiftungserträge an unsere Mandantschaft erfolgen. Auch die aus Sicht der Behörde ungenügende Offenlegung der treuhändigen Gründung der FL-Stiftung vermag nicht zwingend einen Aufschluss über ein Weisungsrecht des Stifters in Bezug auf die laufende Verwaltung des Stiftungsvermögens geben.

Die Behörde führt in ihrem Schriftsatz vom 10.8.2015 in fett gedruckten Lettern auf Seite 6f zutreffend aus, dass konkret nachgewiesen werden muss, inwieweit unsere Mandantschaft Einfluss auf die FL-Stiftung nehmen konnte.

Conclusio:

Da der Sachverhalt gegenüber dem vom VwGH entschiedenen Sachverhalt unverändert besteht, tritt die Bindungswirkung an die Rechtsansicht des VwGH vollumfänglich ein. In diesem Zusammenhang erlauben wir uns abermals auf § 63 Abs. 1 VwGG hinzuweisen, der die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mittel unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Der Berufung vom 17.6.2009 ist im vollen Umfang stattzugeben.

3. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165

Auch in diesem Fall stellte die Behörde die Vermutung an, dass ein Mandatsvertrag vorliege. Das Vorliegen eines Mandatsvertrags ist ein wesentliches Indiz dafür, dass das Stiftungsvermögen nicht aus dem Herrschaftsbereich des Stifters ausgeschieden ist. Die dazu von der Behörde angestellten und hinsichtlich des Vorliegens eines Mandatsvertrags überhaupt nur auf Vermutungsebene getroffenen Schlussfolgerungen reichen nicht aus, um eine solche weitgehende Feststellung, nämlich die Zurechnung der Einkünfte an den Stifter, zu tragen. Dabei wird abermals darauf hingewiesen, dass der wirtschaftlich Berechnete nach dem liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften zur Verhinderung von Geldwäsche nicht mit den österreichischen einkommensteuerrechtlichen Zurechnungskriterien gleichgesetzt werden kann.

Conclusio:

Dieses Urteil steht im Einklang mit dem Urteil vom 25.03.2015, 2012/13/0033.

Die Vermutung des Vorliegens eines Mandatsvertrags reicht nicht aus, um die Einkünftezurechnung an den Stifter zu bewirken. Vielmehr ist die Behörde gefordert den Nachweis für das Vorliegen eines Mandatsvertrags zu erbringen.

Statut StiftungFL vom 1982 - Indiz für "transparente" FL-Familienstiftung:

Es wird in dieser Textpassage ausgeführt, dass Änderungen der Statuten und Beistatuten durch den Stifter genehmigt werden müssen. Dieses Recht sei auf unsere Mandantschaft übergegangen. Unsere Mandantschaft wird im Schriftsatz in weiterer Folge als "wirtschaftlich Verfügungsberechtigte" bezeichnet, obwohl vermutlich die "wirtschaftlich Berechtigte" nach dem Sorgfaltspflichtvorschriften gemeint ist. Eine "wirtschaftliche Verfügungsberechtigung" lässt sich aus den genannten Statuten nicht ableiten.

Das Zustimmungsrecht unserer Mandantschaft stellt auf keinen Fall eine Dispositionsbefugnis über Vermögen der FL-Stiftung dar. Soweit man das österreichische Privatstiftungsrecht als Maßstab für die erlaubten Einflussmöglichkeiten von Stiftern heranziehen möge, und nach der Rechtsprechung des VwGH ist dies wohl zweifellos der Fall, ist nicht einmal ein vorbehaltenes Änderungs- und/oder Widerrufsrecht des Stifters betreffend die Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden ausreichend um die Stiftungserträge dem Stifter zuzuordnen.

Umso vernachlässigbarer erscheint der Umstand der Zustimmung zu Änderungen der Stiftungsstatuten und Beistatuten die von den Stiftungsräten veranlasst sind. Dieser Umstand kann keinen Beitrag zum Nachweis der bestehenden Einflussmöglichkeiten unserer Mandantschaft liefern. Es ist unserer Mandantschaft nicht möglich selbst Änderungen in den Statuten oder Beistatuten zu veranlassen. Nur wenn der Stiftungsrat von sich aus tätig wird und eine Änderung dieser Dokumente anstrebt, kommt es zu dem passiven Recht "Zustimmung". Insofern hat unsere Mandantschaft keine Möglichkeit von sich aus über das Vermögen der FL-Stiftung zu disponieren. Eine andere Sichtweise würde wohl zudem Ergebnis führen, dass jede österreichische Stiftung und Kapitalgesellschaft als transparent anzusehen ist, da den Gesellschaftern und Stiftern regelmäßig die Möglichkeit offen steht, die Stiftungsurkunde, Gesellschafts-verträge oder Satzungen zu ändern. Im Falle einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist es nach österreichischem Recht sogar zulässig, der Geschäftsführung per Gesellschafterbeschluss Weisungen für die Verwaltung des Vermögens zu erteilen, ohne die Erträge, die aus diesem Vermögen erwirtschaftet werden, direkt dem Gesellschafter zuzurechnen.

Undatiertes Beistatut - Indiz für "transparente" FL-Familienstiftung

Dieser Punkt ist eine Folge des unter Punkt 4. angesprochenen Zustimmungsrechts unserer Mandantschaft. Es wird von Seiten der Behörde erwähnt, dass das Statutenänderungsrecht ein höchstpersönliches Recht des Stiftungsrates ist und keiner rechtsgeschäftlichen Übertragung zugänglich ist.

Conclusio:

Es ist nicht verständlich, wie die Ausübung des bereits erwähnten Zustimmungswerts ein weiteres zusätliches Indiz für das Bestehen der Dispositionsbefugnis über das Vermögen der FL-Stiftung sein kann. Dass für die Behörde das Zustimmungswert ein Indiz für die "Transparenz" der Stiftung ist und die tatsächliche Ausübung dieses Rechtes ein weiteres zusätliches Indiz ist, was scheinbar die Beweiskraft erhöhen soll, erscheint nicht nachvollziehbar.

Die weiteren Ausführungen zu dem den Stiftungsräten höchstpersönlich zustehenden Recht Statutenänderungen durchzuführen, sei entgegenzuhalten, dass es unserer Mandantschaft auch nicht möglich war, derartige Änderungen zu veranlassen. Damit stellt sich die Einflussmöglichkeit unserer Mandantschaft als sehr bescheiden dar. Zieht man den Vergleich zu der im österreichischen Privatstiftungswert erlaubten Einflussnahme der Stifter gegenüber der Privatstiftung ohne die Einkünfte der Privatstiftung dem Stifter zuzurechnen, ergibt sich aus dem Umstand des Zustimmungswerts kein Indiz für eine transparente Stiftung. Den Ausführungen der Behörde, dass jede dem Stifter zur Verfügung stehende Möglichkeit, die Geschicke der Stiftungsverwaltung zu lenken der Primärabschirmwirkung von der österreichischen Besteuerung abträglich ist, ist zu widersprechen. Diese Ausführungen stehen im klaren Widerspruch zu der VwGH Judikatur, die verlangt, dass die Zurechnungskriterien für Einkünfte für in- und ausländische Erträge nach denselben Prinzipien zu erfolgen hat.

Gleichsetzung des Zustimmungswerts mit dem Vorliegen eines Mandatsvertrags

Den Ausführungen der Behörde folgend, findet die Bindung der Stiftungsräte und damit der Einfluss auf das Vermögen der Stiftung durch die Gestaltung der Statuten, Beistatuten und Regelmente statt. Diese Bindung der Stiftungsräte wird in den zuvor bereits erwähnten Zustimmungswert(en) unserer Mandantschaft verankert. Dieses Zustimmungswert wird in weiterer Folge einem Mandatsvertrag gleichgesetzt.

Conclusio:

Wie bereits ausführlich in den Vorpunkten erläutert ist das passive Recht "Zustimmung" nicht als Dispositionsrecht über das Vermögen der FL-Stiftung zu verstehen. Anderenfalls gäbe es wohl keine juristische Person weder inländische noch ausländische, die als Einkommenszurechnungssubjekt in Frage käme.

Nichtentrichtung der Schenkungssteuer

Die Nichtentrichtung der Schenkungssteuer im Zusammenhang mit der Gründung der FL-Stiftung wird als Indiz gewertet, dass der damalige Stifter das Vermögen nicht tatsächlich an die FL-Stiftung übertragen wollte. Das Zugeständnis der Schenkungssteuerhinterziehung wird nur als bloße Schutzbehauptung gewertet, da dieser Hinterziehungsvorwurf bereits verjährt ist.

Conclusio:

Die Behörde bleibt den Nachweis schuldig, dass die zugegebene Schenkungssteuerhinterziehung eine bloße Schutzbehauptung ist. Mit der Reputation der

beteiligten Berater ist für diesen Umstand nichts zu gewinnen, da davon auszugehen ist, dass die Berater sehr wohl auf diesen Umstand hingewiesen haben. Ob ein Fehlverhalten eines Mandanten den Beratern zuzurechnen ist, hat auf die Zurechnung der Einkünfte der FL-Stiftung keinen Einfluss. Eine Dispositionsbefugnis unserer Mandantschaft über das Vermögen der FL-Stiftung lässt sich daraus nicht ableiten.

Personenidentität von "Begünstigte" und "wirtschaftlich Verfügungsberechtigte"

Wie bereits zuvor erwähnt ist unsere Mandantschaft nicht "wirtschaftlich Verfügungsberechtigte". Auch nach österreichischem Privatstiftungsrecht wäre eine Personenidentität von Stifter und Begünstigtem zulässig und die Erträge würden weiterhin der Stiftung zugerechnet werden.

Ausführungen zur Beweisvorsorgepflicht

Den Ausführungen kann entgegengehalten werden, dass alle Unterlagen und Dokumente vorgelegt worden sind. Dieser Umstand wurde uns auch von den Stiftungsräten, Rechtsanwälten und Steuerberatern der FL-Stiftung einhellig bestätigt. Wir legen die entsprechenden Bestätigungen diesem Schreiben bei. Damit entbehren die Ausführungen zu diesem Thema in unserem Fall jeglicher Anwendung. Ein Negativbeweis des Nicht-vorhanden-Seins eines Mandatsvertrags kann nicht erbracht und vom Abgabepflichtigen auch nicht verlangt werden. Ist es unmöglich oder unzumutbar Beweismittel vorzulegen, findet die erhöhte Mitwirkungspflicht unserer Mandantschaft ihre Grenze. Einen Beweis für die Nichtexistenz eines Mandatsvertrags kann es nicht geben. Insofern bürdet die Behörde unserer Mandantschaft die Beschaffung eines unzumutbaren Beweises auf.

Aufgrund des unveränderten Sachverhalts und der eindeutigen Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist der Berufung vom 17.6.2009 statt zugeben.

Zusammenfassung:

1. Es gibt keinen Mandatsvertrag oder eine ähnliche Vereinbarung, die die Stiftungsräte an die Weisungen unserer Mandantschaft bindet.
2. Ein Zustimmungsrecht zu Statutenänderungen begründet keine Dispositionsbefugnis über das Stiftungsvermögen oder der Erträge.
3. Die österreichischen Zuteilungskriterien von Vermögen und Ertrag gelten auch für ausländische Körperschaften.
4. Es wurden sämtliche Dokumente offengelegt. Der Beweisvorsorge wurde vollumfänglich entsprochen.
5. Aus dem Umstand der verjährten zugestanden Schenkungssteuerhinterziehung kann nicht auf eine transparente Stiftung geschlossen werden.
6. Eine Personenidentität von Stifter und Begünstigtem ist auch nach österreichischem Recht zulässig und führt nicht zu einer Zurechnung des Vermögens zu dem Stifter oder Begünstigten.

7. Ein Zustimmungsrecht zu Statutenänderungen ist nicht mit einem Mandatsvertrag gleichzusetzen."

In den erwähnten Beilagen ist zu lesen:

1)RA ****

Betreff: Bf. (verst.) - Sachwalterschaft

"Sehr geehrter Herr Kollege,

Bezug nehmend auf Ihre E-Mail vom 19.08.2015 teile ich mit, dass ich über die geforderten Unterlagen (Gründungsakt zwischen dem Stifter und Bank und Statut vom 30.01.2002 für die StiftungFL) nicht verfüge.

Ich werde den äußerst umfangreichen Akt nochmals durchsehen, ob es hinsichtlich des gegenständlichen Verfahrens noch irgendwelche Unterlagen bzw. Korrespondenz gibt und Ihnen diese übersenden."

2) E-Mail von: ****

Gesendet: Dienstag, 18. August 2015 18:17

An: Stellvertreter

Betreff: Unterlagenanforderung Name.d.Bf

"Sehr geehrter Herr Kollege,

gerne können wir Ihnen die angeforderten Unterlagen zur Verfügung stellen. Wir müssen aber dafür ein Honorar von EUR 600,-- (zuzüglich USt) in Rechnung stellen, da wir die Klientenunterlagen bereits archiviert haben und eine Befassung mit der Causa Zeit in Anspruch nimmt.

Es hat uns auch sehr gefreut, dass wir mit dieser VwGH-Beschwerde die erste intransparente liechtensteinische Stiftung durchgesetzt haben. Ein anderes Ergebnis war aber von der Sachlage im konkreten Fall auch nicht zu erwarten."

(gez. ****)

3) **** Anwälte

An:

Steuerberatungs GmbH

Stellvertreter

Privatstiftung

Triesen, 04 September 2015

Im Auftrag von **** übermittle ich Ihnen die gewünschten Unterlagen. (gez.)."

- Statuten derStiftungFL vom 1982
- Reglemente derStiftungFL aus den Jahren 1989 und 1994
- Statuten derStiftungFL vom 23.03.2010
- Beistatuten derStiftungFL vom 23.03.2010

- Amtsbestätigung vom 19.06.2013

4. NSF ****

An Steuerberatungs GmbH

Herr Stellvertreter

Vaduz, 2. September 2015

StiftungFL

"Hinsichtlich Ihres Briefes vom 26.08.2015 und ihrer Aufforderung zur Übermittlung von Unterlagen der StiftungFL, verweise ich Sie gerne auf das Schreiben von Name Stiftungsrat vom 27.08.2015.

Der Stiftungsrat der StiftungFL hat seinerseits umfassend Unterlagen an **** begeben, der sicherlich gerne bereit ist, Ihnen die benötigten Unterlagen zu überlassen. Konnten Sie sich mittlerweile mit ihm in Verbindung setzen und haben Sie die benötigten Unterlagen erhalten?

Für weitere Informationen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung."

(Stiftungsrat)

In der am 25.11.2015 fortgesetzten mündlichen Verhandlung vor dem Senat des BFG wurde ausgeführt. In der Niederschrift ist darüber folgendes festgehalten:

Der Berichterstatter trägt die Sache vor, berichtet über die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen.

Der Vorsitzende erteilt dem steuerlichen Vertreter das Wort.

Der steuerliche Vertreter führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

stVertr: Es gibt kein Schriftstück, dass die NameTreuhandBank beauftragt wurde.

Amtsvertr.: Gibt es den Vertrag nicht, wird er nicht gefunden oder sind Sie der Meinung, dass Sie ihn nicht vorlegen müssen?

stVertr: Ich war nicht dabei, dass ein Auftrag erteilt worden ist, eine Stiftung zu gründen. Ich habe sämtliche Berater befragt. Ein derartiger Vertrag dürfte nach deren Auskunft nicht existieren.

Amtsvertr.: Ich verweise auf das im Rahmen der ersten mündlichen Senatsverhandlung übergebene Schriftstück betreffend die StiftungFL. Es ist darin von Weisungen die Rede. Ich habe Sie in der letzten Verhandlung aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen.

stVertr: Ein diesbezüglicher Vorhalt des Finanzamtes ist mir nicht bekannt. Davon steht auch nichts im Protokoll.

Amtsvertr.: Das Finanzamt wüsste gerne den Hintergrund.

stVertr: Auf dem übergebenen Schriftstück steht nicht drauf, dass Name.d.Bf jemanden besucht hat.

Amtsvertr.: Die Vermutung ist sehr stark, dass es sich dabei um NameStifter oder Name.d.Bf gehandelt hat.

Stellvertreter: Ihre Vermutung bestätigt sich nicht dadurch, dass man etwas sucht, das man nicht finden kann. Sie haben selbst gesagt, dass es sich um eine Vermutung handelt. Dass es sich um Name Stiftungsrat handelt, ist auch nur eine Vermutung.

Vorsitzender: Der Parteienvertreter gibt dazu keine erhellende Äußerung ab.

Stellvertreter : Es kann auch jemand anderer gewesen sein.

Berichterstatter: Es wurde keine Schenkungssteuererklärung in Österreich abgegeben. Ist eine Stiftung intransparent, dann fällt in Österreich eine Schenkungssteuer an. Wenn ich eine Stiftung gründe, dann bin ich entweder selber rechtskundig oder entsprechend beraten.

Stellvertreter : Ich habe sicher in keiner meiner Eingaben behauptet, dass Schenkungssteuer hinterzogen wurde.

Berichterstatter: Als Erbe muss ich normalerweise verlangen, dass sämtliche Unterlagen übergeben werden. Ich habe das Problem, dass hier nichts vorliegt, was Frau Name.d.Bf bekommen hätte können. Aus der Aktenlage geht nicht hervor, wer der wirtschaftliche Gründer war. Es ist durchaus möglich, dass Frau Name.d.Bf mitgewirkt hat. Wenn dies der Fall gewesen ist, dann hätte sie gar keine Unterlagen verlangen müssen. Dazu gehört, dass Frau Name.d.Bf auch nur eine Pauschalsteuer gezahlt hat.

Frau Name.d.Bf hat jahrelang eigene ESt-Erklärungen abgegeben, auch vor Gründung dieser Stiftung. Sie hat diese selbst erstellt und konnte ihre Rechte selbst wahren.

Ich gebe zu bedenken, dass, wenn ein Typenvergleich angestellt werden soll, zwischen einer österreichischen und einer liechtensteinischen Stiftung, auch die Bedeutung der Begriffe "wirtschaftlich Berechtigter" und "wirtschaftlicher Eigentümer" nach liechtensteinischem bzw. nach österreichischem Recht hinsichtlich ihrer Vergleichbarkeit zu untersuchen ist. Dabei sind alle Umstände mit Indiziencharakter zu berücksichtigen.

Stellvertreter : Die Frage ist, ob Name.d.Bf selbst über ihr Vermögen verfügen konnte: Sie hatte nur ein Zustimmungsrecht zu Veränderungen in den Statuten. Name.d.Bf war nur mögliche und nicht faktische Begünstigte. Sie konnte nicht hingehen und sagen, "Überweisen Sie 100.000 Euro". Ich sehe weit und breit keine Verfügungsmacht Name.d.Bf .

Berichterstatter: Ich nehme Ihre Stellungnahme zur Kenntnis.

Amtsvertreter : Ich kann Ihrem Schriftsatz betreffend Hinterziehung der Schenkungssteuer nichts anderes entnehmen, als dass Sie auch von Schenkungssteuerhinterziehung ausgehen.

Stellvertreter: Ich habe nicht zugestanden, dass Schenkungssteuer hinterzogen wurde. Ich habe lediglich die Ansicht des Finanzamtes in unserer Eingabe zitiert.

Amtsvertreter : In Österreich wurde keine Schenkungssteuer bezahlt.

Stellvertreter: Wie kann ich einen Schenkungssteuerhinterziehungstatbestand nach 30 Jahren qualifizieren?

Richter: Es war die Verpflichtung von Name Stiftungsrat, auf die Schenkungssteuerpflicht hinzuweisen.

Stellvertreter: Es wird 1982 so gewesen sein, dass eine intransparente Stiftung schenkungssteuerpflichtig gewesen ist.

Amtsvertreter : Ich vermute, dass NameStifter keinen Hazard gegangen ist. NameStifter wird dieser Frage gar nicht ausgesetzt gewesen sein. NameStifter wird sich Einflussrechte behalten haben. Es gibt eine Indizienkette für das Vorliegen eines Treuhandvertrages.

Stellvertreter: Sie haben mir jetzt 5 Indizien aufgezeigt, dass die Stiftung transparent war, aber nur 1 Indiz erwähnt, das dagegen spricht.

Stellvertreter über Vorhalt des Richters: Wir haben uns wirklich bemüht, die Urkunden zu besorgen.

Richter: Dass die anderen Schriftstücke existieren, ist richtig. Es muss aber ein ursprüngliches Dokument geben.

Stellvertreter: Ich schließe aus dem Umstand, dass die Begünstigte keine Mittel erhalten hat, dass sie dazu keine Möglichkeit gehabt hat. Sie hatte nur Zustimmungsrechte. Wenn Name.d.Bf eine Zuflussmöglichkeit aus der Stiftung gehabt hätte, warum hat der Sachwalter dann nicht gesagt, "*Überweist ein Geld aus der Liechtensteinischen Stiftung*". Wir können gerne Sachwalter **** fragen, ob es ihm möglich war, Geld aus der Privatstiftung zu erhalten. Es hat sich seit 2001 nichts geändert.

Der Sachwalter hat versucht, die Pflegekosten und andere Kosten von Name.d.Bf durch Zuwendungen der Stiftung abzudecken. Das war aber nicht möglich.

Richter: Für **In** transparenz (Hör- und Schreibfehler des Schriftführungsorgans; gemeint war **Transparenz**) sprechen mehrere Indizien: die Entrichtung von Pauschalsteuer durch die Stiftung; das Unterlassen von Schenkungssteuererklärungen bei Zuwendung von Vermögenswerten an die Stiftung; die Besuche von Name.d.Bf an Stiftungsratssitzungen; die Unterfertigung zumindest einer Bilanz; das Fehlen des Gründungsauftrages durch die wirtschaftlichen Eigentümer des Vermögens an die NameTreuhandBank , und im Sinne der Einrichtung einer Stiftung durch die *** Bank in Liechtenstein.

Amtsvertreter: Das Dokument vom 9.2.2001 spricht ebenfalls für **In** transparenz (Hör- und Schreibfehler des Schriftführungsorgans; wie oben war **Transparenz** gemeint).

Stellvertreter: In der VwGH-Beschwerde wurde auf Seite 5 festgehalten, dass alle Unterlagen am 13.1.2009 übergeben worden sind.

Amtsvertreter : Der VwGH hat nicht bestätigt, dass es nicht noch mehr Unterlagen geben könnte. Auch wenn wir nicht dabei waren, haben wir trotzdem die Verpflichtung, den

Sachverhalt zu würdigen. Durch die jetzige Indizienkette hat es die Vermutungsebene verlassen.

Stellvertreter: Ich beantrage die Einvernahme von Herrn ****. Er soll beweisen, dass es sonst keine Unterlagen gegeben hat.

Amtsvertreter : Das Finanzamt geht davon aus, dass Herr **** keine weiteren Unterlagen hat. Die Parteien kommen überein, dass eine Einvernahme des Zeugen **** nicht notwendig ist und daher der Antrag zurückgezogen wird.

Richter: Auch ich gehe von dieser Annahme aus, weshalb ich eine zeugenschaftliche Vernehmung des **** nicht für erforderlich erachte.

Amtsvertreter : Das VwGH-Urteil vom 25.3.2015 führt aus, dass auf Grund der Treuhandgründung nicht zwingend über Weisungsrechte und die laufende Verwaltung des Stiftungsvermögens Aufschluss zu erhalten ist.

****: Wir beantragen die Einvernahme von Herrn **** als vormaliger Sachwalter als Zeugen zum Beweisthema, dass er erfolglos versucht hat, bei der Stiftung zwecks Bestreitung von Pflegekosten Zuwendungen an Name.d.Bf zu erhalten. Das sind Indizien für Intransparenz.

Amtsvertreter : Die wesentliche Frage ist, ob das Gericht mit dem jetzt vorliegenden Sachverhalt eine Indizienkette sieht, die darauf schließen lässt, dass eine wirtschaftliche Verfügungsmacht und darauf folgend, der Name.d.Bf , vorliegt. Diese Indizienkette hat aus Sicht der Amtspartei die Vermutungsebene verlassen, und der vom VwGH monierte Verfahrensmangel wäre auch ohne die Einvernahme des Herrn **** beseitigt.

Auf Frage des Richters, seit wann Name.d.Bf besachwaltert wurde:

Vertreter: Die Sachwalterschaft hat meines Wissens im Juni 2011 begonnen.

Stellvertreter: Wir möchten bestreiten, dass die Vermutungsebene verlassen worden ist und daher nach wie vor im Sinne des VwGH-Erkenntnisses keine stichhaltige Schlussfolgerungen im Sinne von Transparenz möglich sind. Es hat sich am Sachverhalt, den der VwGH zu beurteilen hatte, nichts geändert.

Amtsvertreter : Auch wenn es im VwGH-Erkenntnis nicht ausdrücklich angeführt ist, müssen auch für diesen ausländischen Sachverhalt in der Steueroase Liechtenstein die dafür von der Rechtsprechung angestellten Beweisregeln gelten. Stichwort erhöhte Mitwirkungspflicht, eigenes Vorbringen der Partei, die mit einer Steuerhinterziehung begonnen haben soll, etc.

Richter: Die Pauschalbesteuerung der Stiftung in Liechtenstein war gegeben.

Stellvertreter: Ich kann nicht genau erkennen, welche Verfügungsmacht Name.d.Bf auf Grund der Pauschalbesteuerung hatte.

Vertreter: Der Sachverhalt hat sich nicht geändert.

Richter: Der äußere Anschein auf Grund von Indizienketten kann ein Vollbeweis sein.

Amtsvertreter : Der VwGH ist im ersten Verfahren nicht davon ausgegangen, dass der Gründungsakt dezidiert abverlangt wurde.

Vertreter: Ich verweise auf Seite 13 des VwGH-Erkenntnisses.

Der Vorsitzende verkündet den Beschluss, dass der beantragte Zeuge, ****, vom Gericht nicht als Zeuge vorgeladen wird, weil das beantragte Beweisthema erst ab 2011 relevant ist und für die Streitjahre keine Bedeutung hat.

Der Vorsitzende verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

BEGRÜNDUNG

Die Aufhebungsgründe des VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.03.2015 [Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften] erzeugen hinsichtlich der in diesem Erkenntnis aufgegriffenen Begründungselemente keine Bindungswirkung, da hier kein den rechtlichen Aussagen des VwGH entgegen stehende Beweismwürdigung und rechtliche Beurteilung erfolgt. Der Senat konnte sich ohne Verstoß gegen das Vollstreckungsgebot (§ 63 Abs. 1 VwGG) uneingeschränkt der Zurechnungsfrage, der Frage nach dem Hinterziehungsvorsatz, der Verjährung und den herangezogenen Wiederaufnahmegründen widmen.

Beweismwürdigung:

1. Kontrollrechte und positive Gestaltungsrechte der Name.d.Bf in der Stiftung FL, Vaduz:

Auf die Ausführungen des Finanzamtes im Schriftsatz vom 10.08.2015 wird zustimmend verwiesen, da das BFG die dort beweismwürdigend gezogenen Schlussfolgerungen voll teilt.

Wenn die VwGH-Beschwerde unter 2.2.2. eingewendet hat, dass die Möglichkeit zur Schaffung derogierender Reglemente durch den Stifter in den maßgeblichen Statuten enthalten sein müsste, so ist dieser Einwand zwar formal berechtigt, doch ist nach den Erfahrungen des täglichen Lebens zwingend anzunehmen, dass entsprechende Befugnisse ("Weisungsrechte") andernorts mit welcher Formulierung schriftlich eingeräumt worden sein müssen, die als solche, abgesehen von der Formulierung 1994: *"wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes bestimmt ist, ..."* in den Statuten und Beistatuten bzw. Reglements nicht enthalten sind. Auf die Ausführungen des (ö)OGH zur vielfältigen "Durchbrechung" der fl. Rechtslage wegen nahezu unbegrenzter Stifterfreiheit, siehe Zitat in der Stellungnahme des FA vom 10.8.2015, wird verwiesen.

Ergänzend wird festgestellt, dass im Kunden-Stammbblatt der *** (Anlagen-Nr. 48 im Beilagen-Konvolut zur VwGH-Beschwerde; auch Bl. 293 im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers, AB-Nr. 123060/08, "Teil 1) bestehende Weisungen 1994 bzw. 1996

- betreffend die Neubestellung des Stiftungsrates bzw.
- betreffend eine Beistatutenänderung, die laut Rücksprache mit einem Stiftungsratsmitglied "erst nach dem Ableben der Erst-Begünstigten" durchzuführen sei, vermerkt sind.

Die in einem anderen Dokument (Bl. 295 im Arbeitsbogen) festgehaltene Pendezenz der (noch ausstehenden) Unterfertigung eines Exemplars der Buchhaltung H-AG zum 31.12.1999 durch die Bf. weist insofern auf deren Gestaltungs- und Kontrollbefugnisse sogar in tagesgeschäftlichen Angelegenheiten der Stiftungsverwaltung hin, als sich deren Aktien laut Stammdatenblatteintrag (s. weiter oben) zu 100% im Besitz der Stiftung befinden. Das BFG nimmt als erwiesen an, dass die Bf. neben den Statuten- und Reglements-Belangen auch am gewöhnlichen Geschäftsgang in der Stiftung stark interessiert war, was sie in ihr besonders wichtig erscheinenden Fällen zum Gebrauch ihrer offenbar keineswegs auf Beistatuten und Reglements beschränkten Zustimmungsrechte bewog. Ein ihr vorbehaltenes Genehmigungsrecht in alltäglichen Geschäftsvorfällen geht doch deutlich über ein bloß passives Recht auf Zustimmung zu nur (bei-)statutarisch definierten Initiativen des Stiftungsrates hinaus.

Mehrfach wird die Bf. vom Stiftungsrat bzw. in Stiftungsdokumenten als "wirtschaftliche Gründerin" oder "Stifterin" bezeichnet; Weisungen gab es jedenfalls laut Stammbblatt der *** (Arbeitsbogen, Bl. 293 und Beschwerde-Anlagen-Nr. 48) aus 1994 (Bestellung Stiftungsräte) und 1996 (Beistatutenänderung); die Bf. und ihre steuerlichen Vertreter konnten im gesamten Verfahren dazu keine Aufklärung leisten. Weisung für Stiftungsratsbestellungen wäre aber das stärkste Eingriffsrecht überhaupt! Ob tatsächlich nur NameStifter als wirtschaftlicher Stifter tätig wurde, bleibt wegen der Nichtvorlage des Urauftrages an die NameTreuhandBank und aller damit verbundener schriftlicher Zeugnisse unaufgeklärt - Darlegung der Amtspartei vom 10.08.2015 zur Beweismittelvorsorge- und Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten ohne Ermittlungsmöglichkeit ö. Behörden war, auch nach dem Ergebnis der müV am 25.11.2015, für den Senat überzeugend und wird daher als Begründung vollinhaltlich zu übernommen.

Die oben angeführten Dokumente lassen die rechtliche Stellung der Bf. als angeblich bloße Ermessensbegünstigte der Stiftung auch deshalb unglaubwürdig erscheinen, weil in keinem der Statuten, Beistatuten und Reglementen auch nur ein Wort über die den oben zitierten Weisungen zu Grund liegenden Weisungsrechte verloren wird; die unbestimmte Formulierung "wenn an anderer Stelle nichts anderes bestimmt ist, ..." gewinnt so die Qualität eines Verweises auf bewusst ungenannt bleibende Regelungen außerhalb des Statuten- und Beistatuten-Gefüges. Nimmt man das dem Stifter und der Bf. vorwerfbare Fehlen (denkbar: verloren gegangener oder zurückbehaltener) zentraler Gründungsunterlagen (wirtschaftlicher Stifter <> rechtlicher Stifter) hinzu, so schließt sich

der Kreis einer Indizienkette in Richtung höchste Wahrscheinlichkeit habender Annahmen: Dass die Bf Existenz, Vermögen und laufenden Erfolg der Stiftung sowie die eigene Machtstellung gegenüber dem Stiftungsrat vor den österreichischen Abgabenbehörden verbergen wollte und bis zuletzt an der Aufhellung entscheidungswesentlicher Tatsachen und Umstände nicht mitwirkte.

Dem Beschwerdeeinwand Pkt 2.4.2 hält das BFG entgegen :

Es wurde seitens des Stifters 1982 und der Bf seit 1989 KEINE geeignete Beweismittelvorsorge getroffen hinsichtlich dennotwendig vorhandener Unterlagen jeglicher Art, nämlich

- aus der Gründerzeit 1982 iZm dem (undatierten!) Auftrag des damals nicht namentlich genannten Stifters an die NameTreuhandBank (*arg*: Absicherung des Stifters und seines beträchtlichen Vermögens gegenüber Treuhändern/Banken und Stiftungsräten im Sinne einer Ausgestaltung der Stiftung und der "Gestionierung" bei Verfolgung des Stiftungszweckes genau nach seinen Vorstellungen; auch bei fremdnützigen Stiftungen erscheint diese Absicherung gegenüber Dritten dennotwendig unverzichtbar; umso mehr bei Gründung einer eigennützigen Familienstiftung)- den diesbez. Ausführungen des FA vom 10.8.2015 stimmt das BFG bei;

- und aus den Zeiträumen bis 1991, in denen namhafte Zuwendungen an die Stiftung erfolgten; letzteres war der seit 1989 präsumtiven Begünstigten und späteren Gesamtrechtsnachfolgerin jedenfalls bekannt und musste, ebenso wie der ungewöhnliche Vorgang 1982 (tatsächliche Stifterperson bleibt im Schreiben der NameTreuhandBank unerwähnt, sie muss daher **vor** Abfassung der Statuten und Beistatuten an anderer Stelle festgehalten worden sein) Gegenstand der Beratung im Zuge der Verlassenschaft gewesen sein; Warnhinweise an sie betreffend die Beweismittel-Vorsorgepflicht hinsichtlich eines damals äußerst seltenen (daher ungewöhnlichen) Vorganges endgültiger Vermögensübertragung an eine lie. Familienstiftung notabene ohne gleichzeitige Schenkungssteuererklärung an das inländische FA für Gebühren und Verkehrsteuern konnten nur ausgeblieben sein, wenn die Bf ohnedies über die steuerlichen Folgen einer transparenten oder intransparenten Stiftung sachverhaltsbezogen und rechtlich informiert war.

Alle späteren Dokumente hängen damit in der Luft, wenn das Weisungsrecht des Stifters und seiner Gesamtrechtsnachfolgerin für die Bestellung von Stiftungsräten die Souveränität der Stiftungsräte aushebelt, sie vom Stifter, Erben und Erst- oder Alleinbegünstigten abhängig macht.

Trotz Aufzeigen der "Weisungs"-Problematik schon 2012 (müV UFS) und wieder 2015 waren Bf (steuerliche/anwaltliche Vertretung bzw. Sachwalterschaft, zuletzt Verlassenschaftskurator) und Stiftungsrat nicht zur Offenlegung imstande oder auch nicht bereit; selbst verschuldete Beweisnot infolge früher unterlassener Beweismittelvorsorge fällt - wie das FA zutreffend ausgeführt hat - nicht dem

Abgabengläubiger, sondern dem Abgabepflichtigen zur Last; zumal dann, wenn an der Wurzel erzeugte zentrale Dokumente, die ein atypisches Geschehen:

Endgültiger Vermögenstransfer auf ein eigentümerloses Gebilde im FL, wobei die Vorgänge streng geheim gehalten werden und der Stifter sich jeglicher Kontrolle begibt, ohne dass zu den Treuhändern und Stiftungsräten irgend ein Naheverhältnis besteht: (dies freilich bei gegenläufigen Indizien: argu "Weisungen", "wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes ...", Veto und Zustimmungsrechte in Angelegenheiten der Reglemente oder Rubriken , Pendenzen betr. eine AG im 100 % Aktienbesitz der Stiftung; und Teilnahme an jeder zweiten Stiftungsratssitzung im Jahr; "autonome Entscheidungen des Stiftungsrats "zufällig immer im familiären Interesse und mit Zustimmung der Bf = mehr als ein bloß passives Recht)

erhärten könnten, aber nicht vorgelegt werden, weil sie angeblich fehlen. Irgendwelche Gründe dafür, warum sie seinerzeit nicht angelegt und aufbewahrt worden sein sollten, haben die Vertreter der Bf. im gesamten Verfahren nicht vorgebracht.

In einem derart gelagerten Fall ist die Abgabenbehörde, aber auch das erkennende Bundesfinanzgericht berechtigt, den verwirklichten Sachverhalt an Hand einer Kette greifbarer und konkret benannter Indizien in freier Überzeugung festzustellen (§ 167 Abs. 2 BAO).

All dies hat neben der materiell-rechtlichen Zuordnung der Stiftungserträge an sie auch für die Frage nach dem (bestrittenen) Hinterziehungsvorsatz und der daraus folgenden Verjährung entscheidende Bedeutung.

2. Wissen und Hinterziehungsvorsatz

Soweit die diesbezügliche Begründung in der BE des UFS vom 24.01.2012, RV/0674-W/10, miterledigt RV/0673-W/10, sich auf Ausführungen zur dort angenommenen Ertragsteuerverpflicht einer im Öff.-Registeramt des FL hinterlegten intransparenten Ermessensstiftung bezieht, und

soweit sie dem Inhalt des Sorgfaltspflichtvermerkes im Sorgfaltspflichtakt der *** Bank in Liechtenstein die Bedeutung eines damit erbrachten Nachweises für wirtschaftliche Eigentümer-Stellung der dort genannten natürlichen Person (Verfügungsberechtigung über Vermögen und Einkünfte im Sinne der BAO) beimisst,

wird diese Begründung vom BFG in seinem Erkenntnis vom heutigen Tag (teilweise unter Beachtung des Vollstreckungsgebotes gem. § 63 Abs. 1 VwGG) **aufgegeben und nicht herangezogen**.

Im Übrigen verweist das BFG auf die seiner Ansicht nach zutreffende sonstige Begründung der BE des UFS.

Ergänzend wird begründungshalber festgestellt, dass die Bf um ihre **Weisungsrechte** im Sinne der Vermerke im Stammbblatt der *** (Anlagen-Verzeichnis Nr. 48 in den Beilagen zur VwGH-Beschwerde ebenso aktenkundig unter Bl. 293, Arbeitsbogen des Prüfers, Teil 1) sowie um die lückenhafte Beweismittelvorlage und Beweismittelvorsorge des Stifters

bzw. ihrer eigenen Person hinsichtlich der behaupteten ungewöhnlichen Umstände im Vorstadium der Stiftungsgründung und im Zeitraum der schenkungssteuerpflichtigen, aber nicht erklärten und nicht versteuerten Zuwendung (Zustiftung) von Vermögenswerten 1982 bis zum Tod des Erblassers 1991 sehr wohl wusste, was sie jedoch bis zum Bekanntwerden der Datenklau-Affäre nicht dazu bewog, wenigstens die bis 2005 empfangenen Zuwendungen in ihre ansonsten penibel abgefassten Einkommensteuererklärungen aufzunehmen.

Das BFG beurteilt die Verheimlichung des Liechtensteinsubstrats bis zu dessen unfreiwilliger Aufdeckung 2008, **gerade im Lichte der aktenkundig gewordenen Eingriffs- (Weisungs-), Zustimmungs- und Vetorechte der Bf., wie sie vom Finanzamt im Schriftsatz vom 10.08.2015 zutreffend aufgezeigt worden sind**, als Akt der zumindest mit bedingtem Vorsatz begangenen fortgesetzten Abgabenhinterziehung.

3. Verjährung

Da Hinterziehungsvorsatz festgestellt wurde, erstreckt sich das Recht, Einkommensteuer festzusetzen auf den verlängerten Zeitraum bis zum Steuerjahr 2000 zurück.

4. Wiederaufnahme

Die diesbezügliche Begründung in der BE des UFS vom 24.01.2012, RV/0674-W/10, miterledigt RV/0673-W/10, wird - unter Bestätigung der im Prüferbericht vom 05.05.2009 als Wiederaufnahmegründe herangezogenen neu hervorgekommenen Tatsachen - zu einem Bestandteil der Begründung dieses Erkenntnisses erhoben; in diesem Umfang verweist das BFG auf jene nicht mehr dem Rechtsbestand angehörende, der Bf (ihrer steuerlichen Vertretung) jedoch bekannte BE.

Das BFG stellt wie nachfolgend dargelegt in freier Beweiswürdigung fest, dass die Bf. im Zuge ihrer allein durch die Datenklau- Affäre 2008 erzwungenen Selbstanzeige nur partielle Offenlegung geleistet und in Steuervermeidungsabsicht das Vorliegen einer intransparenten Ermessensstiftung vorgetäuscht hat (zur Einstufung des Gebildes als transparent und durch die Bf. rechtlich kontrolliert, sowie zur Selektivität der Urkundenvorlage durch die Bf. im Zuge des gesamten Verfahrens bzw. zur mangelnden Beweismittelvorsorge und Beweismittelsicherung durch den Stifter und seine Erbin siehe weiter unten).

Zum Verjährungseinwand:

2000 -2001

Die Bf (im Folgenden auch Bw.) macht gegen angenommene Abgabenhinterziehung (vorsätzliche Abgabenverkürzung, § 33 Abs 1 FinStrG) betreffend die Stiftungserträge, ja sogar betreffend die bis 2005 empfangenen Zuwendungen, Entschuldbarkeitsgründe geltend:

Sie habe darauf vertraut und vertrauen dürfen, dass in der Stiftung auch steuerrechtlich alles rechtmäßig durchgeführt worden sei. Da die österreichischen Abgabenbehörden

anlässlich der Gründung der inländischen Privatstiftung-in-Wien auf gebührenrechtlicher Ebene volle Kenntnis von den Einzelheiten des Vorganges und auf Ebene der Körperschaftsteuer bei dieser Privatstiftung auch Kenntnis von den Zuwendungen der Bw an diese erlangt habe, sei sie in der Meinung bestärkt gewesen, die ihr aus Liechtenstein zugewendeten Beträge im Inland nicht versteuern zu müssen, weshalb sie diese Beträge in ihre Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2005 nicht aufgenommen habe. Gleiches gelte in noch stärkerem Maße für die in der ihres Erachtens intransparenten Stiftung-FL erwirtschafteten und dort verbliebenen (ihr nicht zugewendeten) Erträge.

Das BFG schenkt diesem Vorbringen keinen Glauben. Es stellt fest, dass das von der Bf gesetzte Verhalten, nämlich die objektive, seit dem Erbgang 1991 andauernde massive Verkürzung an Einkommensteuer hinsichtlich der in der Stiftung-FL allein im Zeitraum 2000 - 2007 erwirtschafteten Kapitalerträge (über 4 Mio. Euro), ja auch nur der 1991 - 2005 ausgeschütteten Zuwendungen von knapp 800.000,00 Euro, weder mit entschuldbarem subjektiven Rechtsirrtum erklärt werden kann noch auf bloße Fahrlässigkeit zurückzuführen ist. Vielmehr hat die Bf — wie schon ihr verstorbener Gatte seit der Stiftungsgründung 1982 — mit zumindest bedingtem Vorsatz gehandelt, indem sie eine Verkürzung von Abgaben für ernstlich möglich hielt (da sie ihre wahre Stellung in der Stiftung-FL sowohl gegenüber den inländischen Abgabenbehörden als auch gegenüber dem steuerlichen Vertreter konsequent verheimlichte) und sich damit abfand, als sie Jahr für Jahr unvollständige Einkommensteuererklärungen legte:

- Zunächst bildet das Weglassen der steuerpflichtigen, nicht endbesteuerten namhaften Zuwendungen der Stiftung-FL aus den ansonsten penibel abgefassten Steuererklärungen 1991 bis 2005 ein Indiz für die Annahme, die Bw habe Einkommensteuer vorsätzlich verkürzt.

- Sodann beurteilt das BFG wie schon das Finanzamt die Stiftung-FL als transparentes (kontrolliertes) Gebilde und rechnet die dort erwirtschafteten Kapitalerträge und Spekulationsgewinne der Bw als deren Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. sonstige Einkünfte zu, wobei es wie weiter unten dargelegt diesbezüglich vollen Wissensstand und mindestens bedingten Hinterziehungsvorsatz der Bw annimmt.

Abgesehen von der Dauer dieses Verhaltens und der Höhe des Verkürzungssubstrates sprechen folgende Gründe gegen Nichtwissen (entschuldbaren Rechtsirrtum) oder Sorglosigkeit bzw. mangelnde Aufmerksamkeit im Sinne von (grober bzw. leichter) Fahrlässigkeit:

1. Die Bw ist laut aktenkundiger Vollmacht im Inland seit 8. Jänner 1992 durch ein und denselben Wirtschaftstreuhänder steuerlich kompetent vertreten gewesen (ihr Einkommensteuerakt wurde davor beim Finanzamt Graz-Umgebung am ehelichen Wohnsitz in der Steiermark geführt und ist nicht mehr vorhanden).

2. Als Universalerbin nach dem verstorbenen Ehegatten wurde der Bw bei Abhandlung der Verlassenschaft 1991, als es die Vermögensteuer noch gab, zweifelsohne eine umfassende Befragung und Rechtsbelehrung des Kurators (öffentlicher Notar), wohl

auch ihres Steuerberaters oder anderer Rechtsberater, zuteil, sodass ihr die steuerlichen Folgen der Gesamtrechtsnachfolge (Rechte und Pflichten nach dem VStG und dem EStG) und die sensible Steuerproblematik einer Familienstiftung in Liechtenstein:

- inländische Schenkungssteuerpflicht von endgültigen Vermögensübertragungen an die Stiftung-FL, sofern sie diskretionär = intransparent ist; oder
- inländische Vermögensteuerpflicht des Stiftungsvermögens und Einkommensteuerpflicht für die dort erwirtschafteten Erträge, wenn es sich um ein vom Stifter oder von den Begünstigten kontrolliertes = transparentes Gebilde handelt, nicht verborgen bleiben konnten.

Es hat im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung die überragende Wahrscheinlichkeit für sich und rechtfertigt daher die Feststellung, dass die Existenz der Stiftung im Zuge der Feststellung des Nachlasses — insbesondere die Alleinbegünstigten-Stellung des Erblassers und somit auch der Universalerbin — beim öffentlichen Notar zur Sprache kam. In diesem Fall wäre eine umfassende steuerrechtliche Beratung oder zumindest ein deutlicher Warnhinweis betreffend diese zu Lebzeiten der Begünstigten ausschließlich eigennützige Familien-Stiftung alter Prägung nicht unterblieben.

Dass zwischen den Organen von in Österreich verborgen bleibenden liechtensteinischen Familienstiftungen alter Prägung und Stiftern bzw. Begünstigten mit Wohnsitz außerhalb des Fürstentums bis in die jüngste Vergangenheit Willensübereinstimmung darin herrschte, den Steuerbehörden des Wohnsitzstaates dieser Personen jegliche Hilfe bei der Aufklärung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte unter Berufung auf die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht zu versagen, ist behördliches Erfahrungsgut in der gesamten EU und gründet sich schon auf die sehr spezielle, internationaler Amtshilfe bis in die jüngere Vergangenheit gänzlich abholde Rechtsordnung des FL, in der die strenge Wahrung des "absoluten Steuergeheimnisses" gegenüber dem Ausland Vorrang genießt. Vergleicht man im gegenständlichen Fall die offengelegten mit den über Informationsdienste und aus der Datenklau- CD gewonnenen Unterlagen (Sorgfaltspflichtvermerke im ***- Profil und andere Stiftungsdokumente), so wird eines deutlich: Die als Beweispersonen aufgebotenen Stiftungsorgane haben gerade jene Stiftungsdokumente, die der Abgabenbehörde und dem BFG Aufschluss über das Zutreffen der behaupteten Intransparenz der Stiftung geben konnten, nicht bzw. nur unvollständig zur Verfügung gestellt. So fehlen trotz mehrfachen Verlangens der Abgabenbehörde und auch des BFG weiterhin jene Dokumente, auf deren Basis die NameTreuhandBank den Treuhänder *Bank in Liechtenstein*, Vaduz, mit der Gründung der gegenständlichen Stiftung-FL im Interesse ihres eigenen - ungenannt bleibenden! - Treugebers beauftragte. Ebenso unaufgeklärt blieb, wer nun im eigenen Namen oder als Treuhänder welches Treugebers immer den ersten Stiftungsrat bestellt hatte, welche dokumentierte Prozedur diesem Entscheid vorangegangen war, und wer auf welcher Rechtsgrundlage die Bestellung neuer Stiftungsräte in der Folge vornehmen oder anordnen konnte, im Sinne eines Weisungsrechtes gegenüber dem ersten Stiftungsrat. Dieses Verhalten der Bf. im Zusammenwirken mit dem Stiftungsrat führte

dazu, dass entscheidungswesentliche Beweismittel betreffend die Person des wahren Entscheidungsträgers im Dunkeln blieben. Den Anstoß zu diesem Verhalten gab, wie bei derartigen Verschleierungstatbeständen regelmäßig der Fall, offenkundig auch hier die Bf.

Das feststellbare konsequente, einvernehmliche Verschweigen erklärt sich unschwer aus der Tatsache, dass Vermögensverlagerungen aus dem Hochsteuerland Österreich in eine treuhändig agierende Familienstiftung am Ort der notorischen Steueroase Liechtenstein bis in die jüngere Vergangenheit nach den Erfahrungen der Abgabenbehörden immer der Vermeidung von im Inland anfallenden Steuern gedient haben und nach menschlichem Ermessen — von höchst seltenen Einzelereignissen abgesehen — auf Dauer unentdeckt geblieben sind:

Liechtenstein gewährte vermögenden Privatpersonen bis vor kurzem umfassenden und *abgesehen von der Geldwäsche- und Terrorismusbekämpfung* im Wesentlichen noch immer ganz erheblichen Anonymitäts- Schutz vor der Aufdeckung zurechenbarer Erträge aus dem gestifteten Vermögen (absolutes Steuergeheimnis).

Dieser Annahme steht das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den genannten Staaten schon deswegen nicht entgegen, weil Liechtenstein dem Vertragsstaat Österreich — abgesehen von Fällen der Geldwäsche und anderer schwerer Wirtschaftskriminalität — keine Amtshilfe leistet, so dass die österreichischen Abgabenbehörden bei der Feststellung von steuererheblichen Substraten auf Recherchen internationaler Informationsdienste und — wie eben hier — auf rein zufällige Aufdeckungen angewiesen sind. Mit der wohlbegründeten Aussicht auf dauerhaft erfolgreiche Verschleierung der näheren Ausgestaltung einer Stiftung, deren Machthaber dem für die Erhebung der Einkommensteuer zuständigen inländischen Finanzamt in keiner Lage des Verfahrens offengelegt wurden, haben sich der verstorbene Ehemann der Bw und sie selbst in Sicherheit gewiegt; sie wurden freilich durch die Information aus Deutschland, die ihrerseits aus dem Geheimnisverrat eines ehemaligen Bankmitarbeiters der *** stammt, in ihrer Hoffnung auf vollständige Abschirmung enttäuscht, wobei sich die Aufdeckung des Sachverhaltes einem seltenen, unerwarteten und realistisch kaum je wieder eintretenden Ereignis ("Datenklau") verdankt. Liechtenstein steht — nicht erst seit diesem Vorfall, aber nunmehr stärker denn je — unter politischen Druck seitens Deutschlands und der EU, die von ihm Jahrzehnte lang gepflogene, untragbar gewordene Abschirmung von Steuerflüchtlings aufzugeben und seine Gesetzgebung an das Recht der EU und ihrer Mitgliedstaaten anzupassen; Schritte in diese Richtung wurden erst in jüngster Zeit gesetzt.

3. Die Bw legte bis zum Auslaufen des Vermögensteuergesetzes gemeinsam mit ihrem Ehegatten Jahrzehnte hindurch Vermögensteuererklärungen und ebenso seit jeher Einkommensteuererklärungen. In letzteren (die Akten des Finanzamtes reichen bis 1993 zurück und enthalten auch Einkommensteuerbescheide für 1992, 1991 und davor) scheinen bis einschließlich 2002 neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (ein Einzelunternehmen sowie eine Beteiligung), aus Gewerbebetrieb (Gewinne und ausgleichsfähige Verluste aus mehreren Beteiligungen), aktiven Lohnbezügen und

Pensionseinkünften auch nicht endbesteuerte Kapitaleinkünfte aus einem vielschichtigen Wertpapierbesitz (vor allem ausländische Aktien, z. B. aus D, USA, Schweiz und den Niederlanden) in beachtlicher Höhe auf (nach 2002 nicht mehr). Sämtliche Erklärungen waren von der steuerlichen Vertretung unterschrieben. Die erklärungskgemäß erlassenen Bescheide erwuchsen zunächst in Rechtskraft. Die mögliche Verteilung des hohen Verlustes aus einer gewerblichen Beteiligung 1998 auf mehrere Jahre bewog offenbar die Bw, auch endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen im Veranlagungsweg zu erfassen, um so den Verlustausgleich bzw. Verlustabzug optimal wirksam werden zu lassen. Anträge auf Rückerstattung der die Anrechnungsbeträge übersteigenden ausländischen Quellensteuer wurden bis einschließlich 2002 regelmäßig gestellt und vom Finanzamt positiv erledigt. Auch dies zeigt, dass die Bw die einschlägigen Vorschriften (§§ 93 - 97 EStG 1988) kannte und zu nutzen wusste.

4. Die Bw hat sich an der Gründung einer inländischen Privatstiftung 1994 beteiligt, dieser beträchtliches, im Vergleich zur Mitstifterin (Stiftung-FL) überragendes eigenes Kapitalvermögen gestiftet und war auch dabei steuerlich kompetent vertreten. Den zuständigen Finanzämtern wurde aber nicht offengelegt, dass der verstorbene Ehegatte Stifter der Stiftung-FL und an dieser bis 1989 allein wirtschaftlich berechtigt war, noch dass die Bw seit 1989 präsumtive bzw. seit dem Erbgang 1991 tatsächliche Alleinbegünstigte und seit ... 2002 zeitlebens Erstbegünstigte der Mitstifterin (Stiftung-FL) war.

5. Dass die regelmäßigen Zuwendungen aus der Stiftung-FL seit 1991 an sie in der Gesamthöhe von € 798.839,46 steuerfreie "Aufmerksamkeiten" der Stiftung darstellen könnten, ist keine durch einen denkbaren Rechtsirrtum begründbare Fehlannahme oder Ausfluss ihrer in der Lebensweise als Millionärin und Millionärsgattin erklärbaren "Sorglosigkeit" (Entlastungs-Variante 'Fahrlässigkeit'), sondern eine leichtfertig dahin gesagte Schutzbehauptung der Bw, die in jeder anderen steuerlichen Hinsicht sehr umsichtig vorging bzw. auf sorgfältige steuerliche Vertretung Bedacht nahm. Es ist steuerliches Allgemeinwissen und in der Regel auch in solchen Angelegenheiten völlig ungebildeten Menschen durchaus einsichtig, dass Erträge aus einem in der Steueroase Liechtenstein anonym geparkten Vermögen im Ansässigkeitsstaat Österreich der Einkommensteuer unterliegen — dies umso mehr, wenn man wie die Bw beträchtliche steuerpflichtige Einkünfte aus im Inland gehaltenem Kapitalvermögen erzielt und diese lange Jahre hindurch (mindestens seit 1992 bis 2002), neben anderen steuerpflichtigen Einkünften, erklärt hat.

6. Als die Stiftung-FL gegründet wurde, lebten die Eheleute im Einvernehmen, was durch die Universalrechtsnachfolge der Bw nach ihrem Gatten hinreichend dokumentiert ist. So erbte sie etwa auch 100% der Aktien des Ehegatten an einer in der Schweiz ansässigen seinen Namen tragenden Holding AG. Diese Aktien hat sie sodann bei Gründung der mehrfach genannten inländischen Privatstiftung dieser übertragen (gestiftet), woraus bestimmte Erträge statutengemäß an ausländische Verwandte des Gatten zugewendet werden. Dass die Bw über die Stiftung-FL, deren Alleinbegünstigte sie nach dem Stifter war, und über deren nähere Ausgestaltung nichts oder nichts steuerrechtlich Relevantes

gewusst haben soll, ist bei dem gegebenen Interessengleichklang mit dem langjährigen Ehepartner undenkbar.

7. Dass die Bw ihren Gatten für fähig hält, die bei endgültigen Vermögensübertragungen (Stiftung, Nachstiftung) an eine intransparente Stiftung anfallende Erbschaftssteuer schlichtweg zu hinterziehen, welches Faktum allerdings "leider" bereits verjährt sei, mutet als nahezu folgenlose Schutzbehauptung an, die das größere Übel einer Zurechnung von Erträgen in Euromillionenhöhe von ihr abwenden soll.

8. Es liegt auf der Hand, dass die Bw über den Sorgfaltspflichtakt der im Stiftungsauftrag agierenden Bank (***) Bescheid wusste, insbesondere über den angeblich nicht vom Stiftungsrat, sondern dann wohl von der Begünstigten (auch "Stifterin") selbst initiierten, gemäß liechtensteinischem PGR erforderlichen Vermerk ihrer Stellung als (alleinige) "wirtschaftlich berechnete" Person. Wer im Sinne dieser Formulierung, welche das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen einer Liechtensteinischen Treuhand- Stiftung und die Kontrolle über die daraus erzielten Erträge aus Sicht des Treuhänders weder bestätigt noch ausschließt (s. die Aussagen des VwGH in seinem aufhebenden Erk.), kann nicht in Unwissenheit über sensible Fragen im Zusammenhang mit den allfälligen inländischen Steuerrechtsfolgen geblieben sein, notabene nicht über einen derart langen Zeitraum (1991 — 2008), in welchem die Bw u. a. Jahresrechnungen einer nominell im Eigentum der Stiftung stehenden H-AG zur Kenntnis und Überprüfung vorgelegt bekam, was zumindest für den Abschluss 1999 aktenkundig wurde ("Pendenzen"); erst recht nicht bei der weiter oben dargestellten Legung von penibel verfassten Einkommensteuererklärungen mit Einkünften aus Kapitalvermögen.

9. Es ist davon auszugehen, dass die Bw die ihr zur Kenntnis und Zeichnung übermittelten Jahresrechnungen (mindestens der H-AG) selbst geprüft hat, womit ihre Verantwortung: Nichtwissen bzw. oberflächliche Befassung mit steuerlichen Konsequenzen in sich zusammenfällt. Hat nur der steuerliche Vertreter oder im Zusammenwirken mit ihm ein anderer Rechtsberater diese Unterlagen für die Bw geprüft, in Ordnung befunden und der Bw nur den wesentlichen Inhalt berichtet/erläutert (im Verfahren wurde das nicht behauptet), so hat die Bw, wie in diesem Fall zwingend zu folgern wäre, den inländischen Beratern nicht ihre tatsächliche Stellung in der Stiftung anvertraut, weil der steuerliche Vertreter sonst auf die Rechtswidrigkeit des Verschweigens namhafter Stiftungserträge in der Einkommensteuererklärung hingewiesen und die Erklärungen in der vorgelegten Form nicht eingereicht hätte (in seiner Diktion: "Es trifft zu, dass 99% aller Stiftungen in Liechtenstein als transparent angesehen sind ..."); würde sich doch ansonsten die Vermutung einer standeswidrigen Fehlberatung oder bedenklichen Mitwisserschaft aufdrängen, wofür dem BFG aber keinerlei Anhaltspunkte vorliegen. Auch in diesem Zusammenhang hat die Bw mindestens bedingt vorsätzlich rechtswidrig gehandelt.

10. Die Offenlegung ihrer vermeintlich nur untergeordneten Stellung in einer vorgeblich intransparenten Ermessensstiftung anlässlich der Selbstanzeige erst im Zuge der medial weithin beachteten Datenklau- Affäre (Geheim-CD Liechtenstein - *** aus Deutschland)

stützt die Annahme, dass die Bf von der Unrechtmäßigkeit des Verschweigens ihrer Stellung zur Stiftung wusste, sich aber erst angesichts befürchteter finanzstrafrechtlicher Folgen zu einer halbherzigen und unvollständigen Offenlegung durchringen konnte.

All dies — erwähnt sei die Nicht- Vorlage von notwendigen Stiftungsdokumenten (Treuhandvertrag zwischen wirtschaftlichem und rechtlichem Stifter, Beistatuten aus 1982 bis 1988, Nebenabreden, Korrespondenzen oder Telefonprotokolle und Niederschriften mit Treuhändern), woraus Kontrollinstrumente des wirtschaftlichen Stifters gegenüber dem von ihm und weiters laut "Weisung" vom Gesamtrechtsnachfolger neu bestellten Stiftungsrat hervorgehen müssen, weil ansonsten der wirtschaftliche Stifter seine rechtlichen Gestaltungswünsche gegenüber dem Treuhänder in keiner Weise abgesichert hätte, und woraus daher die konkrete wirtschaftliche Stellung der Bf und ihres verstorbenen Gatten hervorgehen muss — erweist die Unglaubwürdigkeit ihres Vorbringens, sie sei steuerrechtlich unbedarft, über die Steuerpflicht der Einkünfte aus Liechtenstein in Irrtum gewesen und habe daher schlimmstenfalls sorglos, mithin fahrlässig gehandelt, als sie ihrer Erklärungspflicht nicht vollständig nachkam.

Das BFG sieht daher den Vorsatz zur Verkürzung von Einkommensteuer hinsichtlich der in der Selbstanzeige nachträglich einbekannten Zuwendungen aus Liechtenstein verwirklicht, in konsequenter Annahme einer einheitlichen Motivation aber auch den Vorsatz zur Verkürzung der weit höheren in der Stiftung erwirtschafteten Kapitalerträge selbst (in diesen sind die Zuwendungen bereits enthalten) verwirklicht, sodass die Erfassung letzterer als bisher nicht erklärte Einkommensteile bei der Veranlagung zur Einkommensteuer gemäß der für hinterzogene Abgaben geltenden Verjährungsfrist (Fristverlängerungshandlungen wurden unstrittig gesetzt) auch für die Jahre 2000 und 2001 rechtmäßig erscheint.

Wenn die Bf. hinsichtlich der Zuwendungen an die und aus der Stiftung ausführt:

"Die Stiftung hat ihr gesamtes Vermögen von meinem verstorbenen Ehegatten (bis einschließlich 1991) erhalten. Diese Vorgänge liegen mindestens 17 Jahre zurück. Damit ist für die Zuwendungen in beide Richtungen einkommensteuerlich wie schenkungssteuerlich bereits absolute Festsetzungsverjährung eingetreten. Umgekehrt habe ich dieser Stiftung weder Kapital noch Vermögen zugeführt.

Ich habe von der Stiftung Zuwendungen in folgender Höhe erhalten:
(siehe die Tabelle in der Selbstanzeige).

Die Ausschüttungen 2002 bis 2005 (bei angenommenem Vorsatz auch jene für 2000 und 2001) hätten nach meinem heutigen Wissensstand in die Einkommensteuererklärungen aufgenommen und mit dem Sondertarif von 25% endbesteuert werden müssen (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) anstatt sie — wie bisher — als sonstige Einkünfte § 29 Z 1 EStG 1988) dem laufenden Tarif zu unterwerfen. Dazu berufe ich mich auf die Entscheidung des UFS vom 5.10.2005, RV/1681-W/05, der Zuwendungen aus einer dänischen Familienstiftung solcherart beurteilt hat. Das Gleiche hat auch hier zu gelten: Die EU-

rechtliche Kapitalverkehrsfreiheit gilt weltweit. Zudem ist Liechtenstein Mitglied des EWR, der in Bezug auf die EU- Freiheiten wie ein Mitgliedstaat zu behandeln ist."

so stellt das BFG in freier Beweiswürdigung fest:

Da die Zuwendungen in den erwirtschafteten Stiftungserträgen enthalten sind, kann das zutreffende Vorbringen keine Auswirkung auf die das Gesamtsubstrat umfassende Besteuerung haben.

Nachträglich einbekannt und in Österreich nachversteuert wurden demnach ausschließlich die innerhalb der einfachen Bemessungsverjährungsfrist (2002-2007) empfangenen oben erwähnten Zuwendungen. Die in der Stiftung seit 2000 erwirtschafteten Erträge blieben hingegen ausgespart: Sie seien wegen des Vorliegens einer intransparenten Ermessenstiftung bei der Bw steuerlich nicht zu erfassen. Eine transparente Stiftung (kontrollierte Familienstiftung) liege nicht vor, die bei Stiftung des Vermögens gesetzlich vorgesehene Schenkungssteuer sei offenbar vom Erblasser nicht angezeigt und demnach hinterzogen worden, dieses Faktum sei aber bereits verjährt.

Diese Verantwortung erachtet das BFG als bloße - abgaben- u. strafrechtlich folgenlose - Schutzbehauptung, die der Bf dazu dienen sollte, die Abschirmwirkung des liechtensteinischen Rechtsgebildes gegen den hiesigen Abgabengläubiger nach Möglichkeit zu erhalten.

Die Bf. hatte regelmäßig an den Sitzungen des Stiftungsrates teilgenommen.

Die außerordentliche ertragsteuerliche Privilegierung der im Öffentlichkeitsregister bloß hinterlegten Stiftung-FL mit dem Gegenstand Vermögensverwaltung ohne eigenen Geschäftsbetrieb (nur 0,1% Kapitalsteuer, keine ESt-Pflicht) ist als mitentscheidendes Motiv für den Vermögenstransfer nach Liechtenstein anzusehen; Missbrauch könnte daher entgegen der Ansicht der Bf. vorliegen, wenn nach außen statutenmäßig eine diskretionäre Stiftung eingerichtet wird, im Innenverhältnis zwischen Stifter, Treuhänder und Stiftungsrat aber in Wahrheit ein kontrolliertes Gebilde, eine transparente Einrichtung geschaffen wurde.

- Für jede Beschlussfassung betreffend das Erlassen von Statuten oder Beistatuten (laut Beistatut 2002: nur mehr der Reglemente) muss die schriftliche Genehmigung des Stifters (der Allein- bzw. Erstbegünstigten) eingeholt werden.

Aus der umfangreichen Tätigkeit des Stiftungsrates kann keine Intransparenz der Stiftung abgeleitet werden, da die Stifterin/Bw zu jeder Zeit die Verfügungsmacht über das Vermögen hatte und der Stiftungsrat zu Lebzeiten des Stifter-Ehepaares nur weisungsgebundenes, ausführendes Organ des Stifterwillens war.

- Die Widmungen der Stiftung-FL an die österreichische Privatstiftung zeigt deutlich den Einfluss der Bf. (Möglichkeit der Durchsetzung ihrer familiären Interessen) auf die Stiftung-FL. (Denn) die Bf. selbst war zum größten Teil Stifterin jener Privatstiftung und auch eine der Begünstigten. Daraus folgt, dass sie selbst veranlasst hat, die Widmungen aus

dem Vermögen der Stiftung-FL durchzuführen, um die neu gegründete österreichische Privatstiftung weiter zu stärken.

3. Die Stiftung-FL als ausländische Basisgesellschaft ist nicht mit österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbar, da es sich um keine Sitz- und Domizilgesellschaft handelt, kein liechtensteinisches Grundvermögen vorhanden ist, keine Betriebsstätte in Liechtenstein vorliegt und somit keine Steuerpflicht in Liechtenstein begründet wird.

4. Die Tatsache, dass die Stiftung-FL nicht im EU- Gemeinschaftsgebiet, sondern in der Steueroase FL errichtet wurde, lässt zwar auf Missbrauch (§ 22 BAO) schließen, da mit Liechtenstein keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestehe. Die gegen Missbrauch sprechende Niederlassungsfreiheit ist auf die EU beschränkt. Das BFG konnte jedoch die Frage, ob eine intransparente (mit einer Ö. Privatstiftung potenziell vergleichbare) Ermessensstiftung (= ein eigentümerloses Rechtsgebilde) oder eine transparente (kontrollierte) Stiftung = eine bloß treuhändig agierende Vermögensverwaltungsstelle vorliegt, auf der Ebene der Zurechnung nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne der Bejahung von Transparenz lösen, sodass auf den Missbrauchsvorwurf nicht mehr eingegangen wird.

5. In typisierender Betrachtungsweise (nach den Erfahrungen des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrs) ist angesichts des Stiftungszweckes in der Förderung der Bw als Begünstigter der eigentliche Geschäftszweig der Stiftung zu erkennen. Die (dort erwirtschafteten) Einkünfte sind auf Grund ihrer festgestellten aktiven Gestaltungs- und passiven Kontrollrechte (arg "Weisungen" bzw. Zustimmungs- und Vetorechte) der Bw. zuzurechnen (und) Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen (daher) als Einkommens— bzw. Vermögensverwendung der Stifterin und Eigentümerin anzusehen.

Das BFG stellt daher nach dem oben Gesagten in freier Würdigung der angeführten Beweisumstände fest, dass die 1982 von NameStifter eingerichtete StiftungFL seit dem Tod des Genannten 1991 der mittlerweile ebenfalls verstorbenen Bf. (= seiner Ehegattin) zuzurechnen ist, da sie seit dem Erbgang die Kontrolle über das Stiftungsvermögen auszuüben berechtigt war (Vorliegen eines transparenten Gebildes). Für die Annahme umfassender Kontrolle durch NameStifter bzw. durch die Bf. sprechen folgende Tatsachen, Umstände und Indizien:

1. Die Stiftung unterlag seit ihrer Gründung der Kontrolle des Stifters:

- Die NameTreuhandBank als rechtliche Stifterin veranlasste unter Bezugnahme "auf unser kürzlich geführtes Telefongespräch" mit Brief vom 2. August 1982 an die *Bank in Liechtenstein* die Errichtung der StiftungFL durch diese im Auftrag des wirtschaftlichen Stifters - ungenannt, aber wie nachträglich hervorkam, war es NameStifter, - woraufhin seine Vermögenswerte in dieses Gebilde eingebracht wurden. Die beauftragte Gründung erfolgte am 5. August 1982. Eine den wirtschaftlichen Stifter benennende Gründungsurkunde existiert entweder nicht oder wurde der Abgabenbehörde nicht vorgelegt. Die (bis auf den Stiftungsnamen anonym formulierten) Statuten vom 5. August 1982 hatten folgenden hier wesentlichen Inhalt:

" I. Stiftungsverhältnis

Stiftungsname = eine Abkürzung aus drei Großbuchstaben;

Stiftungsorgan = der Stiftungsrat;

Stiftungssitz = Vaduz: Stiftungsrat kann den Sitz jederzeit an einen anderen Ort (In- oder Ausland) verlegen;

Stiftungsvermögen = 250.000 sfr;

§ 5

Stiftungszweck:

Erhaltung, Sicherung und Vermehrung des Stiftungsvermögens, Bestreitung und Sicherung des standesgemäßen Lebensunterhaltes, Erziehung und Ausbildung, sowie überhaupt Unterstützung der Stiftungsbegünstigten. ...

II. Stiftungsrat

§ 6

Aufgaben des Stiftungsrats

§ 7 Zeichnungsrecht

§ 8

Bestellung des Stiftungsrats

(1) der Stiftungsrat besteht aus einem bis drei Mitgliedern ... kann sich jederzeit durch Zuwahl weiterer Mitglieder auf die vorgesehene Höchstzahl selbst ergänzen.

(2) Ist nach den Bestimmungen des ersten Absatzes die Bestellung von Stiftungsräten aus irgendwelchen Gründen nicht möglich, erfolgt die Wahl durch den Repräsentanten der Stiftung.

(3) Amtsdauer - zeitlich unbegrenzt.

III. Stiftungsbegünstigung

§ 10

Bestimmung von Stiftungsbegünstigten

Stiftungsbegünstigte und der Umfang der Stiftungsbegünstigung können jederzeit vom Stifter oder vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters bestimmt werden. Sollte der Stifter zeitlebens keine Stiftungsbegünstigten bestimmt haben, erfolgt deren Bestellung nach freiem Ermessen des Stiftungsrats. Hinsichtlich der Form der Bestimmung von Begünstigten gelten die für Beistatuten in § 15 festgelegten Bestimmungen.

§ 11

Rechte aus einer Begünstigung

Aus einer Stiftungsbegünstigung entsteht unter keinen Umständen ein klagbarer Rechtsanspruch. Abtretung oder Verpfändung einer Begünstigung daher ausgeschlossen.

V. Statutenanwendung

§ 15

Statutenkompetenz

(1) Stiftungsrat ... befugt, im Beschlusswege jederzeit Beistatuten zu erlassen, welche gleiche Rechtskraft wie die Statuten selbst haben. Statuten und Beistatuten können durch ihn auf gleiche Weise geändert oder ergänzt werden.

(2) Die Unterschriften müssen nur bei Beschlüssen gerichtlich beglaubigt werden, die eine Änderung der Statuten zum Gegenstand haben. Für Beistatuten ... lediglich Schriftform erforderlich. Bei Lebzeiten des Stifters muss für jede Beschlussfassung nach Abs. 1 dessen schriftliche Genehmigung eingeholt werden.

VI. Schlussvorschriften

§ 17

Auflösung der Stiftung

(1) Dauer ... zeitlich nicht begrenzt.

(2) Wenn sich die persönlichen Verhältnisse, unter denen die Stiftung errichtet wurde, ändern, kann der Stiftungsrat sie ganz oder teilweise auflösen. Hierzu ist ein einstimmiger Beschluss erforderlich, dem der Stifter zustimmen muss.

(3) (Bei) Auflösung ist Stiftungsvermögen an die Begünstigten auszuschütten. Sind keine Begünstigten bestellt oder sind Voraussetzungen für eine Stiftungsbegünstigung nicht gegeben, verwendet der Stiftungsrat das Stiftungsvermögen nach seinem freien Ermessen. "

Das BFG geht in freier Überzeugung denotwendig von der Existenz einer Treuhandvereinbarung aus, auf deren Grundlage die NameTreuhandBank nach den Weisungen des Treugebers vorzugehen hatte. Schriftliche Beweismittel (Briefe, Urkunde, Vertrag, Niederschrift), welche die Beauftragung der NameTreuhandBank durch den Stifter enthalten, wurden dem BFG im gesamten Verfahren trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Die Vorlage einer brieflichen Bestätigung durch die NameTreuhandBank (siehe oben) vermag dieses Beweismittel nicht zu ersetzen; der Inhalt der Vereinbarung wurde dem BFG nicht offengelegt. Im Dunkeln geblieben ist auch die erstmalige Bestellung der Mitglieder des Stiftungsrats (s. oben, Statuten § 8). Ein Schriftstück, aus dem die Bestellung und die Veranlassung hierzu (Stifter oder in seinem Auftrag der "Repräsentant") hervorgeht, wurde im Verfahren nicht vorgelegt. Die zwingend erforderliche Zustimmung des Stifters zu Beschlüssen des Stiftungsrats (ebenda, § 10 iVm § 15 Abs. 2) belegt entscheidende Kontrollbefugnisse des Stifters ebenso wie die erforderliche Zustimmung des Stifters zur Auflösung des Gebildes (ebenda, § 17 Abs. 2).

- Die Stiftung des Kapitalvermögens 1982 - 1991 durch den im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen NameStifter wurde dem österreichischen Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern nicht zur Schenkungssteuer erklärt, und es blieb der Vorgang der - wie von der Bf. behauptet - endgültigen (d. h. unwiderruflichen) Vermögensübertragung auf die Stiftung den österreichischen Abgabenbehörden bis zur Selbstanzeige der Bf. im März 2008 verborgen. Das BFG sieht es - nach den allgemeinen und

insbesondere forensischen Erfahrungen mit liechtensteinischen Familienstiftungen älteren Gründungsdatums durch dort nicht ansässige Abgabepflichtige - als damals geradezu typisch und daher auch hier als überragend wahrscheinlich an, dass sich der wirtschaftliche Stifter der Herrschaft über das gestiftete Vermögen nicht endgültig begab, als er die Stiftungsgründung und den Vermögenstransfer nach Liechtenstein veranlasste, dies jedoch gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden geheim hielt. Die gegenteilige Vermutung der Bf., dass ihr verstorbener Gatte die für den endgültigen Vermögenstransfer anfallende Schenkungssteuer eben hinterzogen habe, wobei einer Nachversteuerung und finanzstrafrechtlichen Verfolgung die bereits eingetretenen Verjährung von Abgabefestsetzung und Strafbarkeit des Ehegatten als Täter und der Bf. als potenzielle Mitwisserin entgegen stehe, ist auf der Behauptungsebene geblieben und entbehrt jeder durch irgendwelche Beweismittel untermauerten Glaubhaftmachung. Diese Vermutung hält das BFG vielmehr für unglaublich: So ist zwingend anzunehmen, dass die im gemeinsamen Haushalt und ohne erkennbaren (übrigens nie behaupteten) Interessengegensatz, ja: im vollen Interessenseinklang lebenden Eheleute von der (angeblich endgültigen) Vermögensübertragung in eine liechtensteinische Familienstiftung 1982, welche damals Stiftern eine nahezu hermetische Abschirmwirkung gegen ausländische (hier: österreichische) Abgabenbehörden bot, gleichzeitig voll informiert waren. Sah doch das aktenkundige Stiftungsstatut **aus 1982** die Bestreitung und Sicherung des "standesgemäßen" Lebensunterhaltes, der Erziehung und Ausbildung und Unterstützung der - zwar dort nicht genannten - Stiftungsbegünstigten vor. Mit dieser Formulierung konnten sinnvoll nur Angehörige des Stifters gemeint gewesen sein, wozu jedenfalls die Bf. als Ehegattin zählte, die gemäß dem Willen (Wortlaut) der aktenkundigen Beistatuten (z. B. "Rubrik1" und "Rubrik2", jeweils vom 17. Oktober 1989; ältere Beistatuten wurden nicht vorgelegt) nach dem Tod des Stifters und zunächst alleinigen Begünstigten in dessen Stellung als Alleinbegünstigte hinsichtlich des gesamten Stiftungsvermögens nachfolgte. Ob die Bf. damals auf die gesetzmäßige Vorgangsweise des Gatten in Sachen Schenkungssteuer für das gestiftete Vermögen vertraut hatte, sei mangels Nachprüfbarkeit dahingestellt. Spätestens im Zuge der Abhandlung der Verlassenschaft nach NameStifter musste sie jedoch als präsumptive Universalerin des Vermögens (Aktiva und - drohende - Verbindlichkeiten) des Verstorbenen am genauen Status des Nachlasses interessiert gewesen (und darüber vom öffentlichen Notar und ihren Beratern instruiert worden) sein, was zwingend auch die zivil- und steuerrechtliche Natur der Stiftung und der 1982 bis 1991 dort eingegangenen Vermögenswerte betraf; eine standeswidrige Falschberatung und das Unterlassen von Warnhinweisen durch Notar und Berater ist auszuschließen. Es konnte der Bf. nicht egal gewesen sein, ob die Stiftungseingänge bis 1991 ordnungsgemäß zur Schenkungssteuer erklärt worden waren, und welche Konsequenz ein allfälliges Verschweigen dieser Vorgänge gegenüber dem österreichischen Fiskus durch den Erblasser auf sie, die in alle Rechte und (z. B. Abgaben-)Pflichten des Verstorbenen eintreten sollte, haben würde oder haben könnte. War nämlich die Stiftung beim Tod des Ehegatten noch als transparentes

Gebilde einzustufen, so hätte die Bf. durch einen endgültigen Willensakt ihrerseits die Stiftung auf Intransparenz umstellen können und die dafür erstmals anfallende Schenkungssteuer entrichten müssen, oder aber - wenn die Schenkungssteuer für ein schon *ab ovo* intransparentes Gebilde tatsächlich hinterzogen worden war - die Steuer nachträglich erklären und entrichten müssen, wobei dies im Rahmen der damals für hinterzogene Schenkungssteuer geltenden verlängerte Bemessungsverjährungsfrist (§ 207 Abs. 2 BAO aF, iVm § 208 Abs. 2 und § 209 Abs. 3 leg. cit) erfolgen hätte können. Die Bf. hat jedoch keinen der aufgezeigten, seit 1991 möglichen Schritte unternommen.

Das BFG wertet den Einwand der Bf. einer "leider" verjährten Schenkungssteuer-Hinterziehung durch den Ehegatten als bloße Schutzbehauptung in ihrem Bemühen, die Zurechnung des gesamten Stiftungsvermögens von sich abzuwenden.

- Der Vorbehalt umfassender Kontrollrechte durch NameStifter erscheint, obwohl in Abrede gestellt, durch weitere Umstände erhärtet und erwiesen:

- Widerruf, Änderung oder Ergänzung von Beistatuten war zeitlebens nur mit seiner Zustimmung möglich, siehe etwa die Reglements der Rubriken "Rubrik1" und "Rubrik2" vom 17. Oktober 1989
- Er konnte als alleiniger Begünstigter die Auflösung der Stiftung und die Übertragung des dort angesammelten Vermögens an ihn als den zeitlebens einzigen Begünstigten herbeiführen.
- Alle Jahresabschlüsse über die Bewirtschaftung (= Verwaltung/Veranlagung) des Stiftungsvermögens waren vom Stifter durch Unterzeichnung zu genehmigen und erlangten - ob sie nun ein externer Prüfer erstellt bzw. für ordnungsgemäß erstellt befunden hatte oder nicht - nur auf diese Weise ihre Genehmigung.

2. Nach dem Tod des Stifters unterlag die Stiftung der Kontrolle seiner Witwe und Universalerbin, weshalb ihr das dort verwaltete Kapitalvermögen und die daraus in den Streitjahren erzielten Erträge als im Inland steuerpflichtige Spekulations- und Kapitaleinkünfte zugerechnet werden:

(Anm.: Die Höhe dieser Einkünfte steht, abgesehen vom Beschwerde-Einwand, dass eine intransparente, "diskretionäre" Stiftung vorliege, außer Streit.)

- Das vom Stiftungsrat erlassene neue Reglement der Rubrik2, welches von der Bf. am Ort Wien mit "14. 10. 1994" eigenhändig datiert und auf jeder Seite unterschrieben ist, ersetzt das vorgenannte Reglement vom 17. Oktober 1989. Darin ist unter anderem zu lesen:

"Alleinige Begünstigte ... ist [die Bf.]. Nach ihrem Ableben möge (sic) der Stiftungsrat 50% des jährlichen Nettoertrages an die Stiftung ** in der Schweiz ausschütten. Die restlichen 50% ... möge [er] an wohltätige Einrichtungen in Österreich ausschütten.

Dieses Reglement kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters (sic) geändert werden."

Offensichtlich wurde die Bf. damals auch vom Stiftungsrat als "Stifter(in)" angesehen, mit allen daraus fließenden Rechten und Kontrollbefugnissen.

- In einem undatierten, nur von der Bf. auf jeder Seite unter dem Titel "EINVERSTANDEN:"
eigenhändig mit "Name.d.Bf" gefertigten Belegexemplar (Kopie) BEISTATUT
DER StiftungFL, "Rubrik1" ist zu lesen:

"Der unterzeichnete Stiftungsrat ... widerruft hiermit alle bisherigen Beistatuten und/oder Name.d.Bf"Rubrik1" und erlässt, gestützt auf §§ 10 und 15 der Statuten sowie Art. VI. des Reglements "Rubrik1" vom 17. Oktober 1989, mit Zustimmung des Stifters und der derzeit einzig Begünstigten Name.d.Bf nachfolgendes Beistatut, dem dieselbe Rechtskraft wie den Statuten selbst zukommt.

1. Stiftungsbegünstigte

1.1. [Die Bf.] ist zeitlebens alleinige Begünstigte der StiftungFL "Rubrik1". Die Begünstigung ist uneingeschränkt. Sie umfasst das gesamte Stiftungsvermögen, die Erträge hieraus sowie ein allfälliges Liquidationsergebnis.

1.2. **Nach dem Tod** der Begünstigten hat der Stiftungsrat die Errichtung einer Liechtensteinischen Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft ("Name.d.AG") zu veranlassen und das gesamte Stiftungsvermögen "Rubrik1" als Sacheinlage in die Name.d.AG einzubringen. Die Firmenbezeichnung obliegt dem Stiftungsrat. Als Verwaltungsräte bzw. Repräsentant sind die Stiftungsräte bzw. der Repräsentant der StiftungFL zu bestellen.

Danach hat der Stiftungsrat die Name.d.AG-Aktien der Privatstiftung ... zu widmen und die "Rubrik1" aufzulösen.

2. Änderung dieses Reglements

Dieses Beistatut kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung von Frau Name.d.Bf jederzeit ganz oder teilweise aufgehoben, abgeändert oder ergänzt werden."

Dieses Beistatut stammt, wie der Bezugnahme auf die 1994 errichtete Privatstiftung schlüssig entnommen werden kann, frühestens aus dem Jahr 1994. Aus dem Wortlaut von Punkt 1.2. dieses Beistatuts geht hervor, dass der Stiftungsrat die Errichtung einer liechtensteinischen Tochter-AG **zu veranlassen** und das gesamte Stiftungsvermögen "Rubrik1" dort als Sacheinlage **einzubringen hat**; wenn darüber hinaus die Stiftungsräte bzw. der Repräsentant der StiftungFL als Verwaltungsräte bzw. Repräsentant **zu bestellen sind**; und wenn der Stiftungsrat danach die Name.d.AG-Aktien der Privatstiftung (Wien) zu widmen und die "Rubrik1" **aufzulösen hat**, so zeigt dies mit genügender Deutlichkeit die Gestaltungsbefugnisse und Kontrollrechte der Bf. gegenüber dem Stiftungsrat der StiftungFL auf. Dem konsequenten Gebrauch der oben fettgedruckt hervorgehobenen Prädikate in der Befehlsform lagen offenkundig entsprechende Weisungen der Bf. zu Grunde, weil ein originäres, ohne Auftrag eines Treugebers bestehendes Weisungsrecht des Repräsentanten *Bank in Liechtenstein* oder der im Stadium der Stiftungsgründung eingeschalteten Treuhänderin NameTreuhandBank denkunmöglich angenommen werden

kann. Waren es aber bereits Weisungen des Stifters NameStifter, so geht ein solches Weisungsrecht aus keinem der zahlreich vorgelegten Dokumente hervor; diese Unterlagen haben daher für die strittige Zurechnungsfrage keine Aussagekraft.

- Die Statuten der StiftungFL (Vaduz) vom 5. August 1982 wurden (erst) am 18. Jänner 1994 durch den Repräsentanten *Bank in Liechtenstein AG, Vaduz*, beim Öffentlichkeitsregisteramt Vaduz hinterlegt; zu einem Zeitpunkt, als man seitens StiftungFL und der Bf. mit Gründung der österreichischen Privatstiftung hierzulande - wenigstens beim FA für Gebühren und Verkehrssteuern - in Erscheinung trat und ein späteres Entdecken der hinter StiftungFL stehenden natürlichen Person (= die Bf.) durch die österreichischen Abgabenbehörden bzw. das Bekanntwerden dieser Umstände beim Wohnsitzfinanzamt der Bf. nicht mehr völlig ausschließen konnte.

- Im BEISTATUT zu den Statuten der StiftungFL, Vaduz, "Rubrik1" vom 30. Jänner 2002 ist zu lesen:

"Gemäß Artikel 11 der Statuten vom 30. Jänner 2002 sowie Artikel 2 des Beistatuts "Rubrik1" vom 19. August 1994 der StiftungFL, Vaduz, hebt der Stiftungsrat mit Zustimmung der Stifterin einstimmig das Beistatut "Rubrik1" auf und erlässt das folgende

BEISTATUT

Artikel I

Nähere Bestimmung des Stiftungszwecks und der Begünstigten

1.1. Zweck der Stiftung besteht in der Verwaltung und Sicherung (...) und in der Unterstützung von Personen, die der Stiftungsrat aus dem Begünstigtenkreis zu Begünstigten bestellt.

1.2. Der Begünstigtenkreis der Stiftung besteht aus

a) Name.d.Bf,

b) jeder anderen natürlichen oder juristischen Person (Verein, Institution, Gesellschaft oder Verbandsperson) als in litera a) bezeichnet;

c) religiösen, gemeinnützigen oder fortbildenden Institutionen oder Organisationen;

d) Treuhänderschaften (Trusts), Stiftungen, die zugunsten einer der vorgenannten Personen und/oder Institutionen und/oder Organisationen errichtet wurden;

d) Gesellschaften, Verbandspersonen, die im Eigentum einer der vorgenannten Personen und/oder Institutionen und/oder Organisationen stehen oder von dieser kontrolliert werden.

1.3. Wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes geregelt ist, entscheidet der Stiftungsrat in freiem und uneingeschränkten Ermessen jeweils durch Beschluss, in welcher Art, in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt ein Begünstigter, der für diesen Zweck vom Stiftungsrat widerruflich oder unwiderruflich schriftlich bestellt wurde, Zuwendungen aus dem der Stiftung gewidmeten oder an dessen Stelle getretenen Vermögen und/oder dessen Erträgen erhält.

Artikel II

Übertragung des Vermögens auf die Privatstiftung-in-Wien

2.1. Nach rechtskräftigem Abschluss des Nachlassverfahrens nach Name.d.Bf
möge der Stiftungsrat die von der Stiftung gehaltenen Vermögenswerte [in die Privatstiftung-in-Wien] ... nachstiften ...

2.2. Gutachten einer WP- und Steuerberatungsgesellschaft mit Sitz in Wien darüber einzuholen, ob ... Situation in Ö. geeignet erscheint, das Stiftungsvermögen der Stiftung in die Privatstiftung-in-Wien einzubringen. (...)

2.3. Sollte die beauftragte Gesellschaft im Gutachten gemäß Punkt 2.2. zum Schluss kommen, dass 2.1. nicht möglich, nicht sinnvoll oder nicht zweckmäßig ist, **möge** der Stiftungsvorstand (*sic; unklar, ob gemeint: der Privatstiftung-in-Wien*), wenn nicht nachfolgend anderes geregelt ist, Begünstigte entsprechend der dann geltenden Absichtserklärung der Privatstiftung-in-Wien bestellen und Zuwendungen an diese ... vornehmen. Sind mögliche Begünstigte aus dem Kreis der schweizerischen Familienstämme nicht vorhanden oder wollen sie nicht Begünstigte sein, möge der Stiftungsrat sämtliche Vermögenswerte der "Rubrik1" der "Rubrik2" zurechnen.

Artikel III

Vornahme von Zuwendungen

3.1. Bei der Vornahme von Zuwendungen an Begünstigte wird der Stiftungsrat besondere Vorsichtsmaßnahmen hinsichtlich der Geheimhaltung der Herkunft der Zahlungen walten lassen.

3.2. Der Stiftungsrat ist berechtigt, laufende oder auch andere Zuwendungen an bestellte Begünstigte zu verweigern, wenn er nach seinem Gutdünken annehmen muss, dass solche Zuwendungen weder direkt noch indirekt dem oder den Begünstigten zukommen ...
(Zum familiären Hintergrund dieser Vorsichtsregelung wurden in der Senatsverhandlung am 12.12.2011 vom steuerlichen Vertreter nicht protokollierte Andeutungen betreffend den schweizerischen Familienzweig gemacht, deren Erörterung mangels Relevanz für das gegenständliche Beschwerdeverfahren hier unterbleibt.)

Artikel VI

Abänderung, Ergänzung oder Aufhebung des Beistatutes

Dieses Beistatut kann vom Stiftungsrat unter den gleichen Voraussetzungen und mit den gleichen Einschränkungen wie die Statuten selbst jederzeit mittels einstimmigen Beschlusses abgeändert, ergänzt und/oder aufgehoben werden, insoweit Bestimmungen, die ausdrücklich als unabänderlich erklärt wurden, unberührt bleiben."

Das o. a. Beistatut wurde nur von den Stiftungsräten unterzeichnet - nicht mehr von der Bf.
- und wurde mit dem Tag der Unterfertigung rechtswirksam.

- Dem aktenkundigen Vermögensstatus der Stiftung FL Vaduz waren angeschlossen:
• ein Blatt betreffend Stiftungsdaten, mit folgendem hier wesentlich erachteten Inhalt:

""(Kopfzeile)

Stiftungsname; Mandatsnummer: ** - *****

SB: NameSB; KB: NameKundenbetreuer; L.Kundenbesuch: 09.02.2001

Gründungsdatum: 1982; Status: Aktiv

Verwaltungs-/Stiftungsräte

vier Personen, genannt;

Banken

Bank-in-Zürich; AB: Name-des-AB

Diverses

Auftraggeber: siehe zuvor;

Gruppen / Strukturen. Gruppe Privatstiftung-in-Wien,

Repräsentant: *** Bank in Lie.

Auftraggeber: Privater A.

Fix-Honorare (in sfr)

Domizilhonorar 800,00 am 05.08.2002 - *** Treuhand AG

Kapitalsteuer 1.000,00 am 05.08.2002 - Liechtensteinische Steuerverwaltung

Stiftungsratshon. 3.000,00 am 05.08.2002 - *** Treuhand AG

Zweck

Verwalten eigenes Vermögen

Bankkonto bei Bank-in-Zürich (***) teilweise nicht dokumentiert)

Konten beider Rubriken

Besitznachweis, Verträge, Vollmachten

Privatstiftung-in-Wien, Wien

StiftungFL hält H-AG, Vaduz zu 100%

>> AZ der H-AG am 1.9.1999 an die Privatstiftung-in-Wien gewidmet

Weisungen (Verwaltung, Buchhaltung, Beistatut usw.)

ACHTUNG: Hohe Diskretion wahren.

dreiStiftungsräte halten Kundenkontakt.

Weisung betr. Nachfolgeregelung der Stiftungsräte vom 08.06.94

Pendenzen/Geschichte

Beistatutenänderung gem. Weisung 16.08.96, siehe auch AV vom 29.08.96 gemäß

Absprache StiftungsratsmitgliedN erst nach Ableben der Erstbegünstigten durchführen
(siehe AV psc vom 18.11.96)"

Mehrfach ist hier von "Weisungen" die Rede. Diese konnten denkfolgerichtig nur von der nominell bloß Erstbegünstigten (von der Bf.) stammen, weil die *** als Treuhandbank im fremden Auftrag weder die Neu-Bestellung der Stiftungsräte regeln noch die Beistatuten der StiftungFL ändern konnte, und weil der Stiftungsrat als Kollegialorgan selbst keine

"Weisungen" an seine Mitglieder erteilte, sondern seine Beschlüsse entweder wie die Bf behauptet hat autonom fasste oder, wie vom BFG hier festgestellt, auf Weisung des wirtschaftlich berechtigten Stifters bzw. seiner Gesamtrechtsnachfolgerin handelte.

Damit steht für das BFG fest, dass die Bf. nach dem Tod ihres Ehegatten die alleinige Gestaltungsfreiheit sowie die Letztkontrolle über den Stiftungsrat hatte und diese Rechte bis zu ihrer altersbedingten und gesundheitlichen Beeinträchtigung (mangelnde Reisefähigkeit) auch tatsächlich, wenngleich nur im unbedingt erforderlichen Maße in besonders wichtigen Angelegenheiten (siehe das oben wiedergegebene Schriftstück), ausübte. Das Recht dazu hatte sie bis zu ihrem eigenen Tod, bzw. bis zur Besachwalterung; diese Einschränkung ihrer Handlungsfähigkeit ergab sich erst nach dem Jahr 2007 und bleibt daher für die Lösung der hier strittigen Zurechnungsfrage ohne Bedeutung.

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. Da die Transparenz oder Intransparenz eines liechtensteinischen Rechtsgebildes eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung darstellt, zu der noch keine einheitliche, über den Einzelfall hinausgreifende Rechtsprechung des VwGH vorliegt ("muss ein Mandatsvertrag vorliegen, um von Transparenz ausgehen zu können?"). Deshalb war die Zulässigkeit einer Revision auszusprechen.

Wien, am 16. Dezember 2016