



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1041-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. RR Erich Radschek, Mag. Belinda Maria Eder und Mag. Martin Saringer im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw, vertreten durch TPA Horvath Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs- GesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 13. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Hofrat Mag. Franz Zaussinger, vom 13. Februar 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005 sowie Körperschaftsteuer 2004, 2005, 2006 und 2007 nach der am 26. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) bekämpft

- die von Amts wegen verfügte **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005: Bestritten wird die Annahme des Finanzamtes, dass nach Erlassung der Erstbescheide sprucherhebliche Tatsachen neu hervorgekommen seien; sowie
- die in den Steuerbescheiden 2004 - 2007 vorgenommene **körperschaftsteuerliche Gewinnzurechnung der** als „Zinsenaufwand Gewinnscheine“ verbuchten **Auszahlungen an die Gewinnscheininhaberin** Stiftung Vaduz als „verdeckte Ausschüttung Zinsen

Gewinnscheine“ an I-, und zwar als unmittelbare Durchschüttung an diesen als Stiftungs-Begünstigten der Gesellschafterin Privatstiftung in Wien, wobei die Zuwendung an den Genannten geldflussmäßig durch Auszahlung an die liechtensteinische Stiftung erfolgt sei.

Das Finanzamt hatte die Gewinn erhöhende Zurechnung bei der Bw und die Wertung der zugerechneten Beträge als verdeckte Ausschüttungen auf Feststellungen in einer Außenprüfung (siehe den Prüferbericht vom 16. Dezember 2008, AB 11) begründete Annahme gestützt: Es liege

- hinsichtlich der Gewinnscheinvereinbarung ein objektiver und subjektiver Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO) sowie
- hinsichtlich der Geldflüsse an die genannte Stiftung in Wahrheit eine Zuwendung an den Begünstigten im Wege der von ihm kontrollierten StiftungVaduz vor.

Die angefochtenen Bescheide werden mit Einwendungen gegen Spruch begründende Feststellungen der Außenprüfung (dazu weiter unten) wie folgt bekämpft:

1. Die **Verfahrenswiederaufnahme** betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sei rechtswidrig erfolgt. Die Bw bestreitet das neue Hervorkommen von Tatsachen und, sollten solche doch neu hervorgekommen sein, deren rechtliche Relevanz. Sie bemängelt, dass die Begründung der Wiederaufnahmbescheide bloß standardmäßige Textbausteine enthalte, ohne irgendwelche auf den gegenständlichen Fall Bezug nehmende Feststellungen zu treffen, und dass sie Erwägungen betreffend die Ermessensübung schuldig bleibe.

2. Die steuerliche Gewinnzurechnung bei der Bw von Zahlungen an die im Fürstentum Liechtenstein (FL) ansässige StiftungVaduz (Vaduz) wegen Einstufung der den entsprechenden Buchungen zu Grunde liegenden, im Jahr 2004 abgeschlossenen Gewinnscheinvereinbarung als missbräuchliche Gestaltung, sowie die Wertung dieser Geldflüsse als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an I- als Begünstigten der Privatstiftung Wien (qua Durchschüttung der vGA an ihren wirtschaftlichen Mit- Stifter und Begünstigten im Wege des Geldflusses an die StiftungVaduz), sei unbegründet. Die Gewinnscheinvereinbarung mit der StiftungVaduz sei aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen erfolgt und fremdüblich gestaltet worden, die Stiftung in Liechtenstein sei eine *intransparente* („Ermessensstiftung“) und deshalb einer vollständigen Aufhellung ihrer Beschaffenheit unzugänglich. Der Typenvergleich mit inländischen Privatstiftungen sei zulässig, geboten und anzustellen, und er führe zwingend zur steuerlichen Anerkennung sowohl der Geschäftsbeziehung (Gewinnscheinvereinbarung) mit StiftungVaduz als auch der daraus folgenden Gewinnbeteiligung dieser Stiftung am Erfolg der Bw. Es liege weder eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO noch eine verdeckte Gewinnausschüttung (an wen immer) vor.

Das Finanzamt, welches die Bw für 2004 und 2005 zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt hatte, erließ nach durchgeföhrter Außenprüfung die im Spruch genannten Bescheide auf Grundlage des zur Begründung herangezogenen Prüferberichtes vom 16. Dezember 2008, worauf die Bw fristgerecht Berufung erhob und diese mit einem umfangreichen Schriftsatz samt Beilagen ergänzte. Die Bw – noch in Unkenntnis der ihr zunächst nicht vorgehaltenen Stellungnahme der Außenprüfer vom 20. November 2009 – erstattete mit Schriftsatz vom 14. Jänner 2011 ergänzendes Vorbringen. Dieses Schreiben wurde, nachdem das Finanzamt die Berufung ohne weitere Zwischenerledigung dem UFS vorgelegt hatte, vom Referenten des UFS zunächst der Amtspartei zur Kenntnis gebracht. Nach Ergänzung der unvollständig vorgelegten Akten des Finanzamtes hielt der Referent der Bw die ihr noch unbekannte Prüferstellungnahme vor, worauf diese durch ihre steuerliche Vertretung Schriftsätze mit umfangreichem Vorbringen und angefügten Beilagen einbrachte, welche wiederum der Amtspartei zur Kenntnis gebracht wurden.

Am 12. Mai 2011 – nach Abhaltung eines von der Bw erwünschten Gespräches, zu dem die Amtspartei nicht beigeladen war – langte beim UFS seitens der Amtspartei ein Konvolut von Schriftstücken ein, die der Bw zur Kenntnis übermittelt wurden.

Auf die oben angeführten Schriftsätze und Unterlagen wird im Erwägungsteil eingegangen.

In der am 26. Mai 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Dr. Nikolaus Arnold (als im Rechtsmittelverfahren neu hinzugezogener Vertreter) und YY (für die ursprünglich allein vertretungsbevollmächtigte TPA- Horvath) referierten auf Grund eines vorbereiteten Handouts die Sichtweise der Bw und stellten das Handout dem Berufungssenat sowie der Amtspartei zur Verfügung (dazu im Erwägungsteil).

Der vom Vertreter der Amtspartei beigezogene Außenprüfer Mag. Martin Pröll übergab dem Senat einen Schriftsatz, in welchem zusammengefasst die wesentlichen Punkte, die das Finanzamt zur Annahme von Missbrauch (§ 22 BAO) bewogen hatten, enthalten waren (dazu im Erwägungsteil). Mag. Pröll führte die einzelnen Punkte näher aus. Sodann berichtete der im Prüfungsverfahren mitbefasste, als sachverständige Auskunftsperson von der Amtspartei beigezogene Außenprüfer Hubert Stierschneider, warum nach Ansicht des Finanzamtes "neue" (neu hervorgekommene) Tatsachen vorgelegen seien. Dem Finanzamt sei nämlich zwar dem Grunde nach die Ausgabe von Gewinnscheinen bekannt gewesen, es habe aber nicht (*gemeint*: bei Erlassung der Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005 noch nicht) Kenntnis über die im BP- Bericht näher dargestellten Modalitäten gehabt, wie etwa über den Umstand, dass Empfängerin der „Gewinnscheinausschüttungen“ (= Gewinnauszahlungen) eine in Liechtenstein ansässige, der Bw und dem Begünstigten I- nahe stehende Privatstiftung

gewesen sei. (Ein Verweis auf) diese Tatsache sei in der Bescheid- Begründung (BP- Bericht vom 16.12.2008, Tz 2, "Wiederaufnahme des Verfahrens") enthalten gewesen.

Dr. Arnold:

„Zur Wiederaufnahme: Die Begebung der Nominalgenussrechte war der Finanzverwaltung bekannt. Die Ausgestaltung ist fremdüblich. Die Frage, wer diese erworben hat, ist daher irrelevant. Die übrigen Begründungselemente wurden erst im Berufungsverfahren nachgereicht.“

Zu den Gewinnscheinen: Die Bw verfügte ursprünglich über ein Stammkapital von € 35.000,00. Es wäre grob fahrlässig gewesen, mit diesem Kapital Immobilienprojekte zu beginnen. Durch die Nominalgenussrechte standen weitere € 185.000,00 für Anlaufkosten zur Verfügung. Die Ausgabe der Nominalgenussrechte wurde bereits im April/Mai 2004 beschlossen. Die formale Umsetzung eines solchen Schrittes bedarf mehrerer Wochen.

Beweis: E- Mail von Dr.-. Auch die Vollmachten für das Genussrecht (*gemeint*: für dessen Begebung) stammen aus Mai 2004. Im Zeitpunkt der Fixierung der Begebung der Genussrechte hatte die Gesellschaft daher kein Kapital, das einen Verzicht auf Genussrechte gerechtfertigt hätte. Ich lege dazu weiters vor: Auszüge aus der Buchhaltung 2004, aus denen sich ergibt, dass im Zeitpunkt der Fixierung der Genussrechte nur geringe Provisionserlöse geflossen waren. Mit weiteren Provisionserlösen konnte nicht mit hinreichender Sicherheit gerechnet werden und waren diese unabsehbar. Für Immobilienprojekte lag kein Auftragsverhältnis zu X (= *dem Auftraggeber für die Vermittlung von Immobilienprojekten*) vor, das (*Provisions-*) Erträge gesichert hätte. Auch die Vermittlung von Zertifikaten war ungewiss (Platzierung, Interesse, Kapitalerhöhung etc.). Die Provisionserlöse rissen auch abrupt ab. Die Aufnahme von Fremdkapital von Dritten (Banken) stellt ein Risiko dar. Die Aufnahme von Genussrechtskapital nicht bzw. ein wesentlich geringeres, da auf dieses nur dann Erträge zu leisten sind, wenn sie auch tatsächlich erwirtschaftet werden. Dass die Folge der Begebung von Genussrechten eine Verminderung der Besteuerungsgrundlage darstellt, ist richtig, aber eine vom Gesetzgeber vorgegebene Folge. Hier wird Ursache und Wirkung verwechselt. (Die) Privatstiftung Wien hat auf ihr Eigenkapital bei der Bw eine Rendite von 6.800% erhalten. Ein Schaden kann daher auch aus diesem Grund gar nicht vorliegen. Auch ein partiarisches Darlehen einer Bank hätte zu denselben finanziellen Auswirkungen bei der Gesellschaft geführt.

Ein öffentliches Angebot von Genussrechten unterliegt der Prospektpflicht. Die Kosten der Erstellung des Prospektes und die sonstigen mit dem öffentlichen Angebot verbundenen Kosten hätten die € 185.000,00 „aufgefressen“. Die (Stiftung)Vaduz ist bereits seit 1991 Genussscheininhaber einer anderen Gesellschaft. Der Erwerb von Genussrechten ist für sie daher nicht ungewöhnlich.

Bei der (vorgenannten) Stiftung handelt es sich um eine Altstiftung (siehe in der Literatur dazu *Toiff*). Die in der Judikatur getätigten Aussagen haben keine Allgemeinwirkung. Im konkreten Fall liegt keine steuermissbräuchliche Gestaltung vor.

Herr I- ist nicht Gründer der NN. Beweis: Auszug aus den Gründungsdokumenten. Er ist auch nicht wirtschaftlicher Stifter der liechtensteinischen Stiftung, Beweis wie bisher.

Eine Verpflichtung zur Kapitalerhöhung besteht nicht. Die Ausgabe neuer Genusscheine bedarf einer Ermächtigung. Die Liquidation einer Gesellschaft ist nicht Sache der Geschäftsführer. In einem anderen Abgabenverfahren wird die Beendigung und Übertragung einer Provisionsvereinbarung auf eine andere Kapitalgesellschaft von der Finanzverwaltung als Aufgabe einer Gewinnchance und steuerlich relevanter Umstand qualifiziert. Auch eine sonstige Beendigung des Genusscheinverhältnisses hätte möglicherweise einen Steuertatbestand dargestellt. Abgesehen davon wirkt die Beendigung immer erst pro futuro. Ich lege weiters eine Bestätigung der liechtensteinischen Stiftung vom 18. Mai 1992 vor, weiters eine Bestätigung der Steuerverwaltung Liechtenstein vom 24. April 2009 und die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde der Privatstiftung Wien.

Zum Beweis dafür, dass die Bw eigene Immobilienprojekte umsetzen wollte, beantrage ich die Einvernahme des soeben stellig gemachten Zeugen. Diese Frage ist von Relevanz, da sie belegt, dass die Geschäftsführung für die Anlaufkosten Kapital sichern musste.“

(Anmerkung: Die Zeugenaussage ist weiter unten wiedergegeben.)

XX (TPA- Horvath):

„Das ganze Verfahren vor der Finanzverwaltung war geprägt von einer unzulässigen *ex post*- Betrachtung. So ist es etwa unmöglich, dass durch die Ausgabe von Gewinnscheinen sofort ein höherer Betrag gezahlt werden muss als der Firma zufließt. Es steht vielmehr erst im Rahmen der Ergebnisverteilung fest, ob überhaupt und wenn ja in welcher Höhe der Genussrechtsinhaber Anspruch auf einen Gewinnanteil hat. Unzulässig ist genauso die *ex post*- Betrachtung und der Vorwurf, dass in den Jahresabschlüssen 2004 bis 2007 keine Investitionstätigkeiten ersichtlich sind. Die vorgeschlagenen Gegenmaßnahmen der Finanzbehörde, wie Kapitalerhöhung, Liquidation, Übertragung der Vertragsrechte stellt ebenfalls eine *ex post*- Betrachtung dar. Es ist immer leicht im Nachhinein zu argumentieren, hätte man investiert, hätte man sonstige Maßnahmen ergriffen etc. Der VwGH judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass *ex post*- Betrachtungen unzulässig sind. Festzuhalten ist ferner, dass unserer Ansicht nach keineswegs angenommen werden kann, dass ein Zufluss an I- erfolgt ist. Verwiesen wird auf die bisher im Verfahren vorgelegten Unterlagen.“

Mag. Pröll:

„Ich verweise nochmals darauf, dass zum 17.6.2004 (*gemeint*: bei Beschluss der Gesellschaft über die Gewinnscheinvereinbarung) die wirtschaftliche Entwicklung der Bw nach Ansicht der Finanzbehörde klar ersichtlich war. Hinzu kommt, dass gemäß § 4 des Gewinnscheinvertrages der Gewinnscheininhaber bereits rückwirkend am Betriebsergebnis der Bw beteiligt war. Der Gewinn hat jedoch in diesem Zeitraum bereits wesentlich den Ausgabebetrag von 185.000,00 € überstiegen.“

Dr. Arnold:

„Die Genussscheine sind fremdüblich gestaltet. Als Stichtag kann nicht der 17.6.2004 herangezogen werden, da die Entscheidung zur Begebung bereits im April/Mai 2004 getroffen wurde. Damals hatte die Bw nur sehr geringe Erträge. Ob sie im Geschäftsjahr 2004 überhaupt einen Gewinn erwirtschaften würde, stand damals noch gar nicht fest. Die Provisionserträge waren nicht absehbar. Kapital musste bereits vor dem Beginn eines Immobilienprojektes gesichert werden. Dass die Verzinsung des Genussrechtskapitals hoch war, ist nur aus einer *ex post*- Betrachtung ersichtlich. Auch die sehr hohe Eigenkapitalverzinsung des Gesellschafters war erst nachträglich erkennbar. Herr I- ist nur einer von mehreren Angehörigen des Begünstigten- Kreises der (liechtensteinischen Stiftung).“

Mag. Zaussinger:

„Der 17.6.2004 ist sehr wohl der maßgebliche Tag. Zu berücksichtigen ist nämlich, dass an diesem Tag der Beschluss gefasst wurde und es üblich ist, zum Zeitpunkt der Beschlussfassung (zu evaluieren), ob die nun getroffenen Vereinbarungen den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen. Dies nicht zu tun ist fremdunüblich.“

Dr. Arnold:

„... die Vollmacht (Beilage A1) trägt bereits ein Datum 13.5.2004. Weiters ist es üblich, die Genussscheinbegebung in Zeiten der internen Abstimmung, dass ein Genussschein begeben wird, zu prüfen und nicht erst bei Herstellung der formalen Voraussetzungen. Auch Kapitalerhöhungen werden erst mit Firmenbucheintragung wirksam, die Bewertung und Beurteilung erfolgt aber zu einem früheren Stichtag.“

Mag. Zaussinger:

„Den Vollmachtgeber hätte nichts daran gehindert, zum Stichtag 17.6.2004 die wirtschaftlichen Gegebenheiten neu zu beurteilen und auf den Vollmachtnehmer einzuwirken. Auch das wäre fremdüblich.“

Dr. Arnold:

„Das Abgehen von einer bereits vorbereiteten Vorgehensweise, für die bereits Vollmachten erstellt wurden, ist in der wirtschaftlichen Praxis nicht üblich.“

Mag. Pröll:

„Bedacht zu nehmen ist insbesondere auf § 5 der Gewinnscheinvereinbarung, wonach es der Bw mit Anfang des (*gemeint*: nächsten) Jahres nächstmöglich gewesen wäre, das Gewinnbeteiligungsverhältnis zu ändern. Gerade bei der vom Zeugen dargestellten leichten Möglichkeit Darlehen aufzunehmen, wäre die Aufnahme von Fremdkapital, die das Gewinnscheinkapital ersetzt, mit geringen Kosten möglich gewesen. Da das nicht gemacht wurde, zeigt dies, dass von Anfang an für die gewählte Gestaltung keine betriebswirtschaftlichen Gründe ausschlaggebend waren.“

Dr. Arnold:

„Änderungen der Kapitalverhältnisse nach § 5 der Bedingungen können erstens nur mit Beginn des Folgejahres und zweitens nicht durch die Bw selbst, sondern nur durch Kapitalerhöhungen erfolgen. Wie bereits mehrfach dargelegt hat die Alleingesellschafterin der Bw die Zur-Verfügung- Stellung (*von Kapital*) aber abgelehnt. Es wäre der Geschäftsführung der Bw auch nicht möglich gewesen, als GmbH mit Mindestkapital und ohne nachhaltige Geschäftstätigkeit einen Kredit aufzunehmen, Sobald ein Immobilienprojekt in der Abschlussphase ist, erhält die Bank im Gegensatz dazu Sicherheiten an der Liegenschaft und ist die Kreditaufnahme in diesem Stadium (vor allem in den Jahren 2004 bis 2006) sehr leicht möglich.“

Der stellig gemachte Zeuge gab nach Belehrung über die gesetzlichen Weigerungsgründe (§ 171 BAO) und die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage (§ 289 StGB) sowie nach Ermahnung, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen (§ 174 BAO), als Zeuge vernommen an:

„Ich bin zu einer Zeugenaussage bereit.

Ich bin Eigentümer an Immobilienfirmen sowie Beteigter anderer Firmen, die sich mit der Entwicklung und Durchführung von Immobilienprojekten in verschiedenen Ländern. befassen. Ich habe Herrn I- meiner Erinnerung nach im August oder September 2004 in "y" im dortigen Hotel_N kennen gelernt.

Ich habe (ihn) zufällig kennen gelernt. Wir sind dann ins Gespräch gekommen; es hat sich herausgestellt, dass (er) im Grunde die gleichen Interessen wie ich verfolgt hat, nämlich mit seiner Firma (= der Bw) Immobilien anzukaufen und zu entwickeln. Er hatte auch Interesse daran, bereits fertige Immobilien zu kaufen. Ich habe ihm mitgeteilt, dass ich ohnehin 2-3 Mal

in der Woche in "y" bin. Im Laufe der Zeit hat er mir mitgeteilt, dass er auch für die Firma X-X im Bereich des Ankaufes tätig ist. Ich habe ihm zunächst das Projekt_I zum Kauf angeboten. Mir war klar, dass er das Objekt für die (Bw) kaufen wollte. Es gab danach allerdings Probleme im Zuge der dd- Prüfung (*Due Diligence- Prüfung*), mit einem existierenden Mietrecht.

Aufgrund der aufgezeigten Schwierigkeiten im Rahmen der dd hat er offenbar davon Abstand genommen, die Liegenschaft im Rahmen der (Bw) zu erwerben. Aus diesem Grund wurde das Projekt schließlich von der X-X bzw. von einer Tochterfirma derselben im Dezember 2004 unter aufschiebender Bedingung erworben. Herr I- war diesbezüglich als Vertreter der X-X tätig.

Ich bin zur X-X nur über ihn in Kontakt getreten; ich habe auch naturgemäß führende Personen der X-X kennen gelernt. Der Erstkontakt zur X-X ist jedenfalls von Herrn I- hergestellt worden. Meiner Erinnerung nach bin ich im Laufe November 2004 mit X-X ins Gespräch gekommen.

Auf X-X- Ebene bestand dann der Kontakt zu Herrn A und Herrn B. Und auf der örtlichen Ebene zu den Herren C und D. Federführend wurde dem Kauf von Herrn A zugestimmt. Auch die drei_anderen_Projekte habe ich zunächst (der Bw) angeboten. (Die Bw) war offenbar übereifrig im Akquirieren, hat aber dann die Projekte letztlich nicht umgesetzt, vermutlich aus Angst Geld zu verlieren. Letztlich wurden alle vier Projekte von der X-X bzw. von deren Töchtern erworben und umgesetzt. Im Zuge der Gespräche ist dann auch eine andereGmbH erwähnt worden; ich ging davon aus, dass allenfalls geplant sein könnte, die Projekte im Rahmen einer ARGE zu verwirklichen. Ich war dann etwas enttäuscht, dass es nicht zur Realisierung der Projekte mit der (Bw) gekommen ist, da dies ein Geschäft sozusagen zwischen Mittelständler und Mittelständler gewesen wäre.

Zum Projekt_I möchte ich noch ergänzen, dass die aufschiebende Bedingung einmal bis April 2005 verlängert worden ist. In diesen Monaten habe ich nochmals mit Herrn I- gesprochen; (die Bw) wäre nunmehr bereit gewesen, für den Fall, dass die vereinbarte Bedingung nicht erfüllt wird, im Mai 2005 das Objekt doch noch zu kaufen. Meinem Eindruck nach hatte die (Bw) nunmehr bessere Kenntnis von den damit verbundenen Risiken. Allerdings ist unmittelbar vor Ablauf des 30. April (2005) die Bedingung erfüllt worden, weshalb das Projekt der X-X verblieben ist. Der „wirtschaftliche“ Kaufpreis für (dieses Projekt) hat etwas über € 5 Mio. betragen. Unterschrieben hat seitens der X-X den Kaufvertrag die für das_betreffende_Gebiet handlungsberechtigte Person. Wenn mir seitens (des) Herrn I- eine Aufstellung über den Kaufpreis (Beilage C1/III) vorgehalten wird, so kann ich sagen, dass die darin angeführten Beträge meiner Erinnerung nach zutreffend sind.“

Über Befragen des Beisitzers Mag. Saringer:

„Ich habe Herrn E im Jahr 2004 kennen gelernt. Oder allenfalls Anfang 2005, jedenfalls habe ich zu diesem Zeitpunkt bereits Kontakt zu I- gehabt, dies (...) im August/September 2004. Ich habe mich im Zuge der Verhandlungen mit (der Bw) nicht darum gekümmert, ob das für den Ankauf der Projekte nötige Kapital tatsächlich vorhanden ist. Dies deshalb, weil ohnehin bei Abschluss des Kaufvertrages die Geldmittel vorhanden sein müssen. In den Jahren 2004 bis 2007 war es im Übrigen sehr leicht, Fremdkapital von den Banken zu bekommen. Die Gespräche mit Herrn I- fanden regelmäßig auch in meinem Büro in "y" statt. Ich kann mich nicht mehr erinnern, wie oft diese Gespräche stattgefunden haben, jedenfalls mehrfach in den Jahren ab 2004. Mit Herrn I- habe ich regelmäßig allein gesprochen. Gelegentlich kam es vor, dass ich ihn etwa in der Hotelloobby getroffen habe und die Gespräche bis spät am Abend dauerten. Da dann oft kein Retourflug gegangen ist, mussten wir beide im Hotel übernachten. Zu den (drei) anderen Projekten: Das zweit- und das drittgenannte sind meiner Erinnerung nach 2004 angeboten worden, das vierte glaublich 2005. Ich kann mich nicht mehr genau erinnern, wie hoch die jeweiligen Kaufpreise für diese Projekte waren. Sie werden sich beim zweitgenannten um 45 Mio. (€) und beim dritten um 28 Mio. (jeweils Gesamtkosten) bewegt haben. Beim vierten Projekt 5-6 Mio. für die Grundstücke. Beim dritten haben die Grundstückskosten zwischen 1,6 und 1,8 Mio. betragen, beim zweitgenannten Projekt rund 4 Mio.

Meiner Erinnerung nach könnte es so sein, dass Herr (SR1) bei unseren Gesprächen im Jahr 2005 vielleicht drei- bis viermal dabei war. Von der (Bw) und der andereGmbH habe ich keine Provisionen bekommen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Körperschaftsteuer 2004 – 2007

Der Senat nimmt folgenden Sachverhalt als verwirklicht an:

1. Die – nunmehr in Liquidation befindliche – Bw ist in ein Geflecht von juristischen Personen und dahinter stehenden natürlichen Personen eingebettet. Dieses besteht aus
 - drei jeweils am 24.09.1986 im Fürstentum Liechtenstein (FL) errichteten *Familienstiftungen* (StiftungVaduz, StiftungVaduz2 und StiftungVaduz3);
 - drei jeweils namensgleichen, am 05.10.1995 im Inland errichteten *Privatstiftungen* sowie
 - je einer unterhalb der inländischen Privatstiftung angesiedelten, von dieser – im Falle der Bw: nach Abtretung der Stammanteile der zu 50% beteiligten Mitgründerin am 8. Juni 2004 – allein beherrschten Tochter- GmbH.

Zum jeweiligen (Co-) Geschäftsführer einer solchen GmbH war jene Person bestellt, die als Begünstigter der gleichnamigen in- und ausländischen Stiftungen aufscheint, während dort die in den beiden anderen Stiftungspaaren jeweils als Begünstigte aufscheinenden Personen die Funktion von Stiftungsräten (Familienstiftung FL) bzw. Stiftungsvorständen (inländische Privatstiftung) wahrnehmen. Das beiliegende vom Außenprüfer erstellte Organigramm vermittelt folgendes Bild:

2. Die im Streitgegenstand unmittelbar involvierten Stiftungen, also die inländische Privatstiftung und die StiftungVaduz, sind so geordnet, dass

2.1. die formal von einem rechtlichen Stifter errichtete StiftungVaduz (ursprünglich ausgestattet mit einem Stiftungsvermögen von CHF 30.000,00, sodann dotiert mit einem Viertel der Aktien der 3 im Nominalwert von ATS 60 Mio.)

- laut Bescheinigung durch das Öffentlichkeitsregisteramt FL vom 05.11.1999 folgendem Stiftungszweck dient:

"... Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung und Unterstützung hinsichtlich des Lebensunterhaltes von Angehörigen einer oder mehrerer bestimmter Familien sowie die Verfolgung ähnlicher Zwecke. (...) Die Stiftung betreibt kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe";

- im Stiftungsregister Liechtenstein als Sitz und Domizilgesellschaft eingetragen ist, wobei als Rechtsdomizil die *Trust_Vaduz angegeben wird und als Ges. Repräsentanz ursprünglich (*Anm. UFS: im Jahr 1999; danach geändert*); die **Trust_Schaan" angegeben war (diese hatte 1986 laut einem – zu anderen Aussagen allerdings in Widerspruch stehenden – Vorbringen auftrags der R-Bank als rechtliche Stifterin fungiert);

- der Stiftungsrat sich aus fünf natürlichen Personen mit kollektivem Zeichnungsrecht zu dreien zusammensetzt, wobei im Streitzeitraum die in Österreich ansässigen SR1 (Begünstigter der zweiten Familienstiftung FL) und SR2 sowie der imAusland ansässige SR3 (Begünstigter der dritten Familienstiftung FL) sowie die in Liechtenstein wohnhaften SR4 und (nach Ausscheiden des in der Schweiz ansässigen Dr. Reto Thomas Ruoss seit 26.01.2005) SR4.1 als Stiftungsräte (SR) fungieren, während als Begünstigter Herr I- namentlich aufscheint.

Der aktenkundige Hauptregisterauszug (Öffentlichkeitsregister Lie) vom 22.07.2008 (BP-Arbeitsbogen, Bl. 210) enthält folgende bemerkenswerte Informationen: Eintragung am 10.03.2004 (= Übertrag von der bisherigen Registerkarte Nr. 1116009); Stiftungsvermögen: CHF 30.000,- (Urkunde 24.09.1986); Organisation: Stiftungsrat von fünf Mitgliedern (Urkunde 13.12.2000); "Der von der bisherigen Registerkarte übertragene **Auszug enthält keine vor dem Übertrag gestrichenen Tatsachen und somit auch keine allfälligen früheren Statutendaten oder Tagebuch-Zitate**. Diese Informationen können auf der im Feld

'Übertrag' bezeichneten Handelsregisterkarte eingesehen werden." Somit war den österreichischen Abgabenbehörden Einblick in vor dem Übertrag gestrichene ältere Statuten (Beistatuten) und sonstige Tatsachen verwehrt.

Laut Standard- Auskunft des KSV-International vom 04.06.2008 an die GBP Wien Körperschaften über das Unternehmensprofil handelt es sich bei dieser Stiftung um eine Domizilgesellschaft,

- deren wirtschaftlicher Eigentümer nicht bekannt ist;
- welche die Förderung und Versorgung der Begünstigten bezweckt;
- die am Rechtssitz kein eigenes Personal beschäftigt;
- von der eine "eigentliche Geschäftstätigkeit bzw. ein eigener Geschäftsapparat" für Außenstehende am Platz nicht ersichtlich ist;
- die Außenstehenden keinen Einblick in die finanzielle Lage der Gesellschaft gewährt;
- und die keine Bilanz- und Umsatzzahlen veröffentlicht (BP- Arbeitsbogen, Bl. 174ff);

Anmerkung UFS: Der KSV-International erteilte der Abgabenbehörde am 26.11.2008 inhaltsgleiche Auskünfte betreffend StiftungVaduz2 und StiftungVaduz3 (ebenda, Bl. 197ff bzw. 201ff).

2.2. die inländische Privatstiftung von den oben (2.1.) erwähnten SR1, SR2 (seit 13.12.1999),

SR3 sowie den oben nicht aufscheinenden SV4 (bis 01.05.2005) bzw. SV4.1 (seit 02.05.2005) als Stiftungsvorstände (SV) vertreten wird,

während die StiftungVaduz als Stifterin laut Punkt X. der Stiftungsurkunde berechtigt ist, die Stiftungserklärung in allen Belangen zu ändern; wonach mit Stiftungszusatzurkunde vom 13.12.1999 die StiftungVaduz zur Begünstigten der inländische Privatstiftung bestellt und mit Beschluss vom 11.04.2003 über die Änderung der Stiftungszusatzurkunde I- als weiterer Begünstigter eingesetzt wurde. Der Privatstiftung wurden sodann von der Mitstifterin StiftungVaduz Aktien der 3 im Nominale von ATS 17.600.000,- (Widmungserklärung 14.06.1996) und ATS 20.000,000,- (Widmungserklärung 28.02.1997) gestiftet.

2.3. Von Bedeutung ist ferner, dass in den parallel, jeweils am selben Tag und mit Urkunden gleichen Inhalts errichteten anderen liechtensteinischen Familienstiftungen StiftungVaduz2 bzw. StiftungVaduz3 Herr I- (bis 2008 hauptverantwortlicher Co- Geschäftsführer der Bw, seit dem Auflösungsbeschluss 2008 deren alleiniger Liquidator) als Stiftungsrat (SR) fungiert, während die dort als Begünstigte aufscheinenden, zuvor – nämlich im Zusammenhang mit der hier unmittelbar relevanten StiftungVaduz – als SR bezeichneten "SR1" bzw. "SR3" dem jeweiligen Stiftungsrat **gerade nicht** angehören.

Ein erstes Indiz dafür,

a) von wem das in die drei planmäßig parallel und mit vergleichbarem Stiftungszweck

gegründeten ausländischen Einrichtungen (somit auch in die StiftungVaduz) gestiftete Vermögen jeweils stammt,

b) wer daher als wirtschaftlicher Stifter anzusehen ist und
c) wer über das Stiftungsvermögen, wenn es sich – wie weiter unten dargelegt – um eine transparente (kontrollierte) Familienstiftung handelt, die Verfügungsmacht ausübt,
bildet unter anderem folgender Umstand: Zum Stiftungsvermögen der Familienstiftungen StiftungVaduz2 bzw. StiftungVaduz3 gehören in Österreich gelegene Grundstücke, die zuvor im Eigentum des jeweiligen Stiftungsbegünstigten SR1 bzw. SR3 gestanden hatten und von diesem an die ihn begünstigende Stiftung verkauft wurden, wobei im einen Fall der Begünstigte die Immobilie noch vor dem Verkauf umgebaut hatte, während im anderen Fall das Grundstück einer Person (Tochter des Mitstifters und Begünstigten) als Wohnsitz dient, welche von 2003-2006 Begünstigte der namensgleichen inländischen Privatstiftung3 war.

Die Errichtung jeweils namensgleicher Privatstiftungen im Inland erfolgte wie im streitgegenständlichen Fall jeweils am 05.10.1995. Stifter waren die jeweilige liechtensteinische Stiftung sowie der weiter oben genannte jeweilige Begünstigte, während die übrigen, im Zusammenhang mit der gegenständlich entscheidungsrelevanten Privatstiftung genannten Personen, somit in Bezug auf die beiden anderen Privatstiftungen auch I-, als Stiftungsvorstände fungierten und der Stiftungszweck *Förderung und Versorgung der Begünstigten* genau jenem der hier besonders interessierenden Privatstiftung entspricht.

2.4. Der Senat geht davon aus, dass mit dem wechselseitigen Einsatz derselben natürlichen Personen in den zeitgleich installierten, identisch verfassten Organen der $(1+1) \times 3 = 6$ Stiftungen deren Befugnisse und Entscheidungen hinsichtlich der Verwendung von Stiftungsvermögen wechselseitig umfassend kontrolliert und so die Interessen bzw. Wünsche der Begünstigten gewahrt/abgesichert wurden. Die beschriebene Konstruktion vermittelt das Bild einer in sich geschlossenen Interessengemeinschaft von auf einander unausweichlich angewiesenen Stiftern, Stiftungsorganen und Begünstigten, wobei der jeweilige Stiftungszweck *Versorgung, Bildung und Förderung* ausschließlich familiäre Interessen des (der) jeweils Begünstigten zum Ausdruck bringt. In ähnlicher Weise sind auch die jeweils unter der inländischen Privatstiftung angesiedelten GmbHs durch Einsatz der Stiftungs-Begünstigten als Organe (Geschäftsführer) derselben mit einander verschränkt bzw. in wechselseitiger Abstimmung tätig gewesen.

3. Der Senat sieht die Zahlungen der Bw an die StiftungVaduz aus dem Titel der Gewinnscheinvereinbarung als letztes Glied in einer Kette von fremd *unüblichen*, ungewöhnlichen und betriebswirtschaftlich sinnlosen Maßnahmen an, deren Zweck erkennbar nur darin lag, überragende Teile des von der Bw erwirtschafteten Gewinnes mit Wissen und

Zustimmung ihrer Gesellschafterin (der inländischen Privatstiftung) am österreichischen Fiskus vorbei in die ihr nahe stehende (und vom einzigen namentlich bekannten Begünstigten kontrollierte; siehe dazu weiter unten) StiftungVaduz zu transferieren. Die Gewinnscheinvereinbarung erweist sich als künstliches Gebilde, geschaffen nur zu dem Zweck einer (erheblichen) Steuerminderung bei der Bw und bei dem sowohl ihrer Gesellschafterin als auch der Stiftung/FL nahe stehenden Begünstigten; der Senat nimmt daher das Vorliegen von Missbrauch und Missbrauchsabsicht iSd § 22 BAO an. Die als Aufwand verbuchte Zuweisung von Gewinnanteilen an die Vertragspartnerin war nicht betrieblich verursacht, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst. Durch die auf Ebene der GmbH gewählte und von der Mutter (ö. Privatstiftung) gebilligte – mehr noch: *gesteuerte* – Vorgangsweise wurden der Bw eigene Erträge entzogen, und die ö. Privatstiftung verzichtete vorweg auf entsprechende Ergebnisabfuhren an sie selbst zugunsten des ihr als wirtschaftlicher Mit- Stifter und Begünstigter nahestehenden I-.

Der Senat geht davon aus, dass die Einbindung der StiftungVaduz – *bei der es sich, wie unten näher begründet, um eine transparente Stiftung handelt, als deren Begünstigter und wirtschaftlich Berechtigter nach dem Ergebnis der Ermittlungen in diesem Verfahren nur Herr I- in Betracht kommt* – keine fremdübliche Vertragsgrundlage und keinen betrieblichen Zweck hatte. Der Zweck des Geldflusses bestand vielmehr darin, die Beträge Herrn I- als dem gesellschafterähnlich gestellten Begünstigten der ö. Privatstiftung zuzuwenden, und zwar im kurzen Wege direkt auf Konten der Liechtensteinischen Familienstiftung, deren einziger bekannter Begünstigter wiederum der Genannte war. Dieser ist, wie angenommen wird, in Bezug auf die Liechtensteinische Stiftung ebenfalls gesellschafterähnlich gestellt, was angesichts des objektiv und subjektiv erfüllten Missbrauchstatbestandes die Zurechnung der ausgezahlten Gewinnanteile bei ihm (unter Ausblenden dieser Stiftung) hinreichend begründet. Darüber hinaus ist er dort, wie entgegen dem Vorbringen der Bw im Verfahren angenommen wird, auch *wirtschaftlich Berechtigter* (unten, 4.2.4). Die strittigen "Gewinnzuweisungen" an die Vertragspartnerin im FL stellen verdeckte Ausschüttungen dar, die als missbräuchlich entzogene Beteiligungserträge der Jahre 2004 – 2007 im Wege des Geldflusses nach Liechtenstein dem zu beiden Stiftungen in einem gesellschafterähnlichen Verhältnis stehenden I- zuzurechnen sind. Sie sind, wie der Senat annimmt, valutamäßig beim Stiftungsbegünstigten gelandet, weil sie bei der laut Vorbringen der Bw intransparenten, in Wahrheit aber transparenten "StiftungVaduz" eingingen, die nach den Feststellungen des Senates Merkmale einer kontrollierten Einrichtung (Domizilgesellschaft, Briefkastenfirma) aufweist – wirtschaftlich vergleichbar mit einem Depot von Wertpapieren und Sparguthaben in der Verfügungsmacht des Begünstigten.

4. Der Senat stützt diese Annahmen auf folgende, von den Außenprüfern festgestellte und von der Bw nicht widerlegte Umstände:

4.1. Missbrauch

4.1.1. Ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung

Die im März 2004 gegründete Bw war, seit der Anteilsabtretung durch die Mitgründerin am 8. Juni 2004, 100%ige Tochtergesellschaft der inländischen Privatstiftung und auf ihre Kapitalausstattung durch die Mutter angewiesen. Sie wurde, obwohl angeblich für groß angelegte eigene Immobilienprojekte (Ankauf und Entwicklung im europäischen Ausland) gegründet, nur mit einem Stammkapital in gesetzlicher Mindesthöhe dotiert; dies, obwohl die Gesellschafterin ausreichende Mittel (damaliges Stiftungsvermögen der Privatstiftung: € 4 Mio.) besaß, um der Bw wie behauptet von Anbeginn zusätzlich benötigte Finanzmittel, welche die am 17. Juni 2004 mit € 185.000,00 bezifferten Anlaufkosten decken sollten, als Eigenkapital oder als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung zu stellen. Die solcherart unterkapitalisierte Bw war hinsichtlich weit reichender Entscheidungen ihrer Organe von der Genehmigung durch die Gesellschafterin abhängig. Dies gilt insbesondere für die erteilte Vollmacht (13. Mai 2004), für die sodann beschlossene Rahmen- Bewilligung (3. Juni 2004:) zur Begebung von Gewinnscheinen und für den in der Generalversammlung vom 17. Juni 2004 gefassten Beschluss, Gewinnscheine im Höchstrahmen von € 350.000,- zu begeben, sie ohne öffentliche Ausschreibung nur der Stiftung Vaduz ohne Aufgeld anzubieten und eine diesbezügliche Vereinbarung im reduzierten Ausmaß von € 185.000,- mit ihr zu treffen, und die Beteiligung am Gewinn rückwirkend auf den Gründungstag der Bw einzuräumen (eine Urkunde über die Zeichnung wurde nicht erstellt, die Vereinbarung bloß faktisch vollzogen). Von Bedeutung ist der in der Prüferstellungnahme zur Berufung aufgezeigte Umstand, dass die Stiftungsvorstände der inländischen Privatstiftung (Zeichnungsrecht zu dreien) eine entsprechende Dotierung (fremdüblich verzinstes Gesellschafterdarlehen oder Eigenkapital) ablehnten, aber eine Gewinnscheinvereinbarung mit Dritten gestatteten, während sie in ihrer Eigenschaft als Stiftungsräte der Liechtensteinischen Familienstiftung (Zeichnungsrecht zu dreien) einer entsprechenden Vereinbarung mit der Bw noch am selben Tag zustimmten.

Warum die Organe der Bw und ihrer Mutter bei der Vorsorge für angeblich notwendige "bessere" Kapitalausstattung (für zukünftig erforderlichen Kapitalbedarf) auf alternative Maßnahmen verzichteten, die den erwirtschafteten Gewinn der GmbH im Unternehmen belassen bzw. im Wege der offenen Ausschüttung an die eigene Mutter dieser zugeführt hätten, macht die Bw mit ihren diesbezüglichen Vorbringen nicht einsichtig:

- Wenn die Bw (Berufungsergänzung vom 2. April 2009, Seite 17) ausführt, sie habe zwecks Verfolgung des gesellschaftsvertraglich bestimmten Unternehmensgegenstandes *Erwerb und Verwertung von bebauten und unbebauten Liegenschaften* die Finanzierung der

voraussichtlichen Anlaufkosten von namentlich erwähnten Projekten im Ausland sicherstellen müssen, um haftungsrechtliche Folgen zu vermeiden, so bleibt unverständlich, warum die an der GmbH- Gründung beteiligte Mutter und – nach Ausscheiden des Mitgründers – Alleingesellschafterin es unterließ, ihre Tochter mit dem voraussichtlich notwendigen Kapital auszustatten. Eine sachliche Begründung liefert die Bw mit dem bloßen Hinweis, die Mutter habe eben so entschieden, nicht. Warum ihr die kapitalstarke Privatstiftung keine weiteren Eigenmittel zur Verfügung stellte, lässt die Bw gänzlich offen und führt auch keine dagegen sprechenden Gründe an.

- Dass die Bw, ausgestattet mit nur € 220.000,00 (Mindeststammkapital plus € 185.000,00), groß angelegte Immobilienprojekte in Angriff nehmen hätte können, erscheint im Hinblick auf die damit verbundenen, unvergleichlich höheren Kosten (siehe die Angaben des Zeugen über den jeweiligen Gesamtpreis der einzelnen Projekte) unrealistisch und war, wie der Senat annimmt, niemals ernsthaft beabsichtigt. Vielmehr war die Bw von Anfang an nur im einträglichen Vermittlungsgeschäft und im Vertrieb von Aktien der X-X tätig.
- Das Finanzamt (Prüferstellungnahme vom 20.11.2009, Seiten 49ff) sieht keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die Bw jemals die Absicht hatte, eigene Immobilienprojekte zu realisieren. Der Senat teilt diese von der Bw auch in ihrer Replik vom 25.04.2011 nicht zerstreuten Bedenken: So steht fest, dass I- als Geschäftsführer der Bw bereits Aktien der X-X vertrieben, weiters Gesellschaftsanteile ausländischer Unternehmen vermittelt und die Bw daraus beträchtliche Provisionserlöse erzielt hatte, als er laut Aussage des einzigen für den Nachweis firmeneigener Immo- Projekte aufgebotenen Zeugen im August 2004 mit diesem in Verbindung trat und mögliche Projekte besprach. Dass der Zeuge den Eindruck gewann, sein Gesprächspartner sei damals (nur) für die Bw aufgetreten, liefert keinen Beweis dafür, weil I- offenbar zu dieser Zeit schon im Interesse der X-X tätig war und er diesen Interessenten in Vorgesprächen nicht bekannt geben musste. Schwere Zweifel am Vorbringen der Bw weckt der Umstand, dass X-X wenige Monate nach den ersten Gesprächen des GmbH-Geschäftsführers mit dem Zeugen über angeblich von der Bw erhoffte Auslands-Engagements genau diese Projekte an sich zog, und zwar wie angenommen dank der Bemühungen des I-, der laut Vorbringen der Bw bis 2005 auch im "Board" (Vorstand) von X-X saß.
- Was die einzelnen ins Treffen geführten Immobilienprojekte anlangt, so konnte die Bw nicht entkräften,
-) dass Gegenstand des Auftragsverhältnisses der Bw zur X-AG die Vermittlung der Geschäftsführer I- und SR1 zum Zwecke der Realisierung von Immobilienprojekten in den - Ländern war; dass bereits die F-AG ein derartiges Auftragsverhältnis mit der X-AG zum 18.10.2002 eingegangen war; und dass die Bw mit 01.04.2004, unmittelbar nach ihrer

Gründung, in dieses Auftragsverhältnis mit einem bedungenen Leistungsanteil von 50% eintrat;

-) dass laut "Bestätigung" der F vom 05.03.2009 alle in Rede stehenden Projekte ... an die (Rechtsnachfolgerin der) X-X vermittelt wurden;
 -) dass die Bw mit einer ernsthaften Verfolgung eigener Immobilienprojekte gleicher Art und im selben Raum ihren de facto seit Gründung des Unternehmens unternommenen Aktivitäten für den Auftraggeber X-X unmittelbar Konkurrenz gemacht hätte, was bei der gegebenen Identität der handelnden Organe und wegen des Fehlens angemessener Eigenmittel der Bw weder sinnvoll noch aussichtsreich erscheint;
 -) dass allenfalls tatsächlich in 2004 – 2006 stattfindende Verkaufsverhandlungen (wie von der F "bestätigt" und vom Zeugen ausgesagt) mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht im Interesse der Bw, sondern im Interesse der X-X geführt wurden, weil beispielsweise das dort angeführte Projekt_I gar nicht ernsthaft Gegenstand eines Kaufinteresses der Bw gewesen sein konnte: Scheinen doch im undatierten, nicht unterfertigten und keinen Kaufpreis enthaltenden "Vertragsentwurf" über den Erwerb von 100% der Stammanteile durch die Bw an der im Zielgebiet ansässigen "A-GmbH" (in ihrem Eigentum stand das besagte Projekt) als Verkäufer zwei in Deutschland ansässige natürliche Personen (darunter der Zeuge) und eine im Inland ansässige "A1-GmbH" auf, während die X-X laut ihrem Geschäftsbericht für 2005 bereits im Jänner 2005 Eigentümerin von 100% der Stammanteile dieser ausländischen GmbH geworden war. Die vorgelegte "Bestätigung" der F erweist sich daher als irreführend;
 -) und dass die 2005 gegründete, von den genannten Geschäftsführern organschaftlich vertretene FI-GmbH aus denselben Gründen, wie sie bei der Bw vorlagen (angeblich aus "Zeitmangel"; in Wahrheit aber, um Interessenkollisionen zu vermeiden), keine eigenen Immobilienprojekte entwickelte.
- Des Weiteren fällt auf, dass die Bw ihrer Gewinnscheininhaberin (am Gewinn schuldrechtlich Beteiligten) mit dem Gewinnabfuhrversprechen von 84,09% seit 17.6.2004 vertraglich verpflichtet war, als der Gewinnscheinausgabepreis von € 185.000,00 (und sogar der von der Mutter bewilligte Rahmen von € 350.000,00) bereits durch Provisionserlöse von insgesamt € 479.612,82 überschritten war. Bereits damals musste der behauptete Veranlassungsgrund, benötigtes Investitionskapital von € 185.000,00 von außen zu beschaffen, obsolet erscheinen, weil am Ende des Wirtschaftsjahres – *weitere profitable Vermittlungs- und Vertriebsgeschäfte vorausgesetzt; Vorausaufwendungen verursachende eigene Immobilienprojekte konnte die Bw nicht nachweisen* – eine Gewinnauszahlung an die "Gewinnbeteiligte" ins Haus stand, die den Gewinnscheinausgabepreis jedenfalls um mehr als das Doppelte übersteigen würde (und dann sogar um ein Vielfaches überstieg). Mit Recht wies der Vertreter der Amtspartei am 26.5.2011 darauf hin, dass eine Überprüfung und Abänderung des Grundsatzentscheids vom

3. Juni 2004 vor der Beschlussfassung am 17.6.2004 über die tatsächliche Gewinnscheinbegebung durchaus möglich, sinnvoll und geboten gewesen wäre:
Möglich und sinnvoll, weil die Bw nicht gezwungen war, die von der Mutter erlaubte Gewinnscheinvereinbarung überhaupt oder gar zu den bereits am 17.6.2004 unvorteilhaft erscheinenden Konditionen abzuschließen, zumal die Begebung gar nicht öffentlich angeboten wurde, sodass bei einer Revision der nur intern konzipierten Vertragsbedingungen kein Imageverlust zu befürchten war;
geboten, weil die, der Gesellschafterin zur zeitnahen Aufklärung betreffend außerordentliche Maßnahmen der Geschäftsführung verpflichteten GmbH- Organe – solche lagen zweifellos vor – bei voller Kenntnis der Ertragslage am 17.6.2004 schon im Hinblick auf die nach § 25 Abs 1 und Abs 2 GmbHG bestehenden Pflichten eines Geschäftsführers bestrebt sein mussten, Vermögensschaden (hier: vermeidbare Ertragsschmälerungen) vom Unternehmen abzuwenden und so die satzungsmäßigen Interessen der Gesellschafterin (Förderung ihres Stiftungszweckes) zu wahren.

- Wenn die Mutter (ö. Privatstiftung) es aus ungenannten Gründen ablehnte, ihre Tochter mit "besserem Kapital" auszustatten, erhebt sich die Frage, mit welchem Geld denn ambitionäre Immobilienprojekte aus eigenem realisiert werden sollten. Falls dafür – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht – die spätere Aufnahme von Krediten vorgesehen war, so hätte sich dies zur Beschaffung von angeblich erforderlichen Geldmitteln für Investitionen im Hinblick auf die jedem in Betracht kommenden Kreditinstitut zweifellos bekannte Bonität der Mutter und in Ansehung des Kapitalbetrages von nur € 185.000,00 auch als Alternative zur Gewinnscheinbegebung angeboten, ohne dass die Bw der Gewinnscheininhaberin derart hohe, den eigenen Gewinn empfindlich schmälernde Verzinsungen gewähren musste, zumal ein Kredit (oder fremdübliches Gesellschafterdarlehen) ungleich niedrigere Zinsenaufwendungen verursachen würde – und in dieser Größenordnung bereits aus dem Cash- Flow der Monate April bis Mai 2004 und umso mehr aus dem überragenden Ergebnis des Wirtschaftsjahres 2004 problemlos tilgbar gewesen wäre. Welcher Art die Risiken gewesen wären, die die Geschäftsführer bei einer *alternativen Kreditaufnahme in gleicher Höhe* auf Grund von Haftungserklärungen übernommen hätten, macht die Bw nicht einsichtig.

- Die von den Geschäftsführern der Bw und den Vorständen der Privatstiftung gezielt herbeigeführte nachhaltige Schädigung eigener Ertragschancen der Bw (und jener der Mutter als Alleingesellschafterin) wird am konsequenten Verzicht auf die vertraglich vereinbarte Möglichkeit zur Änderung des für die Höhe des auszahlbaren Gewinnanteils maßgeblichen Verhältnisses zwischen Eigenkapital und Gewinnscheinkapital zum 1.1. eines jeden Folgejahres besonders deutlich: Zum 31.12.2004 hatte die Bw einen Reingewinn *vor Gewinnscheinauszahlung* in Höhe von € 1.705.940,85 erzielt, zu den Bilanzstichtagen 2005,

2006 und 2007 waren es € 4.383.635,61, € 5.618.873,29 bzw. € 1.666.942,00. Von diesen Gewinnen verblieben der Bw (und ihrer Mutter) nach Zahlungen aus dem Titel "Zinsenaufwand Gewinnscheine" alljährlich nur 15,91%.

- Die der Gewinnscheininhaberin kraft Vereinbarung zugeflossenen Gewinnanteile standen in krassem Missverhältnis zu dem von ihr beigesteuerten Kapital (Kaufpreis der Gewinnscheine). Mit dem sodann Jahr für Jahr verbleibenden Gewinnanteil hätte die Bw selbst dann kein einziges der angeführten Immobilienprojekte (die laut Zeugenaussage jeweils einen zweistelligen Euro- Millionenbetrag gekostet hätten) auch nur ansatzweise selbst finanzieren können, wenn diese Gewinnanteile im Unternehmen verblieben wären; die Gewinnscheinvereinbarung vernichtete von vornherein die Chance auf Finanzierung jeglichen (zumindest für 2004 behaupteten) Investitionsvorhabens aus Eigenmitteln der Bw. Aber auch die Gewinnanteile von 15,91% verblieben nicht der Bw, sondern wurden jeweils zur Gänze an die Gesellschafterin abgeführt – die ja dem Berufungsvorbringen zufolge eine bessere Kapitalausstattung ihrer Tochter- GmbH ablehnte. Welche Anlaufkosten welchen konkreten Projektes mit dem Ausgabeerlös von € 185.000,00 hätten finanziert werden sollen und können, ist eine Frage, zu der die Bw im Verfahren – abgesehen von dem allgemeinen Hinweis auf zu erwartende Due Diligence- Prüfungen – kein konkretes oder gar rechnerisch dargestelltes Vorbringen erstattete.

- Dass der StiftungVaduz eine schuldrechtliche Beteiligung am Gewinn der Bw eingeräumt wurde, obwohl sie im Zeitpunkt der Gewinnscheinausgabe als Begünstigte der Alleingesellschafterin ihres Vertragspartners ohnedies vom Gewinn der Bw mittelbar profitiert hätte, erscheint ungewöhnlich. Ebenso ungewöhnlich ist der Umstand, dass die Organe der inländischen Privatstiftung im Widerspruch zum statuierten Stiftungszweck ("Erhaltung von Vermögen") vermeidbare Vermögensschäden in Millionenhöhe hinnahmen, ja: regelrecht verursachten, indem sie auf namhafte Beteiligungserträge aus der operativen Tätigkeit der Bw formal zu Gunsten der nahe stehenden StiftungVaduz, verzichteten.

Diese ungewöhnlichen rechtlichen Schritte (Maßnahmen und Unterlassungen) auf Ebene der Bw und ihrer Mutter erweisen sich insgesamt als unangemessen. Sie sind, wie im Prüfer-Bericht zutreffend ausgeführt wird, sinnvoll nur erklärbar aus dem zu Grunde liegenden Naheverhältnis des I- zu beiden Stiftungen und solcherart gesellschaftsrechtlich veranlasst: Befindet sich doch der Genannte als Stiftungsbegünstigter in einer gesellschafterähnlichen Stellung zu diesen Einrichtungen.

4.1.2. Fehlen außersteuerlicher und Vorliegen steuerlicher Motive:

Außersteuerliche, insbesondere betriebswirtschaftliche Motive für dieses über vier Bilanzjahre durchgezogene Vorgehen konnte die Bw nicht überzeugend darlegen, geschweige denn

nachweisen.

Ein steuersparendes Motiv ist demgegenüber in dem Umstand zu erkennen, dass die erwirtschafteten Gewinne zu mehr als 84% p. a. vom Hochsteuerland Österreich (Körperschaftsteuersatz 25%) in das Niedrigsteuerland Liechtenstein – **falls** die Stiftung Vaduz die volle Steuerlast trug: dann Kapitalsteuer von 0,2% auf das Stiftungsreinvermögen und Ertragssteuer von mindestens 7,5% bzw. maximal 15% auf die Stiftungsreinerträge, was alljährlich vom Verhältnis des Reinvermögens zum Reinertrag abhängt (vgl. Art. 31 Abs 1 litt e Liechtensteinisches Steuergesetz 1961, der bis zu seiner Novellierung 31.12.2010 in Geltung stand); unter 4.2.4. dargelegte Umstände sprechen jedoch **dagegen**, sodass die Stiftung nur einer nach den Vermögensgrenzen: *bis CHF 2 Mio, CHF 2-10 Mio und über CHF 10 Mio* tarifgestaffelten Kapitalsteuer von 1,0%⁰, 0,75%⁰ und 0,5%⁰ unterlag, aber keine Erwerbs- und Ertragssteuer zu entrichten hatte; erklärte sie seit wann immer dennoch Vermögen und Einkünfte nach Art. 31 Abs1 litt e lieSteG, dann ohne rechtliche Verpflichtung hierzu und ohne erkennbaren Grund – mittels Gewinnscheinvereinbarung verlagert werden sollten. Darüber hinaus war die Existenz dieser Stiftung und ihr Naheverhältnis zur Bw, zu ihrer Mutter und zum Begünstigten beider Stiftungen dem Finanzamt bis zur Aufdeckung der Zusammenhänge im Außenprüfungsverfahren konsequent verschwiegen worden; dies wohl im Vertrauen auf die vermeintlich totale Abschirmwirkung der am Finanzplatz Liechtenstein geltenden Rechtsvorschriften (absolutes Steuer- und strengstes Bankgeheimnis; weder Devisenkontrolle noch Quellensteuer; Informationsaustausch nur im Rahmen von Verständigungsverfahren; außer in Fällen von Geldwäsche und anderer Wirtschaftskriminalität keine Amtshilfe gegenüber ausländischen Behörden).

Der Senat beurteilt die Gewinnscheinvereinbarung zwischen der Bw und der Stiftung Vaduz als vorsätzlichen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO), so dass die Steuern vom Ertrag der Bw unter Ausblenden dieser Umgehungshandlung zu erheben sind.

4.2. Verdeckte Ausschüttung (vGA):

Der mit Gewinnzurechnung in den Streitjahren korrigierte Vorgang ist als verdeckte Ausschüttung (unmittelbare Durchschüttung) an den Begünstigten der Privatstiftung im Wege von Auszahlungen an die von ihm kontrollierte Stiftung Vaduz zu werten.

Im Bericht vom 16.12.2008 über das Ergebnis der Außenprüfung, Beilage 1, werden unter der Überschrift "Verdeckte Ausschüttung iZm dem Gewinnscheinverhältnis" sachverhaltsbezogene Feststellungen getroffen, denen sich der Senat anschließt:

4.2.1. Die drei in Liechtenstein 1986 als "Familienstiftungen" gegründeten Einrichtungen

dienen laut den vom Öffentlichkeitsregisteramt ausgestellten inhaltsgleichen Bescheinigungen (jeweils 5. November 1999) dem oben zitierten, familiären Stiftungszweck.

Diese Stiftungen sind durch den weiter oben beschriebenen Einsatz derselben drei Personen als Stiftungsbegünstigte bzw. Stiftungsräte unausweichlich miteinander verschränkt und einer wechselseitigen Kontrolle zum Nutzen des jeweils Begünstigten unterworfen, da der jeweils fünfköpfige Stiftungsrat mit einem Zeichnungsrecht zu dreien ausgestattet ist und gegen den Willen von jeweils drei dem Begünstigten nahe stehenden Räten nichts entscheiden kann: sind doch zwei Stiftungsräte jeweils Begünstigte einer der anderen Stiftungen, und wurde ein dritter, gleichfalls nur im Interesse des jeweils Begünstigten agierender Stiftungsrat in der Person des gemeinsamen inländischen steuerlichen Vertreters (ein Wirtschaftstreuhänder, der auch im jeweiligen Stiftungsvorstand der Wiener Privatstiftungen sitzt) bestellt. Andere, insbesondere familienfremde Personen scheinen nach der Aktenlage bis zum heutigen Tag in keiner der drei Liechtensteinischen Stiftungen als Begünstigte auf, obwohl in den Stiftungszusatzurkunden jeweils von einem "Begünstigten- Kreis" und von "*ähnlichen Zwecken*" (zum Nutzen anderer Begünstigter?) die Rede ist. Der Senat nimmt aus unten (4.2.4) dargestellten Gründen an, dass es sich bei der StiftungVaduz um eine vom Begünstigten kontrollierte transparente Stiftung handelt, und schließt demzufolge aus, dass weitere, insbesondere ihm nicht nahe stehende (familienfremde) Personen in den Kreis der Begünstigten aufgenommen wurden.

4.2.2. Die gleiche personelle Konzentration und Willensbildung ist hinsichtlich der drei jeweils am 5. Oktober 1995 errichteten, namensgleichen Privatstiftungen in Österreich (Stifter: jeweils die namensgleiche Liechtensteinische Stiftung und deren namentlich bekannte/r Begünstigte/r) festzustellen: So wurden die Stiftungsurkunden jeweils mit Stiftungszusatzurkunde vom 13. Dezember 1999 durch Bestellung der jeweiligen namensgleichen Familienstiftung im FL zur Begünstigten abgeändert, und es bestellten die drei Privatstiftungen mit Stiftungszusatzurkunde jeweils am 11. April 2003 natürliche Personen zu weiteren Begünstigten: In einem den Streitgegenstand nicht unmittelbar berührenden Fall waren dies Familienangehörige der in der Stiftung-FL zum Begünstigten bestellten natürlichen Person, im hier interessierenden (und im dritten) Fall jedoch der jeweils in der Stiftung-FL Begünstigte selbst. Dass die drei Privatstiftungen ihren Sitz an ein- und derselben Adresse haben, rundet das Bild eines geschlossenen Systems wechselseitiger Abhängigkeit und Kontrolle ab.

4.2.3. Beteiligungsmäßige Verflechtungen der oben genannten Körperschaften mit anderen kapitalstarken Körperschaften; *gemeinsame* Geschäftsführung und Aufsichtsratstätigkeit der Stiftungsbegünstigten in allen diesen Körperschaften; geschäftliche Verflechtungen mit diesen; sowie Gründung, Entwicklung und Vertragsbeziehungen der Bw geben nach Ansicht

des Senates Aufschluss darüber, wer das wahre Zurechnungssubjekt des nach Liechtenstein verlagerten Kapitals und der wirtschaftlich Berechtigte der dort ansässigen gegenständlich interessierende Stiftung sein sollte und – wegen angenommener Transparenz jener Stiftung – tatsächlich war:

4.2.3.1. Beteiligungsmäßige Verflechtungen

- Die drei Familienstiftungen-FL hielten jede für sich Anteile an der in Österreich ansässigen - AG, welche in ein- und demselben Zeitraum von den Vorständen SR3, SR1 und I- gemeinsam vertreten wurde (dieser Feststellung tritt die Bw nicht entgegen).
- Die beiden Letztgenannten sind über die von ihnen errichteten Familienstiftungen-FL noch an weiteren Kapitalgesellschaften (zumindest an der "S-GmbH", welche angeblich seit 2008 die Tätigkeit der seit 2008 in Liquidation befindlichen Bw fortsetzt) *mittelbar* beteiligt. Dem in der Berufung erhobenen Einwand, dass die im Prüferbericht diesbezüglich genannten GmbH dem I- auch nicht mittelbar zugerechnet werden könnten, weil die oben erwähnte erst 2008 gegründet wurde und die andere seit 1998/99 Teil eines Versicherungskonzerns gewesen sei, wird entgegengehalten, dass nach der unwidersprochen gebliebenen Replik des Außenprüfungsorgans (Stellungnahme vom 20. November 2009, Seite 23, Buchstabe e) zumindest die erstgenannte von den betreffenden Stiftungen-FL gegründet und ihre Stammanteile zu jeweils 50% gehalten wurden, während I- und SR1 dort vertretungsbefugte Organe waren. Die weiter unten begründete Einstufung der StiftungVaduz als transparent/kontrolliert erlaubt es, die Feststellung einer mittelbaren Beteiligung im Sinne eines eigentümerähnlichen Naheverhältnisses zu bestätigen.
- Die StiftungVaduz war am Gewinn der F-AG (an welcher die StiftungVaduz 99,8% der Aktien hielt) schuldrechtlich beteiligt und bezog, nach Beschlussfassung einer Dividende bei gleichzeitiger teilweiser Auflösung der Kapitalrücklage gegen Bilanzgewinn, auf Grund des solcherart gestalteten Verhältnisses zwischen Gesellschaftskapital (Grundkapital und Kapitalrücklage) und Gewinnscheinkapital seit 2004 Zinserträge iHv 50% des Jahresgewinnes der AG. Dass somit hinsichtlich der zu erwartenden Erträge Parität zwischen den beiden Stiftungen hergestellt wurde, blieb im Verfahren unbestritten.

4.2.3.2. Gemeinsame Geschäftsführungs- und Aufsichtsratstätigkeit

- Die drei mehrfach erwähnten Stiftungsbegünstigten fungierten im Laufe ihrer Unternehmer- und Managertätigkeit bei mehreren Gesellschaften, z. B., wie aus Firmenbuchabfragen (Arbeitsbogen, S. 513-550; zusammenfassende Übersicht ebenda, Bl. 509-512) hervorgeht, bei den Firmen
1;
2;

in ein- und demselben Zeitraum als vertretungsbefugte Organe.

- SR1 und I- nahmen in weiteren, auf Seite 4 der Beilage 1 zum Prüferbericht angeführten Kapitalgesellschaften in ein- und demselben Zeitraum als deren vertretungsbefugte Organe entscheidende Aufgaben wahr.

- Sie waren in ein- und demselben Zeitraum auch im Aufsichtsrat zahlreicher, Kapitalgesellschaften tätig (Beilage 1 zum Bericht, Seite 4, Absätze 2 und 4). Von besonderem Interesse ist hier, dass die Bw ihre beiden Geschäftsführer der X-AG sowie der XS-AG zwecks Vermittlung von Aktien und Beteiligungen zur Verfügung stellte. Zur selben Zeit arbeitete I- (bis 2005 im Board und) bis August 2007 als Beauftragter der in enger geschäftlicher Beziehung zur Bw stehenden X-L, wie er auch als Aufsichtsrat der XS-AG tätig war. Kurze Zeit, nachdem die Genannten ihre Funktionen bei den Unternehmen der X-Gruppe zurückgelegt hatten, wurden sie im Rahmen einer außerordentlichen Generalversammlung der Bw am 28. Jänner 2008 von ihren Pflichten als Geschäftsführer entbunden; zugleich wurde die Auflösung der Gesellschaft beschlossen. Der Senat wertet dies als Indiz dafür, dass einziger Unternehmenszweck der Bw ihre einträgliche Geschäftsbeziehung zur genannten Firmengruppe war.

4.2.3.3. Geschäftliche Verflechtungen

Mit Vereinbarung vom 27. Juni 2005 wurden die Leistungen für die X-AG, soweit sie einerseits von der Bw (mittelbar Beteiligter: I-) und andererseits von der andereGmbH (mittelbar Beteiligter: SR1) zu erbringen waren, sowie alle Vergütungsfragen geregelt:

Obgleich nun beide Herren in ein und demselben Zeitraum formal die Geschäftsführung in beiden Kapitalgesellschaften innehatten, bezog jeder von ihnen jeweils nur für die Tätigkeit in der ihm nahe stehenden GmbH (I- somit nur aus der Bw) Einkünfte "aus nichtselbstständiger Arbeit" sowie Spesenvergütungen, die auf einem nur für ihn dort eingerichteten Verrechnungskonto bilanziert wurden, so etwa die Vergütung aller "Handyrechnungen". Zeichnungen auf den Bankkonten erfolgten jeweils nur durch ihn (im Bericht ist bezüglich der Zeichnung auf Bankkonten der dem SR1 nahe stehenden andereGmbH offenbar versehentlich I- angeführt). Dass die beiden GmbH als Töchter der inländischen Privatstiftungen an der jeweiligen Wohnadresse des solcherart de facto jeweils allein handelnden Geschäftsführers ihren Sitz haben, und dass diesem Geschäftsführer jeweils allein die Liquidation der ihm nahe stehenden GmbH oblag, rundet das Bild einer mittelbaren wirtschaftlichen Zuordnung der GmbH zu ihrem (Haupt-) Geschäftsführer anschaulich ab.

Die drei Liechtensteinischen Familienstiftungen haben ihren Sitz an ein und derselben Domizilandresse, während die drei inländischen Privatstiftungen an ein und derselben Adresse in W, beheimatet sind. Der organisatorische Strang von der inländischen Privatstiftung über

die GmbH zum Geschäftsführer und weiter zu der – wie angenommen– jeweils von ihm kontrollierten Stiftung in Liechtenstein wird für den Senat schon auf Grund dieser Umstände deutlich erkennbar. Der Eindruck, dass die drei Stiftungs- Gruppen samt Töchtern (GmbHs) in allen ihren Entscheidungen jeweils an einem Strang zogen, und dass hinter diesen Entscheidungen niemand anderer stand als der jeweils Stiftungsbegünstigte selbst, wird durch die Identität ihres bei Errichtung der Stiftungen und in diesen als Organ tätigen inländischen Wirtschaftstreuhänders – zugleich steuerlicher Vertreter der inländischen Stiftungen, inländischen Stiftungstöchter (1 AG und 2 GmbH) und der begünstigten natürlichen Personen – nur bestärkt.

4.2.3.4. Entwicklung und Vertragsbeziehungen der Bw:

Die Haupttätigkeit der Bw bestand seit 01.04.2004 darin, gemeinsam mit der F-AG Produkte der X-Gruppe zu vertreiben und die an diversen ausländischen Immobiliengesellschaften gehaltenen Anteile für diese Gruppe zu vermitteln. Sie stellte ihre Geschäftsführer für dementsprechende Tätigkeiten zur Verfügung, vereinbart war die Vergütung ausschließlich erfolgreicher Vermittlungsabschlüsse. Die F-AG, bei der 2003 und 2004 keine Arbeitnehmer beschäftigt waren, hatte eine gleichartige Vereinbarung mit dieser Gruppe bereits am 18.10.2002 geschlossen und daraus von 2003 bis 31.03.2004 Erlöse von rund € 3,470.000,00 erzielt. Den Organen der Bw, die 2004 ebenfalls keine Arbeitnehmer beschäftigte, waren die Ertragschancen auf Grund der Identität der Geschäftsführer in beiden Gesellschaften bekannt. Bereits 2004 erzielte die Bw Provisionserträge von € 1.880.259,22, was den Erlösen der F-AG im Zeitraum 2003 von der Größenordnung her entsprach. Am 27.06.2005 vereinbarte die Bw mit der X-AG und der vorgenannten AG, dass genau 50% all jener Leistungen, die bis 31.03.2004 noch zur Gänze von der anderen Vermittlerin erbracht worden waren, mit Wirkung ab 01.04.2004 nunmehr von ihr erbracht werden sollten.

Wie schon zuvor die FI-GmbH (Geschäftsführer SR1 und I-) Gewinnscheinverhältnisse mit der korrespondierenden StiftungVaduz2 eingegangen war, so begab auch die Bw auf Grund des Beschlusses in der Generalversammlung vom 17.06.2004 noch am selben Tag gleich gestaltete Gewinnscheine an die ihr nahe stehende StiftungVaduz ohne öffentliches Anbot und **ohne** Aufgeld (eine gleichartige Gewinnscheinvereinbarung der Flavus Vermögensverwaltung GmbH, nunmehr eine AG, mit der an ihr beteiligten CAUTUS-FL war 1991 noch **mit** Aufgeld geschlossen worden). Die vier Stiftungsvorstände der Mutter ließen sich bei dieser Sitzung vertreten (sie waren zu diesem Zeitpunkt bei der korrespondierenden Stiftungsratssitzung im FL anwesend bzw. wurden auch dort vertreten). Die auf unbestimmte Zeit bestellten Genussrechte räumten erkennbar weder eine Beteiligung am Vermögen noch eine solche an den stillen Reserven oder am Liquidationsgewinn ein. Am Zustandekommen des Beschlusses der StiftungVaduz, mit der Bw die gegenständliche Gewinnscheinvereinbarung einzugehen, ihr

also das angeblich erforderliche Gewinnscheinkapital in Form des Kaufpreises von € 185.000,00 zu verschaffen, waren genau jene drei Personen maßgeblich beteiligt (siehe das Zeichnungsrecht zu dreien), die in ihrer Eigenschaft als Stiftungsvorstände der inländischen Privatstiftung diese Kapitalzufuhr aus ungenannten Gründen verweigert hatten. Es verdient Beachtung, dass die inhaltlich konträren Entscheidungen beider Stiftungen (im FL und in Ö) an ein und demselben Tag von ein und denselben natürlichen Personen (in Ö allesamt, im FL teilweise vertreten von einer bevollmächtigten Person) getroffen wurden, welche dem Stiftungsbegünstigten I- auf Grund der weiter oben beschriebenen Interessensverschränkung in den Angelegenheiten aller drei Stiftungs- Gruppen unzweifelhaft nahe standen.

Auf die Frage, in wessen Verfügungsmacht das Aktienpaket- Drittel der 'NN "- AG stand, als es in die StiftungVaduz gestiftet wurde, wird weiter unten eingegangen.

4.2.3.5. Den Einwendungen der Bw gegen die vorstehend begründeten Annahmen ist – noch unter Ausklammerung der Frage, wer die StiftungVaduz kontrolliert – Folgendes zu erwidern:

-- Die Bw stützt ihr Rechtsmittel gegen die Sachbescheide im Wesentlichen darauf, das Vorliegen von **Missbrauch** (§ 22 Abs 1 BAO) **zu verneinen** (Berufungsergänzung 2.4.2009, S. 6 und 33ff; Replik 25.4.2011, S. 23ff; Niederschrift 26.5.2011, S. 3f, Dr. ARNOLD). Zusammengefasst trägt sie vor, die streitgegenständliche Gewinnscheinvereinbarung entspreche fremdüblichen Konditionen. Sie sei betrieblich veranlasst und marktkonform gestaltet gewesen, sei wie mit einem fremden Dritten abgeschlossen worden und im Übrigen während der gesamten (bis 2009 unkündbaren) Laufzeit **unverändert** geblieben. Hier ist die Bw daran zu erinnern, dass sie von der vereinbarten Möglichkeit einer *Abänderung* des befristet unkündbaren Vertrages (die Zeichnung der Gewinnscheine erfolgte faktisch, ohne irgendein Schriftstück) – durch jederzeit mögliche Erhöhung des Eigenkapitals (etwa: aus von ihr erwirtschafteten Gewinnen; die Zustimmung der Gesellschafterin hatte sie auf Grund des Generalversammlungsbeschlusses 17.6.2004) die Gewinnbeteiligung ihrer Genussscheininhaberin ab dem jeweiligen Folgejahr zu reduzieren – keinen Gebrauch machte.

-- "**Bessere Kapitalausstattung**" (nicht: "zusätzlicher Kapitalbedarf"): Wie die Amtspartei (Stellungnahme zur Berufung 20.11.2009, S. 19), so erblickt auch der Senat in dieser Kritik der Bw an der Wortwahl des Prüferberichtes ein – unfreiwilliges – Eingeständnis, dass im Zeitpunkt der Gewinnscheinbegebung gar *kein konkreter zusätzlicher Kapitalbedarf* bestand. Die bescheidene Größenordnung des Gewinnscheinausgabe- Erlöses lässt das angebliche Vorhaben der Bw, eigene Immobilienprojekte durchzuführen (*wobei allein der Ankauf der einzelnen Grundstücke die Kapitalausstattung jeweils um ein Vielfaches überstiegen hätte, ganz zu schweigen vom wirtschaftlichen Gesamtkaufpreis der Projekte in jeweils zweistelliger Euro- Millionenhöhe*), höchst zweifelhaft erscheinen. Der Senat schließt die behauptete

Investitionsperspektive aus (oben, 4.1.1.). Nicht etwa "aus Zeitmangel" sind die aufgelisteten "Projekte" der Bw unverwirklicht geblieben, sondern auf Grund des von I- vermittelten Erwerbes der Grundstücke durch die Auftraggeberin X-X, und zwar bald nach den ersten Gesprächen (in einem Fall noch im Dezember 2004). Schließlich räumt die Bw selbst ein, dass die Inanspruchnahme ihrer Geschäftsführer durch Tätigkeiten für die X-X eine Durchführung eigener Immobilienprojekte verhinderte; sie vergisst nur zu erwähnen, dass sie selbst es war, die ihre eigenen Geschäftsführer schon knapp nach Gründung genau für diesen einträglichen Zweck an die X-X abstellte. Außerdem war der Bw von Vornherein bekannt, welche Funktionen I- und SR1 in der X-X und in verflochtenen Firmen bekleideten. Davon, dass später eintretende Umstände Immobilienprojekte der Bw verhinderten und im Zeitpunkt der Gewinnscheinvereinbarung nicht vorhersehbar waren, kann keine Rede sein.

-- **Die Bw rügt die** im Prüferbericht getroffene **Aussage, dass** I- an ihr **mittelbar beteiligt** war und **dass die** Privatstiftung **in seinem wirtschaftlichen Einflussbereich** steht, als objektiv unrichtig und aktenwidrig (Berufungsergänzung, Pkte 3.1.h und /i). Sie stützt sich dabei offensichtlich auf eine *isolierte*, rein formal- zivilrechtliche Betrachtung jeder einzelnen Einrichtung im Firmengeflecht. Die bestrittene Aussage erscheint jedoch nach dem *Gesamtbild der Umstände* aktenkonform: Ist doch der Genannte Mitstifter und Stiftungsbegünstigter und war er de facto allein verantwortlicher Geschäftsführer der Bw (oben, 4.2.3.3.), was die Annahme seines gesellschafterähnlichen Naheverhältnisses zu beiden juristischen Personen rechtfertigt.

-- **Die Bw rügt** weiters **die Feststellung**, dass "**ein- und dieselben Personen**" als Stiftungsvorstand (in Wien) die Zufuhr von Kapital an die Bw ablehnten, während sie als Stiftungsrat (im FL) dazu bereit waren, als aktenwidrig: Die jeweiligen Stiftungsorgane seien nicht ident (ebenda, Pkt 3.2.a). Damit übergeht die Bw die – gar nicht bestrittene – Feststellung der Prüfer, dass den drei in beiden Stiftungen agierende Personen (SR1; SR3 und SR2; dieser, da er laut seiner im BP- Arbeitsbogen erliegenden Zeugenaussage angeblich seit 2000 nicht mehr in Liechtenstein war, zumindest durch einen Bevollmächtigten vertreten; SR2 *hatte jedoch den aktenkundigen Beschluss der Zamason Stiftung Vaduz vom 9. März 2001 gemeinsam mit den vier anderen Stiftungsräten ebendort unterschrieben, was die Richtigkeit seiner Zeugenaussage insgesamt anzuzweifeln erlaubt*) in der Stiftung/FL ein – zwar allen fünf Stiftungsräten zukommendes, aber im Hinblick auf die unlösbare Verschränkung der drei Stiftungsgruppen samt Tochter- GmbHs wirtschaftlich betrachtet nur für die dahinter stehenden natürlichen Personen sinnvoll einsetzbares – **kollektives Zeichnungsrecht zu dreien** (und ebenso im vierköpfigen Stiftungsvorstand/Wien) eingeräumt war. Dass in Liechtenstein noch zwei weitere Personen zu Stiftungsräten bestellt waren, nimmt deren formal möglicher – allenfalls tatsächlich eigenwilliger *und nicht, wie vom*

Senat angenommen, bloß treuhändiger – Einflussnahme auf Entscheidungen des Stiftungsrates angesichts des Zeichnungsrechtes zu dreien jede praktische Bedeutung. Dass SR1 und SR2 "gemeinsam" (=zu zweit) für die Stiftung/FL nicht vertretungsbefugt waren (ebenda, 3.2.c), entbehrt jeder Relevanz.

-- Zwar ist es, wie die Bw richtig ausführt (ebenda, Pkt 4. = S. 14), isoliert betrachtet durchaus nahe liegend und sinnvoll, dass Stifter (unter anderem) Personen zu Verwaltungsorganen bestellen, die ihr **besonderes Vertrauen** genießen; was bei Herrn SR2 (zugleich steuerlicher Vertreter des I-), SR3 und SR1 zweifellos zutrifft. Im gegenständlichen Fall jedoch –

unangemessene Gestaltung einer Gewinnscheinvereinbarung, die gesellschaftsrechtlich veranlasst war und ihre Erklärung einerseits in der Steuervermeidungsabsicht der Bw findet, zum anderen in der Absicht, dem Begünstigten ihrer Mutter (Privatstiftung) über die ihm nahe stehende Liechtensteinische Stiftung Gewinnanteile zuzuwenden – geht das Vertrauensverhältnis der involvierten natürlichen Personen, angesichts der oben beschriebenen Interessensverschränkung und wechselseitigen Abhängigkeit der Stiftungen und ihrer Begünstigten voneinander, weit über das hinaus, was als üblich bezeichnet werden kann und bei dem natürlichen Interessengegensatz, wie er zwischen gesellschaftsrechtlich und wirtschaftlich unverbundenen Marktteilnehmern herrscht, einem Fremdvergleich standhielt. Weder Parteivorbringen noch die sonstige Aktenlage bieten Anhaltspunkte dafür, dass im Stiftungsrat bzw. im Stiftungsvorstand zwischen den Organmitgliedern Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Kapitalzufuhr an die Bw auftraten und über diese Frage mit Mehrheitsbeschluss entschieden werden musste.

-- Die von der Bw geltend gemachte **Finanzierungsfreiheit** (Berufungsergänzung, Pkt. B.1., Seiten 29ff) verliert ihre steuerliche Anerkennung dort, wo die getroffene Finanzierungswahl wie hier jeder betriebswirtschaftlichen Erklärung entbehrt und leicht vermeidbare Vermögensschäden dadurch verursacht, dass sie dem Unternehmen erhebliche Gewinne zu Gunsten nahe stehender Personen gewollt entzieht. Genau dies trifft auf das Maßnahmenpaket rund um die Vereinbarung der Bw mit der ihr nahe stehenden Stiftung Vaduz zu. Entgegen dem Vorbringen der Bw konnten ihre Geschäftsführer bereits aus damaliger Sicht (17.6.2004) und sogar weit früher davon ausgehen, dass die in ihrem ungefähren Ausmaß sehr wohl zu erwartenden Gewinne die "geplanten" Anlaufkosten (solche blieben, abgesehen von der Nennung einiger Immo- Projekte, welche aber X-X an Land zog, undefiniert) nicht nur decken konnten, sondern um ein Vielfaches übersteigen würden. Hatten doch die Geschäftsführer auf Grund ihrer gleichartigen Funktion in der einschlägig tätigen F-AG genaue Kenntnis von deren seit 2003 erwirtschafteten Provisionserträgen aus der Geschäftsbeziehung zur X-X (oben, 4.2.3.4); es erscheint offensichtlich, dass die Bw genau

deshalb in die Geschäftsbeziehung mit X-X einstieg, aller Wahrscheinlichkeit nach überhaupt nur zu diesem Zweck gegründet wurde. Eine ex post- Betrachtung liegt den angefochtenen Bescheiden somit nicht zu Grunde.

-- Wenn sich die Bw hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Nominalgenussrechten (formal-zivilrechtlich liegen solche vor) auf **Rz 735 der Körperschaftsteuerrichtlinien** des BMF beruft, so ist vorweg festzuhalten, dass der UFS an dort getroffene Aussagen nicht gebunden ist, weil Richtlinien des BMF, bei aller Nützlichkeit für die Verwaltungspraxis, keine Rechtsquelle darstellen. Zum anderen verkennt die Bw, dass diese Richtlinienaussagen die steuerbilanzielle Einordnung von Genussscheinkapital und dessen Bedienung zum Gegenstand haben; Missbrauch iSd § 22 BAO wird damit weder angesprochen noch ausgeschlossen. Schon der verwendete Begriff "Betriebsausgaben" zeigt, dass die RL steuerlich anerkannte, betrieblich veranlasste Gestaltungen vor Augen haben. Die handelsbilanzrechtlichen Aussagen im zitierten Fachgutachten des Fachsenats für Handelsrecht und Revision KFS RL 13 vom 23. Jänner 2007 befassen sich ebenso wenig mit der Frage, ob die Begebung von Genussrechtskapital im Einzelfall den Tatbestand des Missbrauchs (§ 22 BAO) erfüllen kann. Damit, dass die Bw bestimmte Bilanzierungsvorschriften formal eingehalten hat, kann sie eine Prüfung des Missbrauchsverdachtes nicht verhindern und konnte sie die hier auf Grund konkreter Umstände getroffene Feststellung von Missbrauch nicht abwehren.

-- Die Bw begründet die Außenfinanzierung über **Gewinnscheine mit den Vorteilen**, die eine solche Erfolgsbeteiligung ohne Mitwirkungs- und Kontrollrechte der Gewinnscheininhaberin biete: Damit seien die gesellschaftsrechtlichen Dispositionen "unverwässert" bei der Generalversammlung verblieben (Berufungsergänzung, S. 30). Diese Ausführungen gehen am Thema vorbei: Sie stützen sich auf Beispiele, die nicht vergleichbar sind (dort wurden Genussschein- Serien einem *unbestimmten*, zum Anbieter fremden *Publikum* angeboten), und blenden das schon beschriebene Gesamtbild der Verhältnisse aus.

-- **Die Bw rügt** ferner eine **Verletzung des Diskriminierungsverbotes** und von **Gemeinschaftsrecht** (Unionsrecht) durch die Abgabenbehörde. Dass die Genussscheinberechtigte ihren Sitz in Liechtenstein hat, wodurch ihre Gewinnbezüge in Österreich nicht der Steuerpflicht unterliegen, sei für das Vorgehen des Finanzamtes entscheidend gewesen, aber – neben der Rechtswidrigkeit nach innerstaatlichem Recht – auch ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot und gegen die auch für den EWR- Staat Liechtenstein geltende Kapitalverkehrsfreiheit: Hätte doch dieselbe Gestaltung steuerliche Anerkennung dann gefunden, wenn der Sitz der Genussscheininhaberin im Inland gelegen wäre. Auch dieses Vorbringen verhilft der Berufung nicht zum Erfolg: Auf die Ausführungen in der Prüferstellungnahme vom 20. November 2009 (S. 54f) wird verwiesen. In ihrer Replik vom 25. April 2011 (S. 25f) auf die Prüferstellungnahme vermeint die Bw, dass der dort zitierte

Beitrag von *Zorn*, in: FS Doralt (2007), S. 527ff, insbesondere 535-544, für den Standpunkt des Finanzamtes nichts hergebe, weil nach *Zorn* Missbrauch nur "für ganz besondere Gestaltungen" zu prüfen sei. Dem ist zu erwidern, dass gerade im gegenständlichen Fall eine "besondere" (ungewöhnliche) Gestaltung vorlag und diese daher auf Missbrauch zu prüfen war: Die Gewinnscheininhaberin ist als Familienstiftung im FL etabliert; in einem Staat, der auf der Grundlage seines speziell für anonyme ausländische Anleger unvergleichlich vorteilhaften Stiftungs- und Steuerrechtes, wie allgemein bekannt, Steuerflüchtlingen aus Österreich (und dem übrigen Unionsgebiet) vollständige Abschirmung gegen den Zugriff des inländischen Fiskus auf ihre dort geparkten (Kapital-) Vermögen verspricht und, wenn es zu keiner (zufälligen) Aufdeckung der Eigentumsverhältnisse bzw. Kontrollrechte kommt, auch garantiert. Außer in Fällen von Geldwäsche und anderer grenzüberschreitender Wirtschaftskriminalität fehlt den österreichischen Abgabenbehörden jede rechtliche Handhabe dafür, in Stiftungsangelegenheiten des FL die Mitwirkung (Amtshilfe) der dortigen Behörden zu verlangen. Diese hohe Ermittlungsschranke wird durch die notorische Weigerung liechtensteinischer Behörden, Gerichte und Stiftungen, an der Aufklärung steuerrelevanter Sachverhalte im Interesse dritter Wohnsitzstaaten zielführend mitzuwirken, ergänzt und im Regelfall auch geschlossen. Der im Sinne des Diskriminierungsverbotes anzustellende Rechtsformvergleich (*arg:* weil Gleiches gleich zu behandeln ist) scheitert daher schon auf Grund dieser Merkmale des Finanzplatzes Liechtenstein und der dort eingerichteten Familienstiftungen, erst recht aber wegen der mangelhaften Offenlegung relevanter Stiftungsdokumente im gegenständlichen Fall – ganz abgesehen davon, dass die Zurechnung der Einkünfte unabhängig vom Ergebnis eines Typenvergleiches zu prüfen ist (Transparenzprüfung, s. *Biber/Finsterer/Lehner*, in: ZfS, 2009, Nr.63). Nach EuGH dienen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nicht dazu, missbräuchlich gestaltete grenzüberschreitende Kapitalverlagerungen (oder Sitzverlegungen), die vom Entscheidungsträger nur zwecks Umgehung oder Verminderung der Steuerpflicht durchgeführt werden (Flucht in eine Steueroase, die im gegenständlichen Fall auch noch Ermittlungen des Heimatstaates über das Steuersubstrat und den Zugriff des Abgabengläubigers darauf systematisch abwehrt), unter den Schutz dieser Grundfreiheiten zu stellen. In solchen Fällen sei es gerechtfertigt, etwa die Grundfreiheit des Kapitalverkehrs zu versagen (mit Nachweisen aus der EuGH- Rechtsprechung etwa: VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018; 24.7.2007, 2007/14/0029; 31.3.2011, 2008/15/0115; und 20.5.2010, 2006/15/0005, dort zur Niederlassungsfreiheit).

-- der VwGH hat in seinem E vom 1.10.2008, 2006/13/0036 – abgesehen davon, dass ein hier nicht interessierender Verfahrensmangel zur Aufhebung des damals angefochtenen Bescheides führte – seine Rechtsprechung zum Missbrauch (§ 22 BAO) bestätigt: Danach

kann – anders, als es die Bw sehen will – eine grenzüberschreitende Gestaltung, obwohl zulässig und durch die Grundfreiheiten des Gemeinschaftsrechtes vor steuerlichen Korrekturen geschützt, im Einzelfall dennoch Missbrauch sein und so diesen Schutz verlieren.

-- Noch in der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholt die Bw ihren Standpunkt, dass eine Adaptierung der am 17.6.2004 festgelegten Gewinnscheinkonditionen nicht in Betracht gekommen sei, weil der Grundsatzbeschluss der Gesellschafterin, eine Begebung im Höchstbetrag von € 350.000,00 zu gestatten, bereits "im April/Mai 2004" (tatsächlich: am 3. Juni 2004) getroffen wurde. Im Hinblick auf die Bewilligung eines Finanzierungsrahmens von € 350.000,00 zu einem Zeitpunkt, da die Geschäftsführer aus ihrer Tätigkeit bei der F-AG über das hohe Ertragspotenzial der 2003 begonnenen Vermittlungstätigkeit für X-X keineswegs völlig im Unklaren blieben (laut Bw seien die Zukunftserträge "nicht annähernd" abschätzbar gewesen), sondern um deren Größenordnung (2003: rund € 1.800.000,00) Bescheid wussten, kann dahin gestellt bleiben, ***ob Nachhaltigkeitsprognosen*** zwecks Einschätzung des notwendigen Investitionskapitals ***überhaupt tauglich*** sind, ob sie auf Sicht von zwei bis drei Vorschaujahren (Standpunkt der BP) oder auf bis zu 10 Jahre (älterer Standpunkt der BP) zu erstellen sind; und ob, wie ***von der Bw verneint***, Ertragsziffern aus einem Zeitraum von weniger als 24 Monaten solche Prognosen tragen können. Aufwendungen für dd- Prüfungen und sonstige Anbahnungsmaßnahmen hätten offenbar bereits mit den bis 17.6.2004 erwirtschafteten Erträgen problemlos finanziert werden können, ganz zu schweigen von den Gewinnen des Jahres 2004 und der Folgejahre, als laut Bw infolge "Zeitmangels" (= wegen Überlastung der zugleich für X-X tätigen Geschäftsführer) gar keine eigenen Immoprojekte mehr verfolgt wurden. Der Aufnahme von Fremdkapital in der Größenordnung von € 185.000,00 mangelt es, wenn sie wie vorgebracht tatsächlich für diesen Zweck gedacht war, an einer betriebswirtschaftlichen Begründung, und sie erscheint angesichts der damit in Kauf genommenen überproportionalen Erfolgsbeteiligung der Gewinnscheinzeichnerin sinnlos.

-- Dass die Gesellschafterin (Privatstiftung) mit den an sie abgeföhrteten Beteiligungserträgen im Streitzeitraum insgesamt eine "Verzinsung" ihres eingezahlten Stammkapitals lukrierte, wie sie der von der Stiftung Vaduz erzielten Rendite prozentuell in etwa entsprach, nimmt der in Rede stehenden Gestaltung nicht die Qualität eines Missbrauchs (eines gezielt in Kauf genommenen Vermögensschadens): Zum einen erhielt die Gewinnscheinzeichnerin dadurch eine ***6000%***ige Rendite, ohne über die Mittelzufuhr hinaus irgendetwas für die Bw zu leisten. Zum anderen stellt nach dem Wortlaut des § 22 BAO eine ungewöhnliche, unangemessene Gestaltung auch dann Missbrauch dar, wenn sie bloß die *Minderung* der Steuerpflicht auf einen Bruchteil und nicht deren völlige *Umgehung* bezweckt.

-- Die Bw bringt weiters vor, ***Kapitalerhöhungen bei*** X-X (unvorhersehbarer Weise nur bis 2007 durchgeführt) seien der Auslöser dafür gewesen, die ertragreiche Vermittlungstätigkeit

im Rahmen der Geschäftsbeziehung zu jener Gesellschaft (ihrer Mutter) nach 2004 durch weitere Jahre fortzusetzen. Damit habe sich ihr Unternehmensgegenstand gewandelt und die anfänglich notwendig erscheinende bessere Kapitalausstattung der Bw letzten Endes erübrigt. Diese Ausführungen können auf sich beruhen: Weder 2004 noch gar danach ist die Bw mit eigenen Immobilienprojekten tätig geworden; die genannten Projekte wurden allesamt in kürzester Zeit "rein zufällig" von X-X akquiriert (vielmehr, wie angenommen: dieser durch den Geschäftsführer der Bw als X-X- Beauftragten vermittelt). Besseres Kapital im Umfang von € 185.000,00 benötigte die Bw zu keinem Zeitpunkt, schon gar nicht ab Ende 2004; trotzdem verzichteten sie und ihre Gesellschafterin darauf, die Kapitalabflüsse an die nahe stehende Gewinnscheininhaberin durch einfach mögliche (vertraglich vorbehaltene) Erhöhung des Stammkapitals (aus der Umwandlung von Gewinnrücklagen) zu verringern und so die drastische Entreicherung weitgehend zu stoppen. Dass dies aus betriebswirtschaftlichen Gründen unterblieben wäre, hält der Senat nach dem Gesamtbild der Verhältnisse für ausgeschlossen. Die strittige Vereinbarung war Teil einer Kette von unüblichen Rechtshandlungen, sie stellt ein künstliches Gebilde dar, das nur dem gesellschaftsrechtlich motivierten Kapitaltransfer nach Liechtenstein in die dort ansässige nahestehende Familienstiftung diente und auf Ebene der Bw erkennbar nur die Ersparnis von inländischer Körperschaftsteuer bezweckte.

4.2.4. StiftungVaduz – transparent und von I- kontrolliert:

4.2.4.1. Der Bw lag viel daran, den – von ihr anders als vom Finanzamt angenommenen – Empfänger der Gewinnauszahlungen nach Liechtenstein zu identifizieren: Nach ihrer Darstellung war es die StiftungVaduz selbst, welche als eigentümerloses juristisches Gebilde und typische, einem Typenvergleich mit der österreichischen Privatstiftung standhaltende Ermessensstiftung, verwaltet und vertreten durch den völlig unabhängig agierenden Stiftungsrat, jede Entscheidungs- Befugnis und Kontrolle irgendwelcher Begünstigter (insbesondere des einzigen namentlich bekannten I-) ausschloss. Ihre schuldrechtliche Beteiligung am Erfolg der Bw sei steuerlich nicht in Zweifel zu ziehen, sie sei daher das Zurechnungssubjekt der Zahlungen.

Die **Amtspartei** vertritt die Auffassung, dass wahrer Empfänger und steuerliches Zurechnungssubjekt nicht die missbräuchlich eingeschaltete, einem Typenvergleich unzugängliche Stiftung in FL sei, sondern – im Wege einer verdeckten Ausschüttung/Durchschüttung – der allem äußeren Anschein nach dahinter stehende und sie kontrollierende, als einziger namentlich bekannte Begünstigte.

Während die Bw ihre Geschäftspartnerin als intransparente Stiftung sieht und dies mit der Vorlage von einzelnen Stiftungsdokumenten, einem FL- Gerichtsurteil und zahlreichen

Bestätigungen, sowie mit Sachverständigengutachten zu untermauern versucht, stützt sich die Amtspartei für ihre Annahme einer transparenten (kontrollierten) Stiftung auf den Beweis des äußeren Anscheins, den sie aus näher angeführten Indizien, dem Fehlen wesentlicher Urkunden sowie aus Schrifttum und Rechtsprechung meint ableiten zu können.

4.2.4.2. Die strittige Gewinnzurechnung 2004 – 2007 erweist sich auf der materiellen Ebene bereits nach dem oben Gesagten (4.1. – 4.2.3.5.) als sachlich gerechtfertigt. Dennoch ist es geboten, die im Prüferbericht getroffene weitere Annahme, I- habe die Gewinnscheininhaberin kontrolliert (auf sie beherrschenden Einfluss nehmen können), und dass es sich folglich bei den Zahlungen um verdeckte Gewinnausschüttungen *an ihn allein* gehandelt habe, im Lichte der Berufung zu untersuchen: Hat doch die Abgabenbehörde bei Annahme des Vorliegens von Missbrauch den ihrer Überzeugung nach verwirklichten Sachverhalt (nicht die rechtsmissbräuchliche formale Gestaltung) – hier: *verdeckte Gewinnausschüttung der Bw an einen identifizierten Vorteilsempfänger* – der Besteuerung zu Grunde zu legen. Wie im Prüferbericht (Beilage 1, Seite 11) zutreffend ausgeführt, ist das zu beurteilende Geschehen in einem (die) Herbeiführung von "Abgabenvergünstigungen" begünstigenden Bereich (Liechtenstein) angesiedelt. Die intendierte Steuerminderung bei der Bw **und** die damit angestrebte Steuerumgehung bei ihrem Geschäftsführer (dem Begünstigten beider Stiftungen) bilden jenes einzige erkennbare Gestaltungsmotiv, das die ungewöhnliche und unangemessene Gewinnscheinvereinbarung als vorsätzlichen Missbrauch einzustufen erlaubt.

4.2.4.3. Bei der Aufklärung von steuerlichen Sachverhalten trifft denjenigen, der zu einer im Ausland ansässigen Einrichtung, hier: zu einer ihm nahe stehenden Familienstiftung in Liechtenstein, wirtschaftliche Beziehungen unterhält, erhöhte Mitwirkungspflicht. Dieser Pflicht hat die Bw bzw. der sie vertretende Geschäftsführer I- nicht im erforderlichen Ausmaß entsprochen. Der Aufforderung des Finanzamtes, die Stiftungs- (Gründungs-) Urkunde, die mehrfach geänderten Stiftungsstatuten, Beistatuten, interne Reglements und die geprüften Bilanzen vollständig vorzulegen, kam die Bw nicht nach, weil "besagte Dokumente in Österreich nicht vorliegen". Demzufolge war es den Amtsorganen und dem UFS unmöglich, die Angaben des steuerlichen Vertreters (zugleich Mitglied des Stiftungsrates!), *wonach bestimmte, anlässlich der Gründung und näheren Ausgestaltung einer (Alt-) Stiftung in Liechtenstein erfahrungsgemäß üblicherweise errichtete Verträge* bzw. gegebene Absichtserklärungen (Treuhandverträge, Mandatsvertrag, Zessionsurkunden, bzw. "letter of wishes") *in diesem Fall gerade nicht abgeschlossen worden seien*, auf ihre sachliche Richtigkeit zu überprüfen. Befragt, wie das Stiftungsvermögen im Zeitraum 2002 – 2007 veranlagt wurde, welche Erträge aus der Veranlagung erzielt wurden, und ob er Auskunft über die derzeitige Vermögenssituation der Stiftung geben könne, antwortete der Geschäftsführer der Bw, dass dies "für Österreich nicht relevant" sei. Immerhin sagte er, die

Vermögenssituation sei seiner Annahme zufolge ausreichend, und die Stiftung sei im FL voll steuerpflichtig. Im weiteren Verfahren legte die Bw unter anderem Privatgutachten, Bestätigungen der Liechtensteinischen Steuerverwaltung und ein Urteil des Fürstlich-Liechtensteinischen Gerichts vor, um nachzuweisen, dass die Stiftung Vaduz der vollen Steuerpflicht unterliegt und dass sie tatsächlich intransparent, jeder Kontrolle und Einflussnahme durch den/die Begünstigten unzugänglich ist.

4.2.4.4. Vorweg sei angemerkt, dass für die Beurteilung, ob eine transparente Liechtenstein-Stiftung vorliegt, alle Stiftungsdokumente und die tatsächliche Durchführung der Verwaltung des Stiftungsvermögens für die Frage der Einkünfte- Zurechnung zu analysieren und daher der Abgabenbehörde vorzulegen sind (Aufzählung bei *Y. Schuchter*, in: NZ 2009/88). Festzuhalten ist weiters, dass die Bw zahlreiche relevante Dokumente betreffend die Stiftung Vaduz nicht vorgelegt hat. Ihr Geschäftsführer I- gab an, dies nicht tun zu können, weil die Stiftung intransparent und der Stiftungsrat von außen unbeeinflussbar sei. Dies überzeugt nicht, da drei Mitglieder des Stiftungsrates, nämlich die dem Genannten auf Grund systematisch verschränkter Interessen in wechselseitiger Abhängigkeit verbundenen Personen (siehe oben, 4.2.1.) kraft des Mehrheitsprinzips im fünfköpfigen Stiftungsrat und dank des festgelegten Zeichnungsrechtes zu dreien sehr wohl in der Lage gewesen wären (und es noch sind), alle angeforderten und andere beweiskräftige Unterlagen beizubringen. Angenommen wird, dass die als "wahre" Stifterin auftretende **Trust_Schaan, nicht wie in der Berufung behauptet auch wirtschaftliche Stifterin war: Zeitgleich errichtete sie nämlich auch die Stiftung Vaduz2 als formalrechtliche Stifterin. Sie ist zudem eine bekannte liechtensteinische Treuhandgesellschaft, welche laut unwidersprochen gebliebener Anmerkung in der Prüferstellungnahme vom 20.11.2009 (S. 35) in zahlreichen Stiftungen als Treuhänderin bzw. Repräsentanz auftritt und in der von der FMA Liechtenstein veröffentlichten Liste der Treuhandunternehmungen geführt wird. Der im Regelfall (s. *V. Hügel*, Stifterrechte in Ö und L, Wien 2008, S.160; so schon *H. Bösch*, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Wien 2005, S. 2) und, wie angenommen wird, auch hier zweifellos vorhandene Treuhandvertrag zwischen wirtschaftlichem Stifter (Geldgeber) und rechtlichem Stifter, die Stiftungs-(Zusatz-)Urkunde, das Statut in allen seinen Fassungen, die Beistatuten, Reglements und nachfolgende Änderungen; Beschlüsse über Veranlagungsmaßnahmen oder Zuwendungen und die Sitzungsprotokolle hätten Aufschluss darüber geben können, wer der wirtschaftliche Stifter und die wirtschaftlich berechtigte(n) Person(en), d. h. die handelnde Subjekte hinter allen Entscheidungen (etwa betreffend den Einsatz von (Erst-) Begünstigten und die Definition von Kontroll- oder Informationsrechten) seit Bestehen der Stiftung tatsächlich waren bzw. heute sind. Da z. B. (geprüfte) Bilanzen trotz Aufforderung nicht beigebracht wurden, nimmt der Senat in freier Beweiswürdigung an, dass diese Bilanzen (Rechenschaftsberichte) dem

einigen namentlich bekannten (daher wohl: Erst-) Begünstigten auf Grund eines ihm eingeräumten Kontrollrechts zur Genehmigung und Gegenzeichnung vorzulegen waren, zumal ein externer Rechnungsprüfer vor Ablauf des Streitzeitraumes niemals bestellt wurde.

4.2.4.5. Sodann ist auf jene Bestätigungen der Liechtensteinischen Steuerverwaltung einzugehen, auf die sich das von der Bw vorgelegte Privatgutachten des Dr.W vom 26.11.2008 stützt. Die Liechtensteinische Steuerverwaltung bescheinigt der Stiftung, dass sie "der Vermögens- und Erwerbsteuer gem. Art. 31 des liechtensteinischen Steuergesetzes unterliegt" (BP- Arbeitsbogen, Bl. 205 – 209). Die Bestätigungen datieren von 17.04.2004, 13.06.2005, 25.04.2006, 28.09.2007 und 10.01.2008. Sie sind im Präsens formuliert und enthalten keine Aussage darüber, **seit wann** die Stiftung unter der angegebenen Steuernummer geführt wird, ob sie im gesamten Zeitraum ihres Bestehens (seit 1986) tatsächlich im vollen Umfang vermögens- und erwerbsteuerpflichtig war und ob sie – wie von der Bw vertreten – nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Liechtenstein (DBA-Lie) ganz oder teilweise abkommensberechtigt ist.

Gemäß § 31 Abs 1 litt c des FL- Steuergesetzes, LGBl. 1961, Nr. 7 (SteG) sind zur Entrichtung der Vermögens- und Erwerbsteuer im FL alle juristische Personen und Treuhandunternehmen mit Sitz im Lande verpflichtet, die nicht unter die Bestimmungen der Art. 73, **83** und **84** SteG fallen (Betriebsgesellschaften). § 26 DBA-Lie schränkt den eigenen Geltungsbereich des Abkommens ein: Es ist auf Gesellschaften und Treuhandvermögen, die nach Art. 83 oder 84 des SteG von der Vermögens-, Erwerbs- und Ertragssteuer befreit sind, nur insoweit anwendbar, als an solchen Gesellschaften/TH- Vermögen *in Liechtenstein ansässige* natürliche Personen oder Körperschaften des Öffentlichen Rechtes unmittelbar beteiligt oder begünstigt sind. Art. 84 SteG normiert die oben (4.1.2.) erwähnte Steuerbefreiung für "Sitzunternehmen": Das sind "im Öffentlichkeitsregister eingetragene juristische Personen, die in Liechtenstein nur ihren Sitz mit oder ohne Haltung eines Büros samt Personal haben und vor Ort keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausüben" (die StiftungVaduz ist seit 2004 eingetragen). Art. 83 wiederum sieht bezüglich Holdinggesellschaften das gleiche Steuerprivileg für "im Öffentlichkeitsregister eingetragene juristische Personen und nicht eingetragene Stiftungen, deren Zweck ausschließlich oder vorwiegend in der Vermögensverwaltung, in der Beteiligung oder dauernden Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen gelegen ist", vor.

Da nun die in Rede stehende StiftungVaduz kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt und daher nicht zu jenen selten vorkommenden "gewerblichen" Stiftungen zählt, die einer regulären Besteuerung im FL unterliegen, und da sich am registeramtlich erfassten Zweck der Familienstiftung sowie an der Nichtansässigkeit ihres Begünstigten seit Gründung 1986 nichts geändert hat, widersprechen die Bestätigungen der Liechtensteinischen

Steuerverwaltung den nach der Aktenlage maßgeblichen Steuerrechtsvorschriften Liechtensteins diametral. Ein nachvollziehbarer Grund hierfür ist nicht ersichtlich. Sollte der Stiftungsrat für die Stiftung tatsächlich betreffend den Streitzeitraum Steuererklärungen abgegeben und Steuern gezahlt haben, so ist dies freiwillig erfolgt und bleibt für die Zurechnung von Vermögen und Ertrag der Stiftung in diesem Verfahren ohne Bedeutung.

4.2.4.6. Der Gutachter Dr.W trifft Aussagen über

- *Intransparenz*,
- *Urkundenlage* (Statuten idF 24.09.1986, 14.04.1997 und 13.12.2000; Beistatut vom 15.12.2000; kein Mandatsvertrag oder "letter of wishes");
- *Organausstattung* (weder Beirat noch Stiftungsprüfer) und
- *volle Steuerpflicht* der Stiftung seit 01.01.2000,

ohne auch nur ein einziges Stiftungsdokument konkret zu beschreiben (er habe "Einsicht in den Stiftungsakt" genommen, d. h. wohl: den *gesamten* Akt gesehen), geschweige denn einer Nachprüfung durch die Abgabenbehörden zugänglich zu machen. Seinen Aussagen zur Intransparenz der Stiftung-FL, die seitens der Bw mangels Vorlage relevanter Urkunden (Gründungsurkunde, Treuhandvertrag des rechtlichen Stifters; alle Statutenfassungen und aktuellen bzw. historischen Beistatuten; Steuerbescheide, Bilanzen) nicht ergänzt wurden, kommt daher nach Ansicht des Senates keine Beweiskraft in diesem Verfahren zu.

Die Ausführungen des Dr.W stützen vielmehr indirekt die Annahme von Transparenz: Seinem Befund zufolge wurden die Statuten vom 24. September 1986 mindestens zweimal geändert (Fassungen vom 14. April 1997 und 13. Dezember 2000); das fakultativ vorgesehene Organ **Beirat** wurde nie, ein gleichfalls vorgesehener **Stiftungsprüfer** erst 2010 bestellt. Art. XI. der Statuten 2000 räumt die Möglichkeit zur Abänderung des maßgeblichen Statutes oder der Organisation der Stiftung nur unter der Voraussetzung ein, dass ein allfällig gegründeter Beirat der Abänderung zustimmt. Da aber ein solcher Beirat bis heute nicht existiert, müssen alle Statutenänderungen – der Gutachter nennt jene aus 1997 und 2000 – auf Grund eines in den Ur- Statuten oder in einem dort verwiesenen Dokument (denkbar: Stiftungszusatzurkunde, Mandatsvertrag oder andere Nebenabrede) ausdrücklich verankerten Änderungsrechtes erfolgt sein. Art. V. der vorliegenden Statutenfassung 2000 sieht die Möglichkeit der Erlassung von **Beistatuten** unbestimmter Zahl vor. Gemäß Art. IV. werden die Stiftungsbegünstigten sowie Art und Höhe der Zuwendungen vom Stiftungsrat nach den Bestimmungen der Beistatuten bezeichnet. Die StiftungVaduz hat offenbar von der Ermächtigung zur Erlassung von Beistatuten mehrfach Gebrauch gemacht. Das von Dr.W begutachtete Beistatut vom 15.12.2000 kann nach einer dort enthaltenen Bestimmung *zu Lebzeiten einer* (namentlich nicht genannten) *Person* durch den Stiftungsrat abgeändert werden, nach deren Tod jedoch nicht mehr. Danach ist auch die Erlassung weiterer

Beistatuten unzulässig. Im diesbezüglichen Punkt 3. ist der Name abgedeckt, in Punkt 2. sind die Namen von Begünstigten, abgesehen von I-, ebenfalls abgedeckt. Dass die mögliche Erlassung/Änderung von Beistatuten an die Lebensdauer einer bestimmten einzelnen natürlichen Person gebunden ist, indiziert deren Einfluss auf wesentliche Entscheidungen des Stiftungsrates. Sollte die den Abgabenbehörden unbekannt bleibende Person dem "Begünstigten- Kreis" angehören, so folgt daraus für den Senat, dass sich deren bevorzugte Stellung sinnvoll nur aus ihrer Position als *wirtschaftliche Stifterin* und *wirtschaftlich Berechtigte* erklärt (zum Thema *Sorgfaltspflicht* siehe unten, 4.2.4.9). Nach dem Ergebnis der Ermittlungen im Zuge der Außenprüfung – Auskunftsersuchen an Familienangehörige des I- und dessen Steuerberater wurden jeweils eindeutig beantwortet – ist auszuschließen, dass nahe Angehörige des Genannten oder sein langjähriger Steuerberater (zugleich Mitglied des Stiftungsrates) zum Kreis der Stiftungsbegünstigten gehören. Berücksichtigt man dazu den an ausgeprägt familiären Versorgungs- und Förderinteressen orientierten Stiftungszweck, so hat die Annahme, dass niemand anderer als der einzige namentlich Genannte diese Sonderstellung im Rahmen der Stiftung genießt, überragende Wahrscheinlichkeit für sich. Sogar das Gutachten des Dr.W weist daher – wenn auch ungewollt – in Richtung Transparenz und Kontrolle.

Steuerbescheide, aus denen ersichtlich wäre, wem und in welchem Umfang Kapitalsteuer und Erwerbssteuer tatsächlich vorgeschrieben wurde, hat der Gutachter weder bezeichnet noch in seinen Befund eingebaut, solche offenbar auch gar nicht gesehen. Dass der Stiftungsrat solche Unterlagen dem Begünstigten und mutmaßlichen Stifter (= Geschäftsführer der Bw) zur Verfügung stellen konnte, hat nach dem unter 4.2.1. Gesagten überragende Wahrscheinlichkeit für sich.

4.2.4.7. Zum gleichfalls vorgelegten Gutachten des RA Dr.A vom 22.04.2009 betreffend die einer Auskunftserteilung an die österreichische Finanzverwaltung entgegen stehenden im FL geltenden Rechtsvorschriften *Geheimnisschutz, Verschwiegenheitspflichten* und *Strafsanktionen* wird Folgendes erwogen:

Die Aussagen des Gutachters gehen davon aus, dass die in Rede stehende Stiftung Anspruch auf Geheimnisschutz (auch hinsichtlich ihrer steuerlichen Verhältnisse) hat, weil sie – wie RA Dr.A stillschweigend annimmt - als Verbandsperson gemäß Art. 115 Abs 1 PGR gilt, deren **Rechts- und Handlungsfähigkeit nicht beschränkt** ist. In gleicher Weise folgert er, nach Ausführungen über die im Schrifttum behandelten und in der Rechtsprechung zu Art. 11 TrHG judizierten Verschwiegenheitspflichten eines Stiftungsrates, dass der Stiftungsrat im gegenständlichen Fall gegenüber der Stiftung umfassend verpflichtet sei, weil es sich bei dieser – wie implizit angenommen – um die in ihrer Rechts und Handlungsfähigkeit nicht beschränkte Geschäftsherrin selbst handle. Der Gutachter stützt solcherart seine Annahme auf

eine von ihm gar nicht untersuchte Prämisse, deren Zutreffen aber ein zentrales Beweisthema in diesem Berufungsverfahren bildete.

Dafür, wer tatsächlich "Kunde" (wirtschaftlich berechtigter Geschäftsherr) des Stiftungsrates und der eingeschalteten Finanzdienstleister war und ist (dem Stiftungsrat gehören Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder an; zum SPG siehe unten, 4.2.4.9.), und **wessen** Geschäftsgeheimnisse somit auf dem Spiel standen, wenn dem Auskunftsersuchen der ö Abgabenbehörden entsprochen worden wäre, liefert dieses Gutachten weder Indizien noch Beweis.

4.2.4.8. Das Urteil des Fürstlich Liechtensteinischen Landgerichtes vom 1- (Klage abgewiesen) und das Urteil des Fürstlichen Obergerichtes vom 2- (Berufung abgewiesen) erwecken vordergründig den Eindruck, als ob damit die Intransparenz der Stiftung abschließend bestätigt worden sei. Der Senat hegt jedoch in Bezug auf diesen Punkt schwere Bedenken gegen die Validität der Urteile, weil die bei der Urteilsfindung herangezogenen Beweismittel zum hier gegenständlichen Beweisthema nichts beitragen:

I- hatte am 09.08.2010 Klage gegen die Stiftung Vaduz – diese vertreten durch eine liechtensteinische RA- Sozietät, welcher der zuvor genannte Gutachter angehört – erhoben und von dieser begehrt, ihm in seiner Eigenschaft als Begünstigter der Stiftung 1.) eine Zuwendung von €100.000,00 zu zahlen und 2.) den aktuellen Jahresabschluss zur Verfügung zu stellen.

Die Beklagte beantragte die Klage abzuweisen und begründete wie folgt (gekürzt):

1.) Der Kläger habe wohl in der Vergangenheit eine Ausschüttung erhalten, aber keinen wie immer gearteten Rechtsanspruch auf Ausschüttungen, weil er ein bloßer Ermessensbegünstigter sei. Dass er nicht nach Art. 552 § 6 PGR anspruchsberechtigt sei, ergebe sich ... aus den geltenden Beistatuten über die Stiftungsbegünstigung. Diese sähen einen Begünstigten- Kreis von sieben Personen vor (*Anm. UFS: das Beistatut war in Bezug auf andere Begünstigte anonymisiert*) und räumten dem Stiftungsrat freies Ermessen ein, ob und an wen aus dem Kreis der Begünstigten Ausschüttungen getätigten werden. Es gebe auch keinen Mandatsvertrag, womit der geltend gemachte Geldanspruch jeder Grundlage entbehre.

Anm. UFS: Nachdem die angeblich weiteren Begünstigten dem Gericht ebenso wenig offen gelegt wurden wie den inländischen Abgabenbehörden, ist – entgegen dem Parteivorbringen der Beklagten – nicht auszuschließen, dass es abgesehen vom namentlich bekannten gar keine anderen Begünstigten gibt oder zumindest im Streitzeitraum nicht gab. Dessen vom Gericht angenommene Stellung als bloßer Ermessensbegünstigter erscheint für den UFS bei dieser Beweislage keineswegs erwiesen. Dass der Kläger zwar im Jahr 2000 eine – ihm nur dank Ermessensentscheid der Beklagten gewährte – Zuwendung von über 1 Mio. Euro

ausgeschüttet wurde; dass er seither nichts mehr erhielt und zehn Jahre später, mitten im Steuerstreit mit dem hiesigen Finanzamt, die Stiftung auf die Zuwendung von € 100.000,00 klagte, bleibt für den UFS unverständlich, wenn dem Begünstigten – bei Zutreffen des Rechtstandpunktes der Beklagten – klar sein musste, dass er diesbezüglich auf Ermessensentscheidungen des Stiftungsrates angewiesen war, welcher das Begehr vom 23.05.2010 mit der lapidaren Bemerkung ablehnte, er halte eine weitere Ausschüttung "nicht für passend" (das Gericht konnte keine Gründe feststellen, und es begnügte sich mit der Aussage des vernommenen Stiftungsratsmitgliedes SR4.1). War dem Kläger dies – bei ernst gemeintem Klagebegehr – nicht klar, so bleibt unverständlich, warum er keine Offenlegung der älteren Statuten, Beistatuten und allfälliger sonstiger Beweismittel verlangte und sein Begehr nicht näher begründete als mit dem Hinweis, er habe eben "Geldbedarf". Ob das vom Gericht für seine Urteilsfindung 2010 herangezogene Beistatut aus 2000 tatsächlich das aktuell maßgebliche war; ob neuere oder ältere Beistatuten und Nebenabreden ("letter of wishes") Zuwendungsansprüche des Begünstigten anders regelten, ob der Begünstigte gar bei Stiftungsgründung oder später auf Grund etwaiger von ihm mitgestalteter Beistatuten oder Reglemente Eingriffs- oder Kontrollrechte hinsichtlich der Geldgebarung und Ausschüttungspraxis des Stiftungsrates besaß; ob oder warum er solche allfälligen Rechte in weiterer Folge aufgab, all dies hat das Landgericht mangels entsprechenden Vorbringens des Klägers (solche bleiben im Urteil unerwähnt) nicht erforscht.

2.) Für die beklagte Partei bestehe – so diese in der Klagebeantwortung weiter – in der Person des Rechtsanwaltes Dr.S, Vaduz, ein Kontrollorgan iSd Art 552 § 11 PGR. Nach § 11 Abs 5 leg. cit. hätten die Begünstigten daher lediglich Anspruch auf Übermittlung eines Berichtes im Sinne von Art 552 § 11 Abs 4 PGR, nicht aber den hier begehrten Jahresabschluss. Auch nach altem Stiftungsrecht (zitiert: "Art 552 Abs 4 aF, 932a §§ 68, 78 PGR") hätten bloße Ermessensbegünstigte kein Auskunfts- und Einsichtsrecht. Somit sei auch dieses Begehr als unberechtigt abzuweisen.

Ann. UFS: Da der genannte RA erst seit 26.03.2010 auf Ernennung durch den Stiftungsrat als Kontrollorgan der Stiftung fungiert und früher – laut Vorbringen der Bw – überhaupt kein externer Stiftungsprüfer eingesetzt war, erhebt sich die Frage, wer dann im Streitzeitraum die Geschäftsführung des Stiftungsrates überprüfte; geprüfte Bilanzen wurden der Abgabenbehörde nicht vorgelegt. Ob es solche gab, konnte vom UFS nicht ermittelt werden. Da sich nun aber der Stiftungsrat wohl nicht selbst alljährlich ein Testat zum eigenen Geschäftsbericht ausstellen konnte, wird – weil die R-Bank als wirtschaftliche Stifterin 1986 bzw. als wirtschaftliche Voreigentümerin des gestifteten Hauptvermögens (= Aktien der NN) nach den Feststellungen des Senates ausscheidet (siehe unten 4.2.4.10), als überragend wahrscheinlich angenommen, dass der Begünstigte I- im fraglichen Zeitraum sehr wohl ein

*Einsichts- und Genehmigungsrecht hinsichtlich der Jahresabschlüsse besaß, möchte er dieses Recht auch nicht oder nur teilweise faktisch in Anspruch genommen haben. Das Gericht stützt seine Annahme, der Kläger habe weder mit dem Stiftungsrat noch mit dem fiduziarischen Stifter *Trust_Vaduz einen Mandatsvertrag abgeschlossen, wiederum hauptsächlich auf die Aussage des vernommenen SR4.1 und stellte diesbezüglich keine eigenen Ermittlungen an.*

Nachdem in der Tagsatzung vom 15.09.2010 beide Parteien weitere Vorbringen erstattet hatten (das LG- Urteil stützt sich dazu auf das dem UFS nicht vorliegende Verhandlungsprotokoll; erwähnte Beilagen sind nicht zitiert, hinsichtlich der Beweisergebnisse rekurriert das LG nur allgemein auf den "Akteninhalt"), wies das angerufene Landgericht die Klage vollumfänglich ab. Zunächst führte es aus, dass von weiteren Beweisaufnahmen wegen Spruchreife abgesehen wurde, wobei sich insbesondere eine Vorlage eines vollständigen Exemplars des Beistatuts der Beklagten mangels Relevanz erübrigte habe, zumal die (gemeint: aktuellen) Statuten dem Beistatut vorgingen. Die Beklagte sei eine 1986 nach den Vorschriften der "Art 552ff" PGR errichtete Stiftung (im Auftrag welches wirtschaftlichen Stifters errichtet, sagt das Gericht nicht). Zur Urteilsfindung seien die aktuellen, vom 26.03.2010 datierenden Statuten der Beklagten herangezogen worden, maßgeblich sei die in Ziffer IV. enthaltene Begünstigungsregelung (Beilage), wonach den Begünstigten ... kein klagbarer Anspruch auf Zuwendungen durch die Stiftung zustehe und die Letztbegünstigten im Falle der Auflösung der Stiftung gemäß den Bestimmungen von Art. XII. dieses Statuts bestimmt würden. Hier sei angemerkt, dass die im Zivilprozess maßgeblichen Statuten aus dem Jahr 2010 stammen und dass ältere Statuten, insbesondere die aus 1986, 1997 und 2000 datierenden nicht herangezogen wurden; allerdings sind jene vom 13.12.2000 hinsichtlich der Regelung betreffend Begünstigte mit dem jüngsten Statut inhaltsgleich. Dem Gericht lag das von ihm maßgeblich erachtete Beistatut vom 15.12.2000 vor, worin der Kläger als "zum Kreis der Begünstigten gehörig" erfasst ist; die übrigen Begünstigten hätten vom Gericht nicht festgestellt werden können (Anonymisierung).

*Ann. UFS: Dem vernommenen SR4.1 attestiert das Gericht, wohl auf Grund von dessen Stellung als im FL niedergelassener, augenscheinlich unbescholtener Anwalt und wie angenommen pflichtgemäß agierender Stiftungsrat, ohne weiteres volle Glaubwürdigkeit, und es folgt seinen Sachverhaltsangaben, obwohl er, wie das Gericht einräumt, "als Organ der Beklagten zumindest ein mittelbares Interesse am Obsiegen der Beklagten" habe. Dass sich der Kläger angesichts dessen nicht mit weiteren Beweisanträgen(etwa auf Beischaffung der historischen Stiftungsdokumente, auf Vernehmung der ihm eng verbundenen, mit allen Stiftungsangelegenheiten bestens vertrauten Stiftungsräte SR2, SR1 und SR3 und auf Beischaffung der **Sorgfaltspflichtakten** von Finanzdienstleistern; **dazu unten, 4.2.4.9)***

gegen die Aussagen dieser zumindest potenziell befangenen Beweisperson zur Wehr setzte,

kann nur daran liegen, dass es seiner Klageführung an der bei tatsächlichem Interessengegensatz zwischen unverbundenen Prozessteilnehmern zu vermutenden Ernsthaftigkeit mangelte, dass diese Klage nur als Vehikel dafür dienen sollte, das Vorliegen einer intransparenten Stiftung gerichtlich "nachzuweisen". Dass der Kläger dementsprechend keine Urkunden vorlegte oder deren Vorlage durch die Beklagte begehrte und auch sonst keine Beweise anbot bzw. deren Erhebung beantragte, die sein Begehr zu stützen versprachen, leuchtet so gesehen ein.

In seiner rechtlichen Beurteilung führt das Gericht aus, dass nach geltendem Landesrecht und dazu ergangener Rechtsprechung Beistatuten zu Statuten in einem Verhältnis der **Unterordnung** stünden, dass ihnen – selbst wenn sie vom Statut Abweichendes regeln sollten, was hier gar nicht der Fall sei – die Statutenbestimmungen derogieren würden. Da sowohl die Statuten als auch das Beistatut dem Kläger nur die Stellung eines Begünstigungsempfängers ("**Ermessens**begünstigten"), nicht aber die eines Begünstigungs**berechtigten** einräumten, habe er keinen einklagbaren Rechtanspruch auf Zuwendungen oder Auskunftserteilung und Rechnungslegung. Mit der Frage jedoch, welche Schlussfolgerungen sich dann ergeben würden, wenn ältere Beistatuten (hier wurden keineswegs alle vorgelegt) klare Aussagen über die Rechte von Begünstigten träfen, die in klarem Widerspruch zu aktuellen Statutenbestimmungen (hier: Fassung von 2010) stehen; wenn sich konkret oder schlüssig formulierte Kontrollrechte oder Bestimmungen betreffend die mögliche Errichtung von Beiräten oder betreffend die Existenz eines Treuhand- bzw. Mandatsvertrages oder Hinweise auf einen "letter of wishes" in einem älteren Beistatut fänden, was schwere Zweifel an der Richtigkeit der allenfalls anders lautenden Statuten wecken würde (dies ist nach den Erfahrungen mit Liechtensteinischen Familienstiftungen insbesondere älteren Datums keineswegs auszuschließen), beschäftigt sich das Landgericht überhaupt nicht, weil es von der Authentizität der (unvollständig!) vorgelegten Urkunden und von als wahrheitsgemäß beurteilten (obwohl lückenhaften!) Aussagen vernommener Stiftungsvertreter ausgeht.

Im Berufungsentscheid des Obergerichtes ist u. a. zu lesen:

Der Kläger und Berufungswerber habe "nicht vorgetragen, welche Feststellung aufgrund der Beistatuten (ohne Abdeckung) zu treffen gewesen wäre und dass sich daraus eine andere rechtliche Beurteilung ergäbe. Somit ist darauf nicht weiter einzugehen." Wenn der Berufungswerber nur vortrage, dass bei Vorlage einer Vollversion der Beistatuten überprüft werden könne, ob in der Tat eine Ermessensstiftung vorliege, so sei er nochmals darauf hinzuweisen, dass er gar nicht vorbringt, welchen Inhalt die Beistatuten haben sollten und dass er entgegen den Statuten einen Anspruch auf Zuwendung des begehrten Betrages aus der Stiftung hätte.

*Anm. UFS: Mit der vom Obergericht dargestellten Prozesstaktik des Klägers hat es dieser konsequent vermieden, eine Aufnahme des Inhaltes sämtlicher historischen und aktuellen Beistatuten in das Urteil des erkennenden Gerichtes herbeizuführen; die einzigen von den Prozessparteien herangezogenen Beistatuten 2000 waren im Übrigen nicht bloß anonymisiert, sondern hinsichtlich des Begünstigten- Kreises gänzlich abgedeckt. Dass an den solcherart geschwärzten Stellen gar keine Namen real existierender Personen aufscheinen oder dass dort allenfalls lediglich **Ermessensbegünstigte** aus der Familie des Klägers aufscheinen, während er selbst tatsächlich **Erstbegünstigter mit Begünstigungsberechtigung** ist, hat nach Überzeugung des Senates angesichts des weiter oben erwähnten Stiftungszweckes überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich.*

Das Obergericht äußert sich auch kritisch zu der von *Pröll*, in: ÖStZ 2009/1056, vertretenen Meinung, wonach die Annahme des Vorliegens von Ermessensstiftungen in Liechtenstein mit den Erfahrungen des täglichen Wirtschaftslebens im Widerspruch stehe, weil es "die liechtensteinische Ermessensstiftung de facto nicht gebe". Ohne auf die in der Berufungsschrift des Klägers nur allgemein verwiesenen Ausführungen *Prölls* näher einzugehen, tut das Fürstliche Obergericht dessen Beitrag mit der Bemerkung ab, dass die dort getroffenen – zugegebenermaßen pointierten – Aussagen einerseits für die "hier" (= im FL) anhängige Berufungssache "wohl unmaßgeblich" seien, andererseits aber nicht klar werde, welche Erfahrungen des täglichen Wirtschaftslebens der Autor seinem Schluss zu Grunde gelegt habe. Das Obergericht ignoriert die von *Pröll* angesprochenen Erfahrungswerte und verwiesenes kritisches Schrifttum zur Steueroaseneigenschaft Liechtensteins. Beide Gerichte haben sich im Prozess mit der oben geschilderten lückenhaften Beweislage begnügt. Dies ist aus Sicht des hier gegenständlichen Verfahrens bedauerlich, müsste doch auch ein Liechtensteinisches Gericht Interesse an der forensischen Erfahrung Österreichs mit den verbesserungswürdigen rechtlichen und administrativen Rahmenbedingungen für den Umgang mit Vermögenstransfers in Familienstiftungen der notorischen Steueroase Liechtenstein haben.

Schließlich legt nicht nur der Beitrag *Pröll* den Finger in diese Wunde: Verwiesen sei etwa auf: **Gassner**, in: LJZ 3/2004, über die in der Judikatur des VwGH bestätigte Berechtigung der österreichischen Abgabenbehörden zu "generellen Verdächtigungen" betreffend liechtensteinische Sitzunternehmen und die daraus resultierende umfassende Offenlegungs- und Nachweispflicht hinsichtlich der Identität von wirtschaftlichen Stiftern und Begünstigungsberechtigten;

H. Bösch, Liechtensteinisches Stiftungsrecht, Bern-Wien 2005, S.2-7, zu der unkritisch- "beschönigenden" Literatur bzw. allzu großzügigen Judikatur aus dem FL, aber auch zur kritischen Beurteilung im deutschen, schweizerischen und österreichischen Schrifttum

betreffend Defizite in Gesetzgebung und Rechtsdurchsetzung des FL, wonach in der Vergangenheit so administriert und judiziert worden sei, als ob "fast alles geht";

Toifl, Nochmals : Die liechtensteinische Familienstiftung im ö. Abgabenrecht, in: RdW 2008/287, 428, welcher in der Frage, ob auch konkudente mündliche Mandatsverträge für das Vorliegen einer kontrollierten Stiftung sprechen, dies bejahend der Ansicht von *Fraberger/Petritz/Eberl*, RdW 2008/252, entgegentritt;

Hosp, Stiftungsstandort Liechtenstein, quo vadis? In: PSR 2010/4, zum Hintergrund der Anpassung des Stiftungsrechtes an EU- Standards mit der am 01.04.2009 in Kraft getretenen Totalrevision der Art. 552ff PGR;

J.P. Gruber, Vermögenstransfer nach Liechtenstein, in: Aufsichtsrat aktuell 2010 H. 5, 28, zum U OGH 26.5.2010, 3 Ob 1/10h, Gruber zitiert den OGH, der seine skeptische Haltung gegenüber dem Institut der Liechtensteinischen (Familien-) Stiftung mit der zustimmenden Wiedergabe einer Literaturmeinung wie folgt zum Ausdruck bringt: *Untersuchungen der Rechtslage und der Judikatur des Obersten Gerichtshofes des FL ... hätten eine "hohe Missbrauchsträchtigkeit dieser Rechtsform" aufgezeigt. Die Stiftung werde in der Praxis häufig als "Briefkasten für Bankkonten oder Wertpapierdepots" benutzt. Es gebe ein "von der Rechtsprechung abgesegnetes Leitbild der Stiftung als Institution freier privatwirtschaftlicher Betätigung mit zurückgedrängter öffentlicher Aufsicht und scheinbar unbegrenzter Stiftungsfreiheit"*;

Tanzer, Der ertragsteuerliche Durchgriff durch eine ... liechtensteinische Privatstiftung, in: PSR 2010/29, der unter B.2. "rechtsmöglich erachtete Durchgriffe" den novellierten Art. 552 § 25 Abs 2 PGR bespricht, welcher vorsehe, "dass ein Stifter in der **Stiftungs**-(zusatz-) **Urkunde** und *schlechthin in einem Reglement* verbindliche Verwaltungskriterien für das Stiftungsvermögen aufstellen kann".

Möglicherweise ist den Gerichtsinstanzen – gesteuert durch die Prozessparteien – verborgen geblieben, dass es im dort anhängigen Zivilstreit **tatsächlich um etwas anderes** ging als um eine Zuwendung von € 100.000,00 und um die Bekanntgabe eines einzigen aktuellen Jahresabschlusses: In Österreich steht für den Kläger ein beträchtliches Steuersubstrat bezüglich 2004 - 2007 auf dem Spiel, wovon er sich mittels eines dank gezielt eingeschränkter Klageführung erwarteten, "maßgeschneiderten" Urteils von der Zurechnung des Stiftungsvermögens und der dort erzielten Erträge an ihn zu befreien hoffte.

Dieses Kalkül geht indes nicht auf: Dass die FL- Gerichtsinstanzen mit einer derart eingeschränkten Beweislage das Auslangen fanden bzw. sich nur im Rahmen der gestellten Beweisanträge und angebotenen Beweise mit der Klage gegen die Stiftung beschäftigten, erklärt sich aus den in der liechtensteinischen ZPO, LGBI 1912, Nr. 9/1 normierten richterlichen Befugnisse betreffend die Beweisaufnahme im Verfahren vor den

Liechtensteinischen Zivilgerichten. Diese gelten auch in Angelegenheiten von Familienstiftungen mit Auslandsbezug und steuerlichem Gefährdungspotenzial zu Lasten des ausländischen Abgabengläubigers: Über den durch Klageinhalt, gestellte Anträge, erstattete Schriftsätze und angebotene Beweismittel abgesteckten Prozessrahmen hinaus betreiben liechtensteinische Zivilrichter keine Erforschung des Sachverhaltes von Amts wegen; das Verfahren ist nicht vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht (anders §§ 41ff StPO, LGBI 1988, Nr. 62). Die vorgelegten Urteile tragen daher zur Lösung der Zurechnungsfrage durch die inländischen Abgabenbehörden nichts Entscheidendes bei.

4.2.4.9. Keine Offenlegung der Sorgfaltspflichttakten:

Nach den Vorschriften des liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetzes (SPG), LGBI. 1996, Nr. 116, geändert mit LGBI. 2005, Nr. 5 und Nr. 281, treffen die im FL ansässigen Finanzinstitute (auch Zweigstellen ausländischer Finanzdienstleister fallen darunter), welche für einen Auftraggeber Wertpapiere auf Depots verwahren, seine Wertpapiergeschäfte, Devisengeschäfte und dgl. abwickeln sowie seine Geldkonten führen, umfangreiche Sorgfaltspflichten; sie unterliegen einem umfassenden Pflichtenkatalog bei der Annahme und Aufbewahrung von Kundengeldern. Das SPG hat die seit 1989 sinngemäß geltende Sorgfaltspflichtvereinbarung der im FL domizilierten Banken mit der Fürstlich-Liechtensteinischen Regierung ersetzt. Es wird seit 2005 von der FL- Finanzmarktaufsicht (FMA) vollzogen; vorher war dafür die *Stabsstelle Sorgfaltspflicht* zuständig.

Das Regulativ wird durch die Bestimmungen des Strafgesetzbuches über Geldwäsche ergänzt und hat die 1. und 2. Geldwäschereichtlinie der EU weitgehend umgesetzt; Liechtenstein war als EWR- Mitglied zur Umsetzung verpflichtet. Das SPG regelt "die Sicherstellung der Sorgfalt bei berufsmäßiger Ausübung von Finanzgeschäften und dient der Bekämpfung von Geldwäscherei, organisierter Kriminalität und Terrorismusfinanzierung iSd Strafgesetzbuches (§§ 165, 278 bis 278 d StGB)". Verpönt ist danach jede Beihilfe und Organisation der Kapitalflucht. Täuschungsmanövern ihrer Kunden gegenüber in- und ausländischen Behörden, insbesondere den Steuerbehörden, dürfen die Finanzdienstleister weder durch unvollständige noch durch irreführende Bescheinigungen Vorschub leisten. Die am 1.2.2005 in Kraft getretene Novelle des SPG hat den Kreis der Sorgfaltspflichtigen stark erweitert. Nunmehr fallen darunter (unvollständige Aufzählung) auch liechtensteinische Zweigstellen ausländischer Intermediäre und Wertpapierfirmen; natürliche und juristische Personen mit Treuhänderbewilligung; Rechtsanwälte und Rechtsagenten; konzessionierte Wirtschaftsprüfer und Revisionsgesellschaften; und andere Personen, die ebenfalls berufsmäßig fremde Vermögenswerte annehmen, aufzuhören oder helfen, sie anzulegen oder zu übertragen, also etwa auch Vermögensverwalter nach dem VVG.

Gemäß Art. 4 Abs 2 litt b SPG gelten "die Errichtung von Sitzgesellschaften auf fremde

Rechnung oder das Innehaben einer Organstellung bei einer Sitzgesellschaft" (z. B. in einem Stiftungsrat), wie es häufig auf die Geschäftsbeziehungen von Rechtsanwälten und Rechtsagenten, die außerhalb ihrer forensischen Tätigkeit für ihre Klienten an der Planung und Durchführung von Finanztransaktionen zutrifft, "als Finanzgeschäfte im Sinne dieses Gesetzes".

Diese Bemerkungen seien – *obwohl die Bw, ihr Geschäftsführer und ihre Gewinnscheinzeichnerin nach dem Kenntnisstand des Senates zweifellos nicht in Geldwäscherei, organisierte Kriminalität oder Terrorismusfinanzierung involviert sind* – vorausgeschickt um zu verdeutlichen, dass und warum die Sorgfaltspflichten ausnahmslos alle an Finanzgeschäften beteiligten, auch völlig unbescholtene und rechtstreuen Personen treffen: Das SPG dient, neben der Bekämpfung von im gesamten EWR unter Strafdrohung gestellten Vergehen, auch dem Schutz des Ansehens diesbezüglich rechtstreuer Kunden und Sorgfaltspflichtiger. Gerade deshalb sind letztere zur peniblen Einhaltung der Feststellungs-, Dokumentations-, Melde- und Mitteilungspflichten nach dem SPG verpflichtet: So verlangt Art 5 f SPG vom Sorgfaltspflichtigen, den Vertragspartner zu identifizieren ("Know Your Customer"). Ist der Vertragspartner mit der wirtschaftlich berechtigten Person nicht identisch oder bestehen Zweifel, so haben die Finanzdienstleister vom Vertragspartner eine schriftliche Erklärung darüber einzuholen, wer die wirtschaftlich berechtigte Person ist. Eine Verletzung dieser Pflicht steht unter Sanktion. Sowohl bei Aufnahme einer Geschäftsverbindung als auch während der laufenden Geschäftsbeziehung ist der Finanzintermediär (Bank, bankähnlicher Finanzdienstleister, Rechtsanwalt oder Treuhänder) zur Einhaltung von strengen Sorgfaltsmäßigkeiten verpflichtet. Er hat bei Aufnahme einer Finanzgeschäftsbeziehung den Vertragspartner mittels beweiskräftigen Dokumentes (Pass, Identitätskarte, bei juristischen Personen ein aktueller Handelsregisterauszug) zu identifizieren (davon ausgenommen, hier aber irrelevant: Finanzgeschäfte im Gesamtwert von nicht mehr als CHF 25.000,-). Festzustellen ist ferner der an den Vermögenswerten letztlich wirtschaftlich Berechtigte. Diese Feststellung ist z. B. immer dann geboten, wenn die Geschäftsbeziehung nicht persönlich, sondern auf dem Korrespondenzweg aufgenommen wird oder wenn der Vertragspartner keine natürliche Person, sondern eine Sitzgesellschaft ist. Eine Sitzgesellschaft kann nur dann selbst wirtschaftlich berechtigt an den in sie eingebrachten Vermögenswerten sein, wenn sie tatsächlich einen gemeinnützigen Zweck erfüllt. Sofern bei juristischen Personen, Treuhänderschaften und Vermögenseinheiten keine bestimmte Person wirtschaftlich berechtigt ist, wie dies bspw. bei intransparenten Ermessensstiftungen der Fall ist, wenn dort die Begünstigten noch nicht festgelegt wurden, hat der Vertragspartner eine schriftliche Bestätigung über diesen Umstand abzugeben und darüber, wer effektiver, also nicht bloß treuhänderischer Gründer der Stiftung war. Sind der (die) wirtschaftliche(n) Stifter

bzw. die begünstigungsberechtigten Personen im FL ansässig, so hat Österreich kein Durchgriffsrecht auf die Vermögensmasse und deren laufende Erträge. Hat jedoch eine im Inland ansässige Person die Stellung einer wirtschaftlich berechtigten Person, so ist das Durchgriffsrecht gegeben, und Österreich darf die Vermögensmasse und deren laufende Erträge diesem wirtschaftlich Berechtigten (nach Maßgabe allfälliger Reglements nur anteilig) zurechnen. (Zuwendungen an im Inland ansässige Begünstigte bleibt hiervon unberührt.) Abklärungen muss der Sorgfaltspflichtige von Fall zu Fall treffen, wenn während der Geschäftsbeziehung Sachverhalte auftreten, die vom bisherigen Geschäftsprofil abweichen. Zu denken wäre bspw. an eine grundlegende Statutenänderung (Abkehr vom Versorgungszweck einer Familienstiftung; nunmehr Verfolgung ausschließlich gemeinnütziger Zwecke), wodurch eine bisher kontrollierte Stiftung kraft endgültiger Vermögensübertragung=Schenkung zu einer diskretionären (Ermessensstiftung) würde, sodass ein bisher wirtschaftlich Berechtigter (z. B. der Erst- Begünstigte, dem Begünstigungsberechtigung zukommt) seine ihm vorbehalten gewesenen, nun im Wege der Übertragung=Schenkung des Stiftungsvermögens an die Stiftung aufgegebenen Kontroll- und Einflussnahme- Rechte verliert. Dann ist die Identifizierung und Dokumentierung der wirtschaftlich berechtigten Person zu wiederholen (Art 9 SPG). Auch die Aufnahme oder das Hervorkommen eines bisher laut Statuten ausgeschlossenen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbebetriebes könnte ein Anwendungsfall sein.

Ergeben sich für einen Finanzintermediär Anhaltspunkte dafür, dass er bei der Identifizierung des Kunden getäuscht (bewusst unvollständig informiert) wurde, oder dass die Angaben über den wirtschaftlich Berechtigten nicht stimmen, so ist er verpflichtet, die Geschäftsbeziehung zum betreffenden Kunden abzubrechen.

Den Sorgfaltspflichtigen trifft auch eine Pflicht zur vollständigen Dokumentation. Er hat die Identifizierung des Vertragspartners, die Feststellung des wirtschaftlich Berechtigten und die Erstellung eines Geschäftsprofils, das die wesentlichen Daten der Geschäftsbeziehung enthält, bereits im Moment der Aufnahme der Geschäftsbeziehung vollständig zu dokumentieren, und zwar mit den erforderlichen Daten und Urkunden; sofern sich Änderungen ergeben, sind auch diese laufend zu erfassen und vollständig zu dokumentieren.

Die Bw wurde im Verfahren aufgefordert, jene Urkunden und sonstigen Unterlagen beizubringen, die zur Widerlegung der mit *prima facie*- Beweis begründeten Annahme, dass die Stiftung Vaduz dem Geschäftsführer der Bw I- zuzurechnen sei, geeignet erschienen. Zu diesen Beweismitteln hätten nach Überzeugung des Senates auch die vom wirtschaftlichen Stifter beweisvorsorglich beschafften/aufbewahrten und für die Lösung der Zurechnungsfrage in diesem Verfahren beweiskräftigen, daher zwingend (s. nochmals *Y. Schuchter*, in: NZ 2009/88) offen zu legenden Sorgfaltspflichtakten der Intermediäre gezählt. Der dem

genannten Geschäftsführer durch mannigfache Interessensverschränkung, geschäftliche Verflechtung und wechselseitige Organstellung aufs Engste verbundene Stiftungsrat war zweifellos imstande und nach österreichischem Recht befugt, diese Beweismittel den Abgabenbehörden von sich aus zur Verfügung zu stellen; eine diesbezügliche Erforschungs- und Beweismittel- Vorsorgepflicht traf – neben dem Stiftungsbegünstigten – auch die Bw als "Geschäftspartnerin" jener Stiftung. Dass nichts dergleichen vorgekehrt wurde und man sich stattdessen auf die behauptete Intransparenz der Stiftung zurückzog, lässt im Zusammenhang mit der auch sonst höchst lückenhaften Vorlage von Beweismitteln erkennen, dass die verantwortlichen Organe der Bw ihre erhöhte Mitwirkungspflicht vernachlässigten. Angesichts solch defensiven Verhaltens vor den österreichischen Abgabenbehörden kann den Schlussfolgerungen im *prima facie* geführten Beweis der Amtspartei die Übereinstimmung mit den Denkgesetzen und dem Erfahrungsgut des täglichen Lebens, aber auch die Übereinstimmung mit den von Amts wegen ermittelten sachlichen Anhaltspunkten nicht abgesprochen werden. Die getroffenen Annahmen haben überragende Wahrscheinlichkeit für sich und sind geeignet, die Entscheidung ergänzend zu begründen.

4.2.4.10. Herkunft und Zurechnung des in die Stiftung eingebrachten Kapitalvermögens (Aktien der NN)

Im Prüferbericht vom 16.12.2008 (Beilage 1, S. 3f, "Gemeinsame Geschäftsführungs- und Aufsichtsratstätigkeit") ist festgehalten, dass der Bw- Geschäftsführer I- zusammen mit SR3 und SR1 unter anderem bei den Firmen

- 1;
- 2; und
- NN AG (mit der Vorgenannten kapitalmäßig verbunden)

als vertretungsbefugtes Organ fungierte (seit 1981 bis 2000 im Vorstand der Gruppe; 1984 Management Buy-out; 1986 anteilige Widmung in die StiftungVaduz bzw. in die beiden anderen Stiftungen-FL; 1992 Börseneinführung; 1998 Verkauf der Aktienmehrheit an die W-AG; dazu weiter unten).

In der Prüferstellungnahme vom 20.11.2009 zur Berufung ist zu lesen:

"Der Ap (= BP) wurde nicht zur Kenntnis gebracht, wer als wirtschaftlicher Stifter der StiftungVaduz anzusehen ist (S. 16)";

und weiter:

"Die Feststellung (dass bei [Anm. UFS: unüberprüfbar gebliebenem] Vorliegen eines aus mehreren Personen bestehenden Kreises von Begünstigten abgesehen von I- nur noch Angehörige seiner Familie diesem Personenkreis zuzurechnen sind) deckt sich mit einem Informationsschreiben, das im Anschluss an eine 2001 bei der Privatstiftung durchgeföhrte

Buch- und Betriebsprüfung an die damals zuständigen Stiftungsvorstände übermittelt wurde, wo es u. a. heißt: 'Im Zuge der BP .. festgestellt, dass die Herren SR1, SR3 und I- ... Mitte der 1980er Jahre in Liechtenstein im Öffentlichkeitsregister nicht eingetragene Familienstiftungen errichtet haben, deren Begünstigte sie selbst bzw. ihre Familien sind.' Die BP folgert: "dass I- die StiftungVaduz selbst errichtet hat und demzufolge als (wirtschaftlicher) Stifter ... anzusehen ist und dass er nebst weiteren Familienangehörigen zum Begünstigten-Kreis (dieser) Stiftung zählt." Diesem Hinweis auf Feststellungen früher befasster anderer Prüfer tritt die Bw nicht substantiiert entgegen.

In Punkt IV.3. der Berufungsschrift (= Ergänzung 02.04.2009, S. 20), 'Historie der Stiftungen', halte die Bw bezüglich des Erwerbes der NN – Aktien durch die 1986 errichtete Stiftung-FL anlässlich ihrer Gründung fest, 'dass die bisherigen Aktionäre einerseits ihr Unternehmen gegen eine mögliche aber unerwünschte Einflussnahme – z. B. infolge eines Todesfalls oder Scheidung (die BP zitiert irrtümlich: 'Schenkung') – schützen wollten, andererseits beabsichtigten, ihre Familien langfristig abzusichern und zu versorgen.' Diese Ausführungen der Bw erlaubten, so die BP, den Schluss, dass es sich bei den einstigen Aktionären der 3, die ihre an dieser gehaltenen Anteile auf die drei liechtensteinischen Familienstiftungen übertragen hätten, um natürliche Personen handeln müsse, weil eine juristische Person "wohl kaum 'Familienmitglieder' absichern will", und sie ließen erkennen, "dass die Begünstigten jener Stiftung zum Familienverband eben dieser Aktieninhaber zählen". Die BP ging weiters davon aus, dass die hier interessierenden Anteile "entweder von I- selbst oder auch von einem seiner Familienangehörigen auf die StiftungVaduz übertragen" worden seien. Eine "an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit" spreche dafür, dass "sich der Begünstigten-Kreis der Stiftung, wenn überhaupt aus weiteren Personen, dann wohl aus Familienmitgliedern des I-" zusammensetze. Der Lehre vom Anscheinsbeweis folgend vermute die BP, dass der namentlich Genannte Erstbegünstigter sei (Prüferstellungnahme, S. 21f).

In Punkt II.12. ihrer Stellungnahme vom 25.04.2011 (S. 11) erwidert die Bw darauf mit der lapidaren Aussage, I- sei nicht Stifter der StiftungVaduz; zum anderen wendet sie ein, dass die Stifterstellung im Hinblick auf fehlende Befugnisse des Genannten (er habe kein Änderungs- oder Widerrufsrecht und auch sonst keine Einflussrechte), ohne jede Relevanz sei. Die Bw versucht damit gar nicht, die von der BP angenommene Stifterstellung des Genannten substantiiert zu widerlegen, sondern zieht sich auf den Wortlaut der vorgelegten Statuten 2010, auf das (geschwärzte) Beistatut aus 2000 und auf die weiter oben erörterten Bestätigungen, Gutachten und Gerichtsurteile zurück. Darüber, wer denn sonst als wirtschaftlicher Stifter anzusehen sei, schweigt sich die Bw ebenso aus wie schon zuvor der am 10.09.2008 als Beschuldigter vernommene I- und der am 04.11.2008 als Zeuge vernommene Stiftungsrat SR2 (ihm seien "keine Stifter bekannt"); und sie hat auch in der

mündlichen Berufungsverhandlung kein weiteres Vorbringen dazu erstattet (Dr. Arnold: "Beweis wie bisher").

Schon angesichts der oben erwogenen Umstände – wiederholend sei erinnert an: Interessenverschränkung und wechselseitige Abhängigkeit der drei Stifter=Begünstigten und der vier Stiftungsräte/Stiftungsvorstände voneinander; wobei die Begünstigten der Stiftungen-FL, wie schlussfolgernd angenommen wird, auch die wirtschaftlichen Voreigentümer der in Rede stehenden 1986 "gestifteten" Aktien waren; abgestimmtes einheitliches Vorgehen bei den Kapitaltransfers nach Liechtenstein 1986 und gegenständlich auch 2004; bewusst unterlassene Mitwirkung, unterlassene Einhaltung der Beweisvorsorgepflicht –

nimmt der Senat in freier Beweiswürdigung an: Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit trifft es zu, dass I- wirtschaftlicher Stifter der Zamason Stiftung FL war und sich seiner, aus dem wirtschaftlichen Eigentum an der 1986 gewidmeten, in der Folge gewinnträchtig bewirtschafteten Vermögensmasse fließenden Rechte durch keine endgültige Übertragung des Vermögens auf die Stiftung begeben hat, mögen auch formale Schritte zur Weckung des Anscheins von Intransparenz – wann und auf welcher Beschlussgrundlage immer; denkbar wäre: 2000, im Jahr der Zuwendung von 1 Mio. €; 2004, im Jahr der Registereintragung sowie der rechtsmissbräuchlichen Gewinnscheinvereinbarung; oder 2010, mitten im Steuerstreit – gesetzt worden sein. Demzufolge und wegen seiner Stellung als einziger namentlich bekannter Begünstigter hat es die weitaus überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich anzunehmen, dass er nicht *Ermessensbegünstigter*, sondern vielmehr Einfluss- und Kontrollrechte innehabender *Begünstigungsberechtigter* war und noch immer ist.

Verfolgt man den Weg der Aktien der 3 in die Stiftung-FL, so sprechen weitere Umstände für die Annahmen des Senates:

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Senat wurde namens der Bw ausgeführt, dass I- nicht (Mit-) Gründer der 3 gewesen sei, und zum Beweis dessen ein Auszug aus den Gründungsdokumenten vorgelegt.

Die Außenprüfer haben Ermittlungen angestellt, die eine Erörterung der widersprüchlichen Angaben zur Historie der Aktien der 3 sowie zur Stiftungsgründung 1986 geboten erscheinen lassen.

Identität der Aktieninhaber: In ihrer Berufungsschrift bringt die Bw vor, dass die "bisherigen Aktionäre der 3" (= vor dem Verkauf 1998 an die W-AG) als wirtschaftliche Stifter der drei zeitgleich 1986 errichteten Familienstiftungen- FL anzusehen seien. Dass diese Aktionäre die Herren I-, SR1 und SR3 waren, ergibt sich aus Folgendem:

-- Bis 1995 bildeten Aktien der genannten AG und die daraus erzielten Erträge (Dividenden und Fruchtgenuss) den größten Teil des von der Stiftung Vaduz verwalteten Vermögens. Der Anteil des dort gehaltenen Aktienbestandes betrug ursprünglich 25% des von der AG und ihren Rechtsvorgängerinnen begebenen Aktienbestandes; über einen gleich hohen Anteil an Aktienbestand verfügten auch die Familienstiftungen Stiftung Vaduz2 und Stiftung Vaduz3. Dieser verringerte sich in Anbetracht einer Kapitalerhöhung 1991 (laut Aussage der damaligen AG- Vorstände wurde sie zur Gänze im Publikum untergebracht) auf jeweils 23,8%.

-- Dass die Aktien bereits 1986 Eingang in die Stiftungen- FL fanden, wird von der Bw zumindest für ihre Gewinnscheininhaberin bestätigt, wenn es in der Berufungsschrift heißt, die Stiftung habe die Aktien im Jahr ihrer Errichtung erworben. Nichts anderes ergibt sich aus einer sinngemäßen Bestätigung der Stiftung Vaduz an I- aus dem Jahr 1992.

-- Zur Frage, welche Person(en) die Voreigentümer der den Stiftungen zugeführten Vermögenswerte war(en), finden sich in den Akten dieses Verfahrens und jenen verbundener, hier nicht gegenständlicher Verfahren widersprüchliche Angaben:

Während die Bw schlüssig vorbringt, dass die "bisherigen Aktionäre" ihre Aktienanteile unmittelbar – also ohne Zwischenschaltung einer dritten Person – an die liechtensteinischen Stiftungen abgetreten hätten und ausschlaggebendes Motiv hierfür die Absicht gewesen sei, ihr Unternehmen gegen mögliche, aber unerwünschte Einflussnahme z. B. in Folge eines Todesfalles oder einer Scheidung zu schützen sowie ihre Familien langfristig abzusichern und zu versorgen;

und während diese Aussage vom ehemaligen Vorstandsmitglied der AG SR3 im Rahmen eines Analysegespräches vor dem Exekutivausschuss der Wiener Börse kammer anlässlich der Börsenzulassung der AG (1992) gestützt wird, wenn dieser dort in Bezug auf die Voreigentümer der maßgeblichen Aktien am 06.02.1992 zu Protokoll gab: "Voreigentümer der von den Stiftungen gehaltenen Aktien waren die drei Vorstandsmitglieder der Kapital und Wert AG" und weiters ausführte, dass er selbst 25% des Grundkapitals als Voreigentümer gehalten und seine Anteile an eine Bank verkauft habe, es ihm allerdings nicht bekannt sei, an welche der drei Stiftungen seine Aktien weiter veräußert wurden – allerdings hielt er sich in der mündlichen Verhandlung vor dem Exekutivausschuss am 22. April 1992 auf wiederholte Fragen des Vorsitzenden, wie die Aktien aus der Bank in die Stiftungen gekommene seien und warum die Vorstände der AG dort als Begünstigte aufschienen, bedeckt und verwies auf den jeweiligen Stiftungsrat im FL (Protokoll, S. 4f.) –

so stehen die Äußerungen des I- in einem anderen Verfahren dazu im Widerspruch: (Auch) die Stiftung Vaduz habe die betreffenden Aktien käuflich von einem (ungenannten) Dritten erworben.

Gehören nun die "bisherigen Aktionäre der 3" bzw. deren Rechtsvorgängerinnen und die

Begünstigten der drei liechtensteinischen Familienstiftungen laut Vorbringen der Bw jeweils ein und demselben Familienverband an, und berücksichtigt man die Tatsache, dass I- dem Begünstigten- Kreis der StiftungVaduz, SR1 jenem der StiftungVaduz2 und SR3 jenem der StiftungVaduz3 angehört, so ist die Annahme gerechtfertigt, dass es sich bei den "bisherigen Aktionären" entweder um die genannten Personen selbst oder um solche Personen handelt, die dem jeweiligen Familienverband dieser Personen angehören.

-- Wer die "bisherigen Aktionäre" und damit Voreigentümer der von den Stiftungen-FL 1986 erworbenen Aktien waren, wird aus den nachfolgend dargestellten Umständen erkennbar.

-) Im Jahre 1990 wurde die x-x Vermögenstreuhand und Beteiligung AG auf Grundlage des Verschmelzungsvertrages vom 11.09.1990 und der Verschmelzungsbilanz zum 31.08.1990 mit der y-y Vermögensverwaltung und Beteiligung AG verschmolzen; dabei wurde das Vermögen der x-x auf das Vermögen der y-y übertragen und deren Firmenbezeichnung in der Folge auf 3 geändert. Diese Gesellschaft verfügte zu diesem Zeitpunkt über ein Grundkapital von ATS 10.000,000,-, welches in der Folge mehrfach auf insgesamt ATS 250.000.000,- aufgestockt wurde.

-) Wie aus dem Verschmelzungsvertrag hervorgeht, waren zu diesem Zeitpunkt sämtliche Anteilsrechte an der übertragenden und an der aufnehmenden Gesellschaft "in den Händen" derselben Aktionäre vereinigt. An den beiden zur Verschmelzung bestimmten Kapitalgesellschaften bestanden die gleichen Eigentumsverhältnisse, wobei 75% des Aktienbestandes im Eigentum der drei mehrfach genannten liechtensteinischen Familienstiftungen standen.

-) Die y-y Vermögensverwaltung und Beteiligung AG als eine der beiden Rechtsvorgängerinnen der 3 war mit Gesellschaftsvertrag vom 04.09.1984 von SR2 und SR3 – deren Initialen verdankte sie die ersten Buchstaben ihres Firmennamens – zunächst als GmbH gegründet worden. In der Generalversammlung vom 18.02.1985 wurde das von den Gesellschaftern zu gleichen Teilen gehaltene Stammkapital auf ATS 1.000.000,- erhöht, die Kapitalerhöhung von den GmbH- Gründern gleichzeitig übernommen und die Umwandlung der Gesellschaft in eine AG beschlossen. Mit Treuhandvertrag vom 18.11.1985 erklärten die Gesellschafter/Aktionäre, dass sie ihren jeweiligen Gesellschaftsanteil an der y-y Vermögensverwaltung und Beteiligung GmbH bzw. Aktien an der nunmehrigen AG jeweils zur Hälfte nicht auf eigene Rechnung erworben hätten, sondern SR2 hinsichtlich des halben Nennbetrages für SR1 und SR3 hinsichtlich des halben Nennbetrages für I- (Notariatsakt des Dr.G).

-) Bei der x-x Vermögenstreuhand und Beteiligung AG lagen die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse genau umgekehrt: Sie war aus der gleichnamigen GmbH hervorgegangen. Dort hatten I- und SR1 als Gesellschafter jeweils 50% des Stammkapitals gehalten, welches in der

Generalversammlung vom 18.02.1985 auf ATS 1.000.000- aufgestockt wurde. Die genannten Gesellschafter übernahmen die Kapitalerhöhung zu gleichen Teilen. Gleichzeitig wurde die Umwandlung der GmbH in eine AG beschlossen. Mit Treuhandvertrag vom 18.11.1985 erklärten die Gesellschafter (= nunmehrigen Aktionäre), dass sie ihren jeweiligen Gesellschaftsanteil an der GmbH bzw. ihre Aktien der AG jeweils zur Hälfte nicht auf eigene Rechnung erworben hätten, sondern SR1 hinsichtlich des halben Nennbetrages für SR3 und I- hinsichtlich des halben Nennbetrages für SR2 (Notariatsakt des Dr.G).

-) Vor Abtretung der von den Stiftungen- FL 1986 erworbenen gegenständlichen Aktien waren somit die vier genannten natürlichen Personen zu jeweils 25% wirtschaftliche Eigentümer der von den Rechtsvorgängerinnen der 3 begebenen Aktien. An diese ihre Eigentümerstellung konnten oder wollten sich die Genannten nicht mehr erinnern, als I- und SR1, in ihren Abgabenverfahren befragt, ob sie etwa selbst Eigentümer von Aktien der zur Börsenzulassung 1992 angemeldeten AG gewesen seien, übereinstimmend antworteten: "*Unterlagen zu den damaligen Eigentumsverhältnissen konnten im Archiv des Firmenbuchgerichtes nicht aufgefunden werden!*".

-) Die StiftungVaduz verfügte somit nach der Abtretung an sie über genau jenen Aktienanteil, den zuvor I- inne gehabt hatte, während StiftungVaduz2 bzw. StiftungVaduz3 nach Abtretung an sie mit jeweils 25% der Aktien über genau jenen Anteil verfügten, der zuvor im Eigentum von SR1 bzw. von SR3 gestanden war.

Und diese Personen sind auch die einzigen namentlich bekannten Begünstigten der jeweiligen Stiftung-FL (im Falle des SR3: zunächst eine Tochter, danach die Ehegattin).

-- Bei dem Vorbringen in seinem eigenen Berufungsverfahren, wonach die StiftungVaduz die maßgeblichen Aktien käuflich von einem Dritten erworben habe, stützt sich I- auf ein an ihn gerichtetes Schreiben jener Stiftung aus 1992, gezeichnet vom damaligen Stiftungsrat SV4, worin dieser erklärt: "Die ... Stiftung hat vor mehr als fünf Jahren 25% der Aktien der Rechtsvorgängerinnen der 3 käuflich von einem Dritten erworben. An diesem Erwerbsgeschäft durch die Stiftung waren Sie nicht beteiligt." Ähnliches wird dem SR1 von der StiftungVaduz2 bestätigt. Sinngemäß ("Aktienerwerb durch die Stiftungen nicht von den Voreigentümern") hat auch SR3 ausgesagt. Der Letztgenannte gab vor dem Ausschuss der Börsenkammer weiters an, dass er seinen Anteil an einer (ungenannt bleibende) Bank verkauft habe.

Auf diese Äußerungen scheint I- das in seinem persönlichen Abgabenverfahren mehrfach wiederholte Vorbringen zu stützen, wonach die R-Bank "wirtschaftliche Stifterin" der StiftungVaduz gewesen sei. Dieses Vorbringen des I- wurde im persönlichen Abgabenverfahren durch keinerlei geeignete Nachweise (etwa: Kaufverträge) untermauert und steht vordergründig im Widerspruch zu seinem Vorbringen im gegenständlichen Verfahren als Organ der Bw. Der vermeintliche Widerspruch ist jedoch bei näherer

Betrachtung der Äußerungen jener drei Aktionäre auflösbar:

- Danach hätten sie ihre Anteile jeweils an eine Bank verkauft (denkmöglich: an die R-Bank), welche in weiterer Folge unabhängig vom ersten Rechtsgeschäft an die drei Stiftungen-FL verkauft habe.
- Diese Bank steht zu den "bisherigen" Aktionären in keinem objektiv erkennbaren oder auch nur behaupteten Naheverhältnis; sie hat auch kein erkennbares, schon gar kein familiär bedingtes Interesse an einer dem einzigen statuierten Stiftungszweck entsprechenden Versorgung und Absicherung der zu Begünstigten bestellten natürlichen Personen aus dem jeweiligen Familienverband der "bisherigen" Aktionäre (Aktienvoreigentümer).
- Ihr allfälliger Aktienerwerb stünde in engstem zeitlichem Zusammenhang mit der behaupteten Aktienabtretung an sie (Zeitraum von einem Jahr, 11/1985 – 12/1986). Sollte sie tatsächlich an diesem Rechtsgeschäft beteiligt gewesen sein, so spricht nichts für ihr Tätigwerden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, vielmehr mit überragender Wahrscheinlichkeit alles dafür, dass sie – wenn überhaupt – auf Grund eines Treuhandverhältnisses (vertraglich eingegangen mit welchem Treugeber immer) tätig wurde.
- Dass die StiftungVaduz die Aktien im Nominalwert von ATS 60 Mio. gekauft hätte, erscheint überhaupt nicht nachvollziehbar: Verfügte sie doch im fraglichen Zeitpunkt bloß über ein Stiftungsvermögen in der gesetzlich vorgeschriebenen Mindesthöhe von CHF 30.000,-, welches nicht annähernd ausgereicht hätte, einen dafür erforderlichen fremdüblichen Erwerbspreis aufzubringen, zumal sie damals kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe ausübt (und bis heute nicht ausübt), sondern ausschließlich in der Verwaltung des von ihr gehaltenen (eigenen?) Vermögens tätig war und ist. Zudem handelt es sich bei den "ehemaligen" Aktionären der 3 auch um die Vorstände derselben, welche ihr Unternehmen laut Vorbringen der Bw vor unerwünschter Einflussnahme durch fremde Eigentümer schützen wollten.
- All dies spricht gegen ein Auftreten der R-Bank im eigenen Namen und auf eigene Rechnung; vielmehr, wenn sie tatsächlich tätig wurde, für ihre treuhändige Zwischenschaltung in zwei Rechtsvorgängen, bei denen kein fremdübliches Kaufentgelt bezahlt werden musste. Veranlasst und gesteuert wurden diese Rechtshandlungen zweifellos vom zivilrechtlichen Voreigentümer – und wie angenommen weiterhin wirtschaftlichen Eigentümer – der Aktien, nämlich von I- selbst.

4.2.4.11 Schlussfolgerung: Die drei "bisherigen" Aktionäre und Vorstände der 3 erreichten somit, dass die drei Stiftungen-FL zivilrechtliche Eigentümerinnen genau jenes Aktienanteils wurden, der zuvor im jeweiligen wirtschaftlichen Eigentum der drei natürlichen Personen gestanden war. Diesem Vorgang liegt kein ernst gemeinter endgültiger Übertragungswille zu Grunde. Sollte die R-Bank als "wahre" Stifterin aufgetreten sein und selbst die rechtliche

Stifterin mit der Stiftungserrichtung beauftragt haben, wofür allerdings in diesem Verfahren mangels Vorlage des diesbezüglichen Treuhandvertrages mit der rechtlichen Stifterin kein Nachweis erbracht wurde, so hat sie nach Überzeugung des Senates auch diesbezüglich nur auf Grund einer Treuhandstellung gegenüber einem ungenannten Treugeber agiert. Wer nun Treugeber der R-Bank, wer wirtschaftlicher Stifter der Stiftung Vaduz und wer wahrer wirtschaftlicher Eigentümer des in sie eingebrachten Stiftungsvermögens tatsächlich war, kann mangels Offenlegung der hierfür relevanten Beweismittel nur auf Grund der oben aufgezeigten Umstände und Indizien nach den Regeln des Anscheinsbeweises angenommen werden. Nach dem Erfahrungsgut des täglichen Lebens und den Denkgesetzen kommt dafür mit überragender Wahrscheinlichkeit nur der einzige als Stiftungsbegünstigter bekannte I- in Betracht. Ihm ist daher das Stiftungsvermögen zur Gänze zuzurechnen, an ihn wurden auch die in die Stiftung geflossenen "Gewinnscheinzahlungen" 2004 - 2007 verdeckt ausgeschüttet.

5. Die Berufung gegen die Sachbescheide erweist sich auf der materiell-rechtlichen Ebene sowohl hinsichtlich der bestrittenen Annahme von vorsätzlichem Missbrauch (§ 22 Abs 1 BAO) als auch hinsichtlich der bestrittenen Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs 2 KStG) an einen nahe stehenden Vorteilsempfänger als unbegründet und war daher abzuweisen.

B. Wiederaufnahme des Verfahrens 2004 und 2005

1. Neu Hervorkommen von Tatsachen:

Die Gewinnscheinvereinbarung laut Erklärungen und Bilanzen:

Die Bw hatte es in den mit erklärungskonformen Körperschaftsteuerbescheiden vom 21.10.2005 und 11.03.2007 abgeschlossenen Veranlagungsverfahren unterlassen, ja: konsequent vermieden, die nähere Ausgestaltung ihrer Gewinnscheine sowie deren Vereinbarung mit der Gewinnscheinzeichnerin auch nur ansatzweise offen zu legen. Die Abgabenerklärungen und Bilanzen enthielten keinerlei diesbezügliche Hinweise.

Die Feststellungen der Außenprüfer:

Erst nach Eintritt der Rechtskraft der Erstbescheide ordnete das Finanzamt eine Außenprüfung bei der Bw an. Diese förderte zahlreiche, dem Finanzamt vorher unbekannt gewesene Umstände zutage:

Identität und Beschaffenheit der Gewinnscheinzeichnerin

Erst auf wiederholtes Nachfragen des Finanzamtes (nach Erinnerung vom 14.11.2007) legte die Bw die abstrakt formulierten Beschlüsse ihrer Generalversammlung vor und gab schließlich den Außenprüfern auch den Namen der Gewinnscheinzeichnerin und deren Ansässigkeitsort bekannt. Ein Schriftstück (Vertrag, Briefwechsel, Beschluss im Stiftungsrat der

liechtensteinischen Gewinnscheinzeichnerin) über die Gewinnscheinzeichnung existiert nicht bzw. wurde, falls doch existent, nicht vorgelegt.

Naheverhältnis der Stiftung-FL zur Privatstiftung, zur Bw und zum Geschäftsführer derselben, Gesellschaftsrechtliche Verflechtungen, geschäftliche Verbindungen

Erst im Zuge der Außenprüfung kamen die vielfältigen Verbindungen, Interessensverschränkungen und wechselseitigen Abhängigkeiten der weiter oben beschriebenen Stiftungen, Privatstiftungen und Tochter- GmbHs sowie der vier gemeinsam involvierten natürlichen Personen (als Mitstifter, Stiftungsräte, Privatstiftungsvorstände, GmbH- Geschäftsführer und langjährige Geschäftspartner) hervor. Erst auf Grund dieser neu gewonnenen Kenntnisse war es möglich, die Gewinnscheinvereinbarung und ihre Durchführung auf Fremdüblichkeit, Angemessenheit und betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit zu überprüfen und dem sich daraus ergebenden Missbrauchsverdacht nachzugehen.

Der Weg der NN- Aktien in die Stiftung-FL

Die komplexen Zusammenhänge (siehe Erwägungsteil A.) konnten erst von den Außenprüfern in mühevoller Kleinarbeit durch verbundenes Aktenstudium, externe Abfragen und Inanspruchnahme internationaler Auskunftsdiene ste recherchiert werden und finden in einem umfangreichen Arbeitsbogen ihren Niederschlag.

Die Stellung des I- in der Stiftung-FL

In parallel durchgeführten Außenprüfungen wurde dessen Stellung als einziger namentlich aufscheinender Stiftungsbegünstigter und seine mutmaßliche Stellung als wirtschaftlicher Stifter eruiert. Die Veranlagungsakten betreffend die Bw gaben dazu vor Erlassung der Körperschaftsteuer- Erstbescheide für 2004 und 2005 nichts her.

Somit handelt es sich bei den im Prüferbericht dargestellten Umständen, die dann zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2005 führten, unzweifelhaft um *nova reperta* und nicht etwa um Tatsachen, die dem zuständigen Finanzamt, insbesondere dem zuständigen Veranlagungsorgan, bereits zuvor bekannt gewesen wären oder auch nur durch Einholung von Auskünften bei anderen Finanzämtern oder bei anderen Geschäftsabteilungen im eigenen Finanzamt) hätten bekannt werden müssen.

2. Gestaltung der Wiederaufnahmebescheide

2.1. Darstellung von Wiederaufnahmegründen, Verweise

Die von den Außenprüfern für tauglich befundenen Wiederaufnahmegründe sind im BP-Bericht bzw. in seinen Beilagen 1 und 2 ausführlich dargestellt. Auf diesen Prüferbericht verweist das Finanzamt in der Begründung seiner Wiederaufnahmebescheide ausdrücklich.

Die Ausführungen im Prüferbericht samt Beilagen sind daher im Zusammenhang mit diesen Verweisen zu lesen.

2.2. Übung des Ermessens

Spruchrelevanz der Prüferfeststellungen

Die Gewinn mindernd geltend gemachten Gewinnscheinzahlungen waren auf Grund der Prüferfeststellungen betreffend Missbrauch und verdeckte Ausschüttungen wieder rückgängig zu machen.

Steuerliche Auswirkung neuer Abgabenbescheide

Die Gewinn erhöhenden Korrekturen sind im Vergleich zu den erklärten, der Erst- Veranlagung zu Grunde gelegten Jahresgewinnen von überragender Bedeutung, handelt es sich doch jeweils um 84,19% des vor Gewinnscheinzahlung erwirtschafteten Jahresergebnisses.

Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor Rechtsbeständigkeit

Dass gegenständlich bei Übung des Ermessens dem Rechtsgut der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtssicherheit zu geben war, liegt angesichts der hier vorliegenden massiv rechtswidrigen Qualität der den Erklärungen zu Grunde liegenden Gestaltung und mangels Anspruches der Bw auf Vertrauenschutz klar zutage.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 und 2005 erweist sich auf Grund der spruchrelevanten *nova reperta* und der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen als dem Grunde nach zulässig und in gesetzeskonformer Ermessensübung geboten. Die dagegen erhobene Berufung war daher unbegründet und abzuweisen.

Beilagen: Organigramm (1 Blatt)

Wien, am 19. April 2012