



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Reg. Rat Erich Radschek, KomzIR. Edith Corrieri und Peter Grüner im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik **über die Berufung** der Bw, vertreten durch Unitreu WP u. StB GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1041 Wien, Schwindgasse 7, vom 15. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Hofrat Mag. Franz Zaussinger, vom 11. Mai 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2007 (diese für 2001 – 2003 in der Fassung der Berichtigungsbescheide gemäß § 293 BAO vom 2. März 2010), nach der am 12. Dezember 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) war – wovon die Abgabenbehörde 2008 nachträglich Kenntnis erlangte – seit 1991 (Tod des Ehegatten) alleinige Begünstigte bzw. ist seit 30. Jänner 2002 (Erlassung eines neuen Beistatutes) Erst- Begünstigte einer vom Ehegatten im Jahre 1982 gegründeten, bis 1991 laut eigenen Angaben nur von ihm dotierten "X-StiftungVaduzLiechtenstein" (im Folgenden nur: Stiftung-FL) sowie Alleinerbin nach diesem Stifter.

Auf der von Deutschland an Österreich übermittelten CD eines ehemaligen Mitarbeiters der LGT betreffend in Liechtenstein gehaltenes Kapitalvermögen inländischer Steuerpflichtiger –

worüber 2008 in Medien des In- und Auslandes unter dem Titel "Datenklau" breit berichtet wurde – scheint, wie sich jedenfalls ***vor dem 30. Mai 2008*** herausstellte (siehe das im Prüfer-Arbeitsbogen abgelegte Schreiben der Steuerfahndung vom 9. Juni 2008 samt Anhang = e-Mail des BMF, Abteilung IV/1), neben zahlreichen anderen auch der Name der Bw auf. Noch vor Bekanntwerden dieser Tatsache (und ***vor*** Aufdeckung des gestifteten Vermögens und der daraus erzielten Erträge durch die Abgabenbehörde) erstattete die Bw am 28. März 2008 hinsichtlich Einkommensteuer "aus Gründen der Vorsicht" – offenbar in Kenntnis der Medienberichte – eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, welche bestimmte Vorteile, die ihr aus der Stiftung "satzungsgemäß" zugewendet worden seien, zum Gegenstand hatte: Ihren Angaben zufolge waren dies im Wesentlichen von der Stiftung übernommene Kosten diverser Kuraufenthalte außerhalb Österreichs. Dass das Stiftungsvermögen und dessen Erträge der Bw zurechenbar wären, stellte sie in Abrede. ***Materiell strittig ist die*** in den angefochtenen Sachbescheiden vorgenommene ***Zurechnung*** der in unstrittiger Höhe und Zusammensetzung ermittelten Stiftungserträge ***an die Bw***.

In der Selbstanzeige ist Folgendes zu lesen:

Vertretungsanzeige (1.) und Vorbemerkungen (2.)

"Die Stiftung ist diskretionär. (...) Zuwendungen an sie unterliegen dem Grunde nach der Schenkungssteuer. Doch sind Zuwendungen nur zu Lebzeiten meines verstorbenen Ehegatten erfolgt, somit durchwegs vor 1992. Darum ist für diese Zuwendungen (schenkungssteuerlich) bereits absolute Festsetzungsverjährung und mangels Unterbrechungshandlungen auch Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Von 1982 bis 31.12.1991 haben die Zuwendungen (höchstens) SFR 1.648.548,00 betragen (Vermögensstatus der Stiftung Ende 1991). Über Höhe und Verzinsung der Zuwendungen kann ich aus eigenem nichts angeben, da diese ausnahmslos durch meinen Ehegatten erfolgt sind und es heute darüber keine Aufzeichnungen mehr gibt.

Die im FL ansässige Stiftung wurde 1982 mit einem Stiftungskapital von SFR 250.000,00 gegründet. Erstbegünstigter zu seinen Lebzeiten war mein Ehegatte, mit seinem Ableben bin ich es auf Lebenszeit (Hinweis auf beigelegte Stiftungsstatuten vom 5.8.1982 und Schreiben der -Bank. an Bank in Liechtenstein 2.8.2002). Die Stiftung hat das ihr zugekommene (über das Stiftungskapital hinausgehende) Vermögen in zwei "Rubriken" (= Kreise; namentlich genannt) eingeteilt. Diese Einteilung hatte zu Lebzeiten meines Ehegatten und hat auch für mich zu meinen Lebzeiten keine praktische Bedeutung (Verweis auf die beigefügten beiden Reglements, jeweils datierend vom 17.10.1989).

Die Stiftung ist bereits seit der Ära meines verstorbenen Ehegatten in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht eine ***diskretionäre Stiftung***. An diesem Zustand hat sich bis ... zum heutigen Tag nichts geändert. Ich habe dem Stiftungsrat (niemals) Weisungen erteilt und

wäre hierzu auch gar nicht berechtigt. Die 'Ausschüttungen' der Stiftung an mich haben in der Übernahme der Kosten für zwei jährliche mehrwöchige Kuraufenthalte (im Ausland) – altersbedingt mit Begleitperson – bestanden. Seit 2006 bin ich dazu ... nicht mehr in der Lage. Seither beziehe ich von dort keine Ausschüttungen mehr. Dieser Umstand liegt am genau entgegengesetzten Ende der üblichen Gebarung einer '*reinen Sparbuch-Stiftung*'. Er beweist einmal mehr den diskretionären Charakter der Stiftung genauso wie folgender Umstand: Der Stiftungsrat hat die bereits (vom Stifter) eingeleitete Tradition mit Beschluss vom 14.10.1994 aufgegriffen und abgestimmt mit mir die Statuten der 'zweitgenannten Rubrik' dergestalt geändert, dass nach meinem Ableben der jährliche Nettoertrag je zur Hälfte an wohltätige Einrichtungen in der Schweiz (genannt) und Österreich (ungenannt) auszuschütten ist, was auch tatsächlich bereits laufend erfolgt.

Steuerliche und finanzstrafrechtliche Aspekte (3.a – 3.c)

3.1. Verjährung nach **BAO** (a) und **FinStrG** (b):

a) Abgabenrechtliche Verjährung: (Gemäß § 207 Abs 2 BAO iZm § 209 Abs 1 BAO) ... beträgt der für Zwecke der Einkommensteuer ... relevante Zeitraum bei Fahrlässigkeit nach der Formel '5+1' insgesamt sechs Jahre, somit zurück bis Veranlagungsjahr 2002, bei Vorsatz hingegen ('7+1') acht Jahre, somit zurück bis zum Steuerjahr 2000.

b) Finanzstrafrechtliche Verjährung (§ 31 FinStrG):

3.1.1. Bei (hier angenommener bloßer) *Fahrlässigkeit* ist ... ausnahmslos Zuständigkeit der Behörde (Spruchsenat) gegeben (§ 53 Abs 1 FinStrG). Damit tritt absolute Festsetzungsverjährung jedenfalls nach zehn Jahren ein. In diesem Fall endet der finanzstrafrechtlich relevante Zeitraum mit dem Veranlagungsjahr 1998. Bei *Vorsatz* (und wegen der Höhe des Steuerausfalls voraussichtlicher Zuständigkeit des Gerichts) könnte die durch AbgÄG 1998, BGBl. I 1999/28 für das gerichtliche Finanzstrafverfahren mit Wirkung ab 13.1.1999 abgeschaffte absolute Verjährung im Rahmen des Günstigkeitsvergleiches gem. § 4 Abs 2 FinStrG vielleicht doch zum Zug kommen. Im Extremfall (jedoch) könnte dies bedeuten, dass sich der finanzstrafrechtlich relevante Zeitraum zurück bis zur Gründung der Stiftung erstreckt. Aus diesem Grund erstreckt sich die Selbstanzeige zurück bis in das Jahr 1982."

3.1.2. Nichtvorliegen eines Vorsatzes:

"Gegen ein vorsätzliches Tun sprechen fehlendes Wissen und nicht vorhandener Wille zur Abgabenverkürzung bei mir. Ich habe die Begünstigten- Stellung aus der Stiftung (vom Stifter) zugedacht erhalten und mich in deren Gebarung in keiner Weise eingemischt. Ich bin von der Richtigkeit der kaufmännischen und steuerlichen Gebarung ausgegangen, sodass ich keinen Grund hatte, Unrichtiges oder gar Unredliches zu vermuten. Aus Eigenem konnte ich Derartiges aus bereits dargelegten Gründen sowieso nicht beurteilen. Vielleicht hätte ich – im Nachhinein betrachtet – fachkundigen Rat einholen können, sollen, vielleicht sogar müssen.

Doch reicht ein bloßes 'wissen-müssen' oder 'rechnen-können' für einen Hinterziehungsvorsatz bei weitem nicht aus (OGH 9.1070, 12 Os 150/70 EvBl 1971, 144; VwGH 27.2.1997, 95/16/0275, ÖStZB 1997, 638; 30.3.2000, 98/16/0131). Wer ein Risiko nicht erkennt oder nicht richtig einschätzt, sondern leichtfertig auf den Nichteintritt des Erfolges vertraut, handelt bewusst fahrlässig, s. *Dorazil/Harbich, FinStrG³¹, E 8 zu § 8*). Bloße Unbedachtsamkeit oder Leichtsinn reichen für die Annahme eines bedingten Vorsatzes nicht aus.

Es ist ein Widerspruch in sich, bei reichlich vorhandenem Vermögen, das nach meinem Ableben mangels eigener Nachkommen großteils gemeinnützigen Zwecken zugeführt werden soll, zu Lebzeiten österreichische Abgaben vorsätzlich zu verkürzen. Das ist in sich nicht stimmig, passt also nicht zusammen. Zur Fahrlässigkeit kommt man auch über den Rechtsirrtum (§ 9 FinStrG), der bei der für mich ungünstigsten Variante als unentschuldbar anzusehen und als fahrlässige Begehung zu werten ist. Geht man von dessen Entschuldbarkeit aus – dafür sprechen mein Alter beim Tod meines Ehegatten (71 Jahre) und meine geschäftliche Unerfahrenheit -, so findet die finanzstrafrechtliche Seite ein für mich gutes, und wohl auch richtiges Ende. Ich habe es nicht einmal für möglich erachtet, dass österreichische Abgaben nicht dem Gesetz entsprechend entrichtet worden sein könnten.

c) Praktische Auswirkungen

Finanzstrafrechtlich ist von einem entschuldbaren Rechtsirrtum, im ungünstigsten Fall von Fahrlässigkeit auszugehen. In beiden Fällen endet der abgabenrechtlich relevante Zeitraum nach der Formel '5+1' mit dem Veranlagungsjahr 2002. Bei Vorsatz würde sich der zeitliche Rahmen abgabenrechtlich um zwei Jahre zurück bis zum Jahr 2000 ... verlängern.

3.2. Zuwendungen an die und von der Stiftung:

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

3.2.2. Ich habe von der Stiftung Zuwendungen in folgender Höhe erhalten:

Jahr	SFR	Wechselkurs	Euro
2006	0	0	0
2005	80.000	0,1132610	51.331,23
2004	80.000	0,1122070	51.813,40
2003	80.000	0,1133330	51.298,62
2002	40.000	0,105710	27.498,94
2001	80.000	0,10772	53.971,66
2000	120.000	0,11059	78.856,50
1999	80.000	0,11663	49.848,47
1998	125.000	0,11695	77.675,11
1997	120.000	0,11561	75.432,40

1996	60.000	0,12344	35.323,80
1995	70.000	0,11431	44.502,65
1994	122.000	0,12021	73.830,55
1993	geschätzt 80.000	0,12154	47.834,68
1992	geschätzt 60.000	0,12884	33.843,29
1991	geschätzt 80.000	0,12700	45.778,16
Summe			798.839,46

4.1. Einkommensteuer

Die Ausschüttungen 2002 bis 2005 (bei angenommenem Vorsatz auch jene für 2000 und 2001) hätten nach meinem heutigen Wissensstand in die Einkommensteuererklärungen aufgenommen und mit dem Sondertarif von 25% endbesteuert werden müssen

(§ 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988) anstatt sie – wie bisher – als sonstige Einkünfte § 29 Z 1 EStG 1988) dem laufenden Tarif zu unterwerfen. Dazu berufe ich mich auf die Entscheidung des UFS vom 5.10.2005, RV/1681-W/05, der Zuwendungen aus einer dänischen Familienstiftung solcherart beurteilt hat. Das Gleiche hat auch hier zu gelten: Die EU-rechtliche Kapitalverkehrsfreiheit gilt weltweit. Zudem ist Liechtenstein Mitglied des EWR, der in Bezug auf die EU-Freiheiten wie ein Mitgliedstaat zu behandeln ist."

Der Selbstanzeige waren beigelegt: Statuten der Stiftung; zwei Reglements für die beiden Rubriken; Beschluss des Stiftungsrates auf Änderung des Reglements der zweitangeführten Rubrik; Beistatut zur Änderung des Reglements der erstangeführten Rubrik samt Einverständnis der Bw als Erstbegünstigter; Schreiben der Stiftung über Zahlungen an die Bw (betreffend 2006 – 1994).

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

Das Finanzamt führte im Rahmen einer anschließenden Außenprüfung Ermittlungen durch, die unter Mitwirkung der Bw und ihres steuerlichen Vertreters ein in Liechtenstein veranlagtes Stiftungsvermögen erheblichen Ausmaßes zu Tage förderten (siehe dazu den Bericht des Außenprüfers vom Mai_2009).

Die Stiftungserträge beliefen sich im Streitzeitraum auf folgende unbestrittene Gesamtwerte (siehe nochmals den oben zitierten Prüferbericht):

"Einkünfte aus Kapitalvermögen" (alle Beträge in €)

Text	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	KZ
Einkünfte mit 25% Sonder- ESt	418.206,19	304.734,69	322.371,55	249.877,54	368.642,27	373.705,40	713.637,09	989.254,94	403 754 ab 2003
anrechenbare Steuer	33.230,02	20.313,97	20.048,13	19.002,68	18.145,74	22.259,06	24.901,83	24.660,64	375 757 ab 2003
Spekulationseink. ESt- Tarif	179.873,59	-	-	464.762,38	164.606,14	14.594,88	99.052,48	49.559,23	380, 395 801, 395 ab 2006

Laut Prüferbericht waren Einkünfte bei der Bw im Festsetzungszeitraum beginnend mit dem Jahr 2000 nachzuversteuern, da vom Vorsatz der Abgabenhinterziehung auszugehen sei und somit die Verjährung der Abgabenfestsetzung für Zeiträume vor 2000 eingetreten sei. Die (*im Prüfungsverlauf vorgebrachte*) Argumentation, dass die Bw nichts über die Angelegenheiten der Stiftung gewusst und sich diesbezüglich auch um nichts gekümmert habe, schließe den (Hinterziehungs-) Vorsatz in "keinster" Weise aus. Vielmehr sei die Bw auf Grund ihres Vermögens sehr wohl in der Lage (gewesen), sich rechtlich und wirtschaftlich in sämtlichen Angelegenheiten optimal beraten und vertreten zu lassen, was wiederum für die vorsätzliche Abgabenhinterziehung spreche.

Die Stiftung-FL werde als transparente Stiftung angesehen:

1. Die wirtschaftliche Stifterin (= Bw als Erbin nach dem verstorbenen Ehemann und Stifter) sei alleinige Begünstigte bzw. nach Statutenänderung Erstbegünstigte. Die Begünstigung sei uneingeschränkt und umfasse das gesamte Stiftungsvermögen, die Erträge hieraus sowie ein allfälliges Liquidationsergebnis.

2. Die Behauptung, die Stiftung werde ohne Mandatsvertrag verwaltet, sei also selbst handlungsfähig, habe nicht nachgewiesen werden können. Selbst wenn tatsächlich kein Mandatsvertrag vorliegen sollte, sei dies kein Indiz für Intransparenz, da der wirtschaftliche Stifter und Begünstigte trotzdem Einfluss auf die Stiftung nehme (kontrollierte Stiftung):

- Die Bw habe regelmäßig an den Sitzungen des Stiftungsrates teilgenommen.
- Das Beistatut oder sämtliche Reglements könnten mit Zustimmung der Bw jederzeit ganz oder teilweise aufgehoben, abgeändert oder ergänzt werden.
- Die Befugnisse des Stiftungsrates seien im Beistatut mit der Einschränkung "wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes geregelt ist" festgelegt. Dies lasse die Vermutung offen, dass ein Beirat existiert, welcher mit einem Vetorecht gegen den Stiftungsrat ausgestattet ist.
- Die Jahresabschlüsse würden von der Bw unterzeichnet.
- Die Bw sei die alleinige wirtschaftlich berechtigte Person und könne somit über das Stiftungsvermögen uneingeschränkt verfügen. Im Falle einer intransparenten Stiftung wäre die Stiftung selbst als juristische Person laut liechtensteinischem Recht wirtschaftlich berechtigt.
- Stiftungsbegünstigte und der Umfang der Stiftungsbegünstigung könnten jederzeit vom Stifter oder vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters bestimmt werden.
- Für jede Beschlussfassung betreffend das Erlassen von Statuten oder Beistatuten müsse die schriftliche Genehmigung des Stifters eingeholt werden.
- Qualität und Umfang der Arbeiten des Stiftungsrates sowie die hohe Anzahl der Stiftungsratsmitglieder resultierten aus der mangelnden Erfahrung der Stifterin/Bw. Nach dem Ableben ihres Gatten sei es notwendig gewesen, in vermögensrechtlichen und wirtschaftlichen Ange-

legenheiten qualifizierte Vertreter anzustellen, welche auch angemessene Honorare erhielten. Aus der umfangreichen Tätigkeit des Stiftungsrates könne keine Intransparenz der Stiftung abgeleitet werden, da die Stifterin/Bw zu jeder Zeit die Verfügungsmacht über das Vermögen gehabt habe und der Stiftungsrat lediglich ausführendes Organ des Stifterwillens gewesen sei und es noch sei.

- Die Widmungen der Stiftung-FL an die österreichische Privatstiftung zeigten deutlich den Einfluss der Bw auf die Stiftung-FL. (*Denn*) die Bw selbst sei zum größten Teil Stifterin jener Privatstiftung und auch eine der Begünstigten. Daraus folge, dass die Bw selbst veranlasst habe, die Widmungen aus dem Vermögen der Stiftung-FL durchzuführen, um die neu gegründete österreichische Privatstiftung zu stärken.

3. Die Stiftung-FL als ausländische Basisgesellschaft sei nicht mit österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbar, da es sich um keine Sitz- und Domizilgesellschaft handle, kein liechtensteinisches Grundvermögen vorhanden sei, keine Betriebsstätte in Liechtenstein vorliege und somit keine Steuerpflicht in Liechtenstein begründet werde. Ohne Anerkennung der Steuersubjektivität der ausländischen Struktur durch das österreichische Steuerrecht sei jedenfalls von einer transparenten Stiftung auszugehen. Vielmehr handle es sich mangels eines eigenen Geschäftsbetriebes um eine funktionslose Gesellschaft, welcher keine Einkünfte zuzurechnen seien.

4. Die Tatsache, dass die Stiftung-FL nicht im EU- Gemeinschaftsgebiet, sondern in der Steueroase FL errichtet wurde, lasse auf Missbrauch (§ 22 BAO) schließen, da mit Liechtenstein keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestehe. Die gegen Missbrauch sprechende Niederlassungsfreiheit sei auf die EU beschränkt.

5. In typisierender Betrachtungsweise (nach den Erfahrungen des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrs) sei angesichts des Stiftungszweckes in der Förderung der Bw als Begünstigter der eigentliche Geschäftszweig der Stiftung zu erkennen. Die (*dort erwirtschafteten*) Einkünfte seien eindeutig der Bw zuzurechnen (und) Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen (daher) als Einkommens- bzw. Vermögensverwendung der Stifterin und Eigentümerin anzusehen.

Das Finanzamt erließ, zum Teil nach Wiederaufnahme des Verfahrens, neue Einkommensteuerbescheide, in denen es den Prüferfeststellungen folgte: Die Stiftung sei als transparente (kontrollierte) Familienstiftung anzusehen, die Erträge seien der Bw zuzurechnen und als nicht endbesteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Der Verjährungseinwand sei unberechtigt, weil die Abgabenbehörde von Hinterziehungsabsicht der Bw ausgehe.

Gegen sämtliche neu bzw. erstmals erlassene Bescheide erhab die Bw daraufhin binnen offener Frist Berufung (diese wirkt gegen die Berichtigungsbescheide vom 2. März 2010 betreffend Einkommensteuer 2001, 2002 und 2003 fort) und wandte Folgendes ein:

Wiederaufnahme des Verfahrens:

Mängelbehebungsschriftsatz vom 16. November 2009; siehe dazu weiter unten.

Eintritt der Bemessungsverjährung:

Die Ausführungen dazu in der Selbstanzeige vom 28.03.2008 sind im Zusammenhang mit den unten wiedergegebenen Ausführungen betreffend die steuerrechtliche Qualität der Stiftung-FL zu sehen.

Zur Qualifikation der Stiftung als intransparent:

Die für die Einstufung einer ausländischen Stiftung als "intransparenter Rechtsträger" laut Schrifttum (*Schuch/Hammer in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung, S. 202*) potenziell maßgeblichen vier Faktoren -

- Anerkennung der Steuersubjektivität der ausländischen Struktur durch das ö. Abgabenrecht;
- Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte zur ausländischen Struktur;
- Ort der Geschäftsleitung im Ausland;
- kein Missbrauch gemäß § 22 BAO –
seien allesamt erfüllt.

1.1. Anerkennung der Steuersubjektivität:

Für die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung sprächen die eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht; ein starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft (*Stiftung-FL*) stehendes Gesellschaftskapital; die Nichtanwendbarkeit der Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital (eigentümerlose Stiftungen); Beschränkung der Haftung für Gesellschaftsschulden auf das Gesellschaftsvermögen; die Nichtanwendbarkeit der Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung (eigentümerlose Stiftung; die Willensbildung erfolgt durch den Stiftungsrat als Organ der Stiftung).

Dem Stifter wurde weder ein Weisungsrecht vorbehalten noch bestand oder besteht ein solches jetzt (Verweis auf die Stiftungsurkunden, vorgelegt bei Offenlegung am 31.3.2008; Stellungnahme des langjährigen Stiftungsratsvorsitzenden G vom 25.09.2008, vorgelegt dem Finanzamt mit Schreiben vom 10.10.2008). Der Stifter habe sich weder ein Änderungsrecht noch einen Widerruf vorbehalten.

1.2. Zurechnung:

Zurechnungssubjekt des Vermögens und der daraus generierten Einkünfte sei die Stiftung-FL. Sie sei zivilrechtliche Eigentümerin, ihr komme auch das wirtschaftliche Eigentum zu (Ermessensstiftung). Der Stiftungsrat als Organ habe über das Vermögen der Stiftung als Eigentümer(in) ohne Einschränkung verfügt. Dies sei im Auftragsschreiben vom 02.08.1982 (Anlage zur Offenlegung 28.03.2008) und in den Statuten ausdrücklich festgehalten. Die Veranlagungsentscheidungen seien durch den Stiftungsrat, insbesondere durch die Stiftungsräte XY erfolgt, die aufgrund ihrer beruflichen Erfahrung als leitende Bankmitarbeiter im Bereich

Vermögensveranlagung die Entscheidungen wahrgenommen hätten. Der Stiftungsrat sei in Ausübung seiner Aufgaben an den gesetzlichen und statutarischen Auftrag, das Vermögen zu erhalten, zu sichern und zu vermehren sowie aus den Erträgen oder Vermögens-Umschichtungen/Veräußerungen der Unterstützung der Stiftungsbegünstigten nachzukommen, gebunden gewesen. Ein Mandatsvertrag habe nicht bestanden (Verweis auf die Stellungnahme des vorerwähnten Stiftungsratsvorsitzenden vom 25.09.2008 und auf die am 04.05.2009 vorgelegten Protokolle über die Sitzung des Stiftungsrates der Jahre 2000 – 2002). Vom Steuerpflichtigen könne ein Negativbeweis nicht verlangt werden. Aus der Erfahrung (der steuerlichen Vertretung) mit ähnlich gelagerten Betriebsprüfungsfällen sei festgestellt worden, dass in den meisten Fällen im Stammdatenblatt der LGT Treuhand AG bei Vorliegen eines Mandatsvertrages auf diesen auch ausdrücklich verwiesen werde. Aus verwaltungstechnischen Überlegungen sei dies auch nachvollziehbar. Im Stammdatenblatt der gegenständlichen Stiftung, welches dem Finanzamt auf Grund der Datenübermittlung aus Deutschland vorliege, werde ein solcher Mandatsvertrag nicht erwähnt. Dass ein Mandatsvertrag – obwohl vorhanden – im Stammdatenblatt nicht erwähnt werde, sei unglaublich. Die vorliegenden Stiftungsdokumente zeigten, dass nur ein möglicher Begünstigten- Kreis festgelegt ist. Vor allem habe die Bw keinen Rechtsanspruch auf eine allfällige Begünstigung. Die Verfügungsmacht der Stiftung-FL zeige sich auch darin, dass sie als Mitstifterin der österreichischen Privatstiftung sowie der gemeinnützigen I-Privatstiftung aufgetreten sei und diesen beiden österreichischen Privatstiftungen auch bedeutendes Vermögen zugewendet habe. Deren Gründung und Stiftungszweck stünden in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Stiftung-FL.

1.3. Ort der Geschäftsleitung:

Die Stiftung-FL habe ihren satzungsgemäßen Sitz in Vaduz. Die Sitzungen des Stiftungsrates fänden ausschließlich außerhalb Österreichs statt. Der Ort der Geschäftsleitung liege daher nicht in Österreich, sodass diesbezüglich keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht im Inland eingetreten sei. Die Aktivitäten der Stiftung-FL entsprächen ihrem Vermögen. Gemäß dem Stiftungszweck und unter Berücksichtigung der Art und Höhe des Vermögens sei ein "Geschäftsbetrieb" in Vaduz eingerichtet und aktiv geführt worden. Alle vermögensverwaltenden Maßnahmen seien vom Verwaltungsrat (sic) in Liechtenstein ausgeübt worden. Die tatsächliche Ausübung eines "Geschäftsbetriebes" sei durch die vorgelegten Protokolle über die abgehaltenen Sitzungen des Verwaltungsrates der Stiftung-FL dokumentiert. Aus den Erfahrungen mit ähnlich gelagerten Betriebsprüfungsfällen sei festzustellen, dass es bei transparenten Stiftungen (*gemeint*: anders als hier) keine bzw. nur eine geringe Anzahl bzw. nur sehr kurz gefasste Protokolle über Verwaltungsratssitzungen gebe.

1.4. kein Missbrauch:

Die Stiftung sei eingerichtet worden, um im Ausland bzw. in Österreich ansässige Angehörige zu versorgen. 1982 habe es noch kein österreichisches Privatstiftungsgesetz gegeben. Der Stifter habe sicherstellen wollen, dass die von ihm vorgesehenen Personen/Institutionen begünstigt werden, ohne Eigentum am Vermögen zu erwerben. Zwischen der Errichtung der Stiftung-FL und dem Beitritt Österreichs zur EU liege ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren. Die im EU-Raum vorgesehene umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe habe daher 1982 keinerlei Rolle gespielt. Der diesbezügliche Hinweis im BP- Bericht dürfe wenn überhaupt nur insoweit herangezogen werden, als dem Finanzamt keine ausreichenden Unterlagen zur Verfügung stehen, um eine Beurteilung des Sachverhaltes vornehmen zu können. Im vorliegenden Fall könne dies wohl nicht behauptet werden, da anlässlich der Offenlegung (Schreiben vom 31.03.2008) und im nachfolgenden Betriebsprüfungsverfahren eine umfangreiche Dokumentation des Sachverhaltes stattgefunden habe. Ausdrücklich werde festgehalten, dass keine einzige Frage des Finanzamtes unbeantwortet geblieben sei. Die Gründung der Stiftung in Liechtenstein sei auch darin begründet, dass als mögliche Begünstigte Schweizer(-Bürger) bzw. schweizerische gemeinnützige Institutionen in den Stiftungsdokumenten in substanziellem Umfang vorgesehen seien. Die tatsächlichen Zuwendungen aus der Stiftung-FL zeigten, dass an die Bw unter Berücksichtigung der Gesamtsumme der Zuwendungen lediglich geringfügige Beträge ausgeschüttet wurden.

Zu den steuerlichen Feststellungen laut Bescheid-Begründung

2.1. Stellung der Bw als alleinige Begünstigte bzw. Erstbegünstigte:

Mit dem Hinweis auf das Beistatut der Stiftung-FL, "Rubrik1" vom 19. August 1994, welche das Reglement vom 17.10.1989 ersetze, begründe die Betriebsprüfung (BP) die Verfügungsmacht der Bw über das Stiftungsvermögen. Diese Schlussfolgerung sei aus den genannten Unterlagen nicht ableitbar. Die Begünstigung der Bw sei gegenüber dem älteren Reglement inhaltlich unverändert geblieben. Die Bw sei nunmehr nach dem Tode des Ehegatten ab 24. Mai 1991 alleinige Begünstigte/Erstbegünstigte hinsichtlich *möglicher* Zuwendungen (*Hervorhebung* im Berufungstext). Diese Begünstigung, über deren allfällige Umsetzung der Stiftungsrat zu entscheiden habe, umfasse das gesamte Vermögen des Rechnungskreises der genannten Rubrik. Dieser Rechnungskreis umfasse nicht das gesamte Stiftungsvermögen; daneben gebe es noch die "zweitgenanntenRubrik". Die durch das vorgenannte Beistatut erfolgte Änderung sei in Punkt 1.2. (dieses Schriftsatzes) festgehalten. Darin werde nämlich im Unterschied zum ursprünglichen Reglement nunmehr die Privatstiftung in Wien (nach dem Tod des Erstbegünstigten) als Begünstigte hinsichtlich der "Rubrik1" festgelegt. Im ursprünglichen Reglement vom 17.10.1989 sei die (nur) mit dem verstorbenen Ehegatten

verwandte Familie* als Begünstigte vorgesehen gewesen. (Dies) sei jedoch im Hinblick auf die Stiftungsurkunden der Privatstiftung (in Wien) keine substantielle Änderung, da (diese) Privatstiftung unter anderem (jene andere) Familie als möglichen Begünstigten- Kreis vorsehe. – Reglements bzw. Beistatuten seien Präzisierungen der Statuten, vergleichbar den österreichischen Stiftungszusatzurkunden, nämlich im gegebenen Fall hinsichtlich der Bestimmung von Begünstigten. Sie wiesen die gleiche Rechtsqualität wie die Statuten selbst auf. Der Stiftungsrat habe die Kompetenz der Erlassung, Änderung und/oder Ergänzung der Beistatuten. In Übereinstimmung mit dem Reglement zur "Rubrik1" vom 17.10.1989 bedürfe die Änderung und/oder Ergänzung der Zustimmung der Erstbegünstigten. – Es sei jedoch festzuhalten, dass die Bestellung von Begünstigten (= Beschluss des Stiftungsrates, in welchem der Zuwendungsempfänger festgelegt wird) und das Ausmaß der Begünstigung im freien und uneingeschränkten Ermessen des Stiftungsrates stünden. Das (ältere) Reglement und das Beistatut vom 19.08.1994 bestimmten lediglich, dass bei einer Änderung von Reglement/Beistatut die Zustimmung der Erstbegünstigten erforderlich sei. Ferner sei statutarisch festgelegt, dass aus einer Begünstigten- Stellung keinerlei Rechtsansprüche abgeleitet werden könnten. Es bestehে daher auch kein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf Auszahlung einer Zuwendung. Diese Festlegung entspreche auch der rechtlichen Praxis bei österreichischen Privatstiftungen. – Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass aus den Unterlagen keine Verfügungsgewalt/Beherrschung der Stiftung-FL bzw. von deren Vermögen durch die Bw abzuleiten sei.

2.2.1. Teilnahme an Sitzungen des Stiftungsrates:

Die Bw habe nur vereinzelt als Gast an Sitzungen des Stiftungsrates teilgenommen. Ihre Teilnahme habe sich im Wesentlichen auf Termine beschränkt, die der Stiftungsrat aus Höflichkeit während ihrer Kuraufenthalte in B festgelegt habe. Nachdem die Bw aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr verreise und daher auch Kuraufenthalte (am erwähnten Ort) nicht mehr stattgefunden hätten, habe sie an keinen Sitzungen mehr teilgenommen. Aus der Tatsache vereinzelter Sitzungsteilnahmen könne nicht auf eine Entscheidungsbeeinflussung (durch die Bw) geschlossen werden. Nach Verschlechterung des Gesundheitszustandes habe keine einzige Sitzung in Österreich stattgefunden, woraus sich der Hintergrund der Sitzungsteilnahme, dass nämlich (damit) dem Gebot der Höflichkeit gefolgt wurde, erschließe. Die Bw hätte als Zuhörerin keinerlei Einfluss auf die Stiftungsratssitzungen nehmen können, und habe dies auch nie getan (Verweis auf die Stellungnahme des langjährigen Stiftungsratsvorsitzenden G vom 25.09.2008, vorgelegt mit Schreiben vom 10.10.2008). Dass die Bw nur – vereinzelt – Gast im Rahmen der Sitzungen des Stiftungsrates der Stiftung-FL gewesen sei und keinerlei Einfluss auf dessen Sitzungen genommen habe, gehe auch aus den am

04.05.2009 vorgelegten Sitzungsprotokollen der Jahre 2000 – 2002 hervor. Die Unterlagen gäben Einblick in die tatsächliche Führung der Stiftung. Daraus sei ersichtlich, dass die Führung der Stiftung, die im Wesentlichen in der Vermögensverwaltung bestanden habe, von den Stiftungsräten und nicht von der Bw ausgeübt worden sei. Die Stiftung-FL habe ihr gesamtes Vermögen in Wertpapieren bzw. in Anteilen an Gesellschaften investiert. Die daraus resultierende Geschäftsführungstätigkeit habe daher in der Festlegung der Veranlagungsstrategie unter Einbeziehung professioneller Unterstützung bestanden. Aus diesem Tätigkeitsprofil der Stiftung-FL resultiere auch die Aufgabenverteilung im Stiftungsrat. Keiner der Stiftungsräte sei hauptberuflicher Treuhänder nach liechtensteinischem Recht. Die Berufsqualifikation der Stiftungsräte, nämlich zwei Banker und ein Wirtschaftsprüfer, deckten die fachlichen Aufgabenstellungen der Stiftung-FL ab. Auch Umfang und Inhalt der Protokollierung dokumentierten die "echte" Tätigkeit und damit die Ausübung der Entscheidungsgewalt durch die Stiftungsräte. Eine Beherrschung durch die Bw sei (niemals) gegeben (gewesen) und liege daher eine intransparente Stiftung vor.

2.2.2. Änderungsmöglichkeiten von Beistatut/Reglements:

Wiederholt werden hier die unter 2.1. getätigten Ausführungen, ergänzt um Folgendes:

"Sofern der Stiftungsrat eine laut Reglement/Beistatut erstbegünstigte Person der "Rubrik1" für nicht zuwendungswürdig befindet, kann er diese als Begünstigte vorgesehene Person 'auslassen' und damit von Zuwendungen ausschließen. Gemäß Beistatut der "Rubrik1" vom 30.01.2002 kann das Beistatut vom Stiftungsrat unter den gleichen Voraussetzungen und mit den gleichen Einschränkungen wie die Statuten selbst jederzeit mittels einstimmigen Beschlusses abgeändert, ergänzt und/oder aufgehoben werden, insoweit Bestimmungen, die ausdrücklich als unabänderlich erklärt wurden, unberührt bleiben."

2.2.3. Vermutung der Existenz eines Beirates:

Gemäß § 2 der Statuten vom 05.08.1982 bzw. § 8.1. der Statuten vom 30.01.2002 sei der Stiftungsrat das oberste und *einzig* Organ der Stiftung. Der Passus "wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes geregelt ist" beziehe sich nicht auf einen in den Statuten nicht vorgesehenen Beirat, sondern insbesondere auf die Beistatuten. Soweit in den Beistatuten ein Begünstigten- Kreis festgelegt sei, habe die Bestellung von Begünstigten durch den Stiftungsrat aus diesem Kreis zu erfolgen. Es handle sich um eine häufig verwendete juristische Formulierung, die nicht als Hinweis auf nicht vorgelegte Dokumente, beispielsweise hinsichtlich eines Beirates oder sonstigen Organs der Stiftung gedeutet werden könne. Vielmehr sei der Text der Stiftungsstatuten eindeutig, nämlich dass neben dem Stiftungsrat keine weiteren Organe bestehen können.

2.2.4. Unterzeichnung der Jahresabschlüsse:

Gemäß § 14 Abs 2 der Statuten aus 1982 sei zu Lebzeiten des Stifters diesem die Jahresrechnung zur Genehmigung vorzulegen. Nach dem Tode des Stifters könne der Stiftungsrat die Jahresrechnung durch eine Kontrollstelle prüfen lassen (müsste dies aber nicht tun). Die Statuten aus 2002 bestimmten, dass es im Ermessen des Stiftungsrates stehe, Begünstigten oder Anwartschaftsberechtigten auf schriftliches Verlangen und soweit es deren Rechte betrifft Auskunft zu geben und Bericht zu erstatten sowie Rechnung zu legen und auf deren Kosten Einsicht in alle Geschäftsbücher und Papiere zu gestatten. – Die am 08.04.2009 offengelegten Jahresrechnungen seien vom Stiftungsrat unterfertigt. Eine Unterfertigung der Jahresabschlüsse durch die Bw im Sinne einer Genehmigung habe nicht stattgefunden und könne (dies) daher von der BP auch nicht vorgebracht werden.

2.2.5. Geldwäscheformblatt/Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person(en) durch LGT Treuhand AG:

Mit Hinweis auf Seite 2/3 des Formulars vermeint die BP, die Verfügungsmacht/Beherrschung der Stiftung-FL durch die Bw ableiten zu können, weil unter Punkt "*B. Letztlich wirtschaftlich berechtigt an den Vermögenswerten des Rechtsträgers ist/sind*" die Bw angeführt sei. Diese Anführung müsse im Zusammenhang mit Seite 3/3, Punkt 3., "Grundlage der wirtschaftlichen Berechtigung" gesehen werden. Dort würden als Grundlage für die wirtschaftliche Berechtigung die Beistatuten angeführt. Das Formular sei weder von den Stiftungsräten noch von der Bw unterfertigt worden. Eine solche Unterfertigung sei auch gar nicht vorgesehen, da es sich um eine interne Dokumentation zur Einhaltung gesetzlicher Bestimmungen handle. Bei der Ermittlung "wirtschaftlicher Eigentümer" handle es sich um einen Ausfluss der Geldwäscherichtlinie (*im Folgenden: GW-RL*). Liechtenstein habe diese RL mit dem Sorgfaltspflichtgesetz und der dazu ergangenen Sorgfaltspflichtverordnung umgesetzt.

Kommentierungen zur EU- Richtlinie könnten daher zur Würdigung auch des liechtensteinischen Gesetzes herangezogen werden. Nach *Hofmann* in ÖBA 2008, S. 777, gälten als wirtschaftlicher Eigentümer natürliche Personen, die als (künftig) Begünstigte bereits bestimmt sind und denen mindestens 25% des Vermögens zugedacht sind (Art 3 Z 6 lit b sublit i Dritte GW-RL). Eine Befristung oder auflösende Bedingung für die Begünstigten- Stellung sei ebenso unmaßgeblich wie die Möglichkeit des Erlöschens oder des Entzuges der Begünstigten- Stellung. Auch ein Rechtsanspruch auf die Zuwendung sei nicht notwendig, die Begünstigten müssten auch keine Einflussrechte haben. Der qualifizierte Anteil werde daher nach *Hofmann* gegeben sein, wenn Zuwendungen im verlangten Ausmaß nicht von vornherein auszuschließen seien. Im Sinne dieser Bestimmungen hätten daher auch

österreichische Banken bei österreichischen Privatstiftungen Begünstigte laut Stiftungsurkunden unter den vorgenannten Kriterien als wirtschaftlich Berechtigte in ihren internen Dokumenten zu erfassen. Der geldwäscherrechtliche Begriff des wirtschaftlichen Eigentümers suche nach Hofmann im Zusammenhang mit Stiftungen und Trusts vornehmlich die Personen(gruppe) zu erfassen, die aus dem Zweckvermögen letzten Endes den wesentlichen wirtschaftlichen Nutzen ziehen soll. Die Begriffe seien schon aus diesem Grund nicht auf das Steuerrecht übertragbar. Die Möglichkeit, Zuwendungen zu erlangen, könne nicht mit der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Vermögen, aus welchem später – auf Grundlage eines erst zu fassenden Beschlusses des Stiftungsrates – Zuwendungen beschlossen werden könnten, gleichgesetzt werden. – Das (hier erörterte) Formular vermittelte auch keine Bankzeichnungsberechtigung der Bw. Diese Unterlage stärke (sogar) die Einordnung der Stiftung-FL als intransparente Stiftung, da bei Vorliegen eines Mandatsvertrages dieser als Grundlage für die wirtschaftliche Berechtigung angeführt worden wäre. Bei Vorliegen eines Mandatsvertrages wäre nämlich dieser die Grundlage für die wirtschaftliche Berechtigung und nicht eine Begünstigten- Regelung im Beistatut, welche jederzeit auf der Grundlage eines solchen Mandatsvertrages (Bevollmächtigungsvertrages) verändert werden könnte.

2.2.6. Änderung der Stiftungsbegünstigten:

Gemäß § 10 der Statuten aus 1982 könnten Stiftungsbegünstigte und der Umfang einer Stiftungsbegünstigung jederzeit vom Stifter oder vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters bestimmt werden. Sollte der Stifter zeitlebens keine Stiftungsbegünstigten ernannt haben (was nicht der Fall gewesen sei), erfolge deren Bestellung nach freiem Ermessen des Stiftungsrates. – Die Statuten aus 2002 bestimmten, dass (mögliche) Begünstigte und/oder Klassen von Begünstigten der Stiftung und der Inhalt der Begünstigung erstmals von der Stifterin bestimmt wurden und in der Folge vom Stiftungsrat bestimmt würden. Die nähere Regelung erfolge in einem eigenen Beistatut. Bezüglich der Regelung in den Beistatuten werde auf die Stellungnahme zu 2.2.2. des BP- Berichts verwiesen (*siehe weiter oben*). Abermals werde festgehalten, dass die Bestellung von Begünstigten (= Beschluss des Stiftungsrates, in welchem der Zuwendungsempfänger festgelegt wird) und das Ausmaß der Begünstigung im freien und uneingeschränkten Ermessen des Stiftungsrates stünden. Ohne Bestellungsbeschluss durch den Stiftungsrat habe der (*hier gemeint*: die Bw als Erst-) Begünstigte, da ihm (ihr) unter keinen Umständen ein klagbarer Rechtsanspruch aus einer Stiftungsbegünstigung zukomme, ein "leeres" Recht.

2.2.7. Umfang der Arbeiten des Stiftungsrates:

Die Stiftung nehme die ihr in der Stiftungsurkunde übertragenen Funktionen **selbständig** durch ihre Organe wahr. Dass der Stiftungsrat dabei gemäß Statuten, Beistatuten und Reglement zu beachten habe und im Zweifel auf den mutmaßlichen Stifterwillen abzustellen sei, entspreche der "Natur" der Stiftung und sei auch bei österreichischen Privatstiftungen so geregelt. Eine Transparenz einer Stiftung könne daraus nicht abgeleitet werden, da jede juristische Person ihre gesellschaftsrechtlichen Grundlagen (Gesellschaftsvertrag "oä") vom Gründer vorgegeben bekomme.

Die Stiftungsräte G (Vorsitzender) und E (Veranlagung des Vermögens) seien seit Gründung im Stiftungsvorstand. Die Notwendigkeit, in vermögensrechtlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten qualifizierte Vertreters zu bestellen, habe sich ergeben, da eine tatsächliche (zivilrechtliche und wirtschaftliche) Vermögensübertragung an die Stiftung stattgefunden habe, nicht erst aus dem Ableben des (Stifters), sondern von Anfang an. Gemäß § 11 der Statuten 1982 bzw. § 10.2. der Statuten 2002 habe die Bw keinen klagbaren Rechtsanspruch und könne über ihre Begünstigung weder entgeltlich noch unentgeltlich verfügen. -

Der Stiftung-FL könnten Funktionen und Risiken und damit Substanz bescheinigt werden. Mit den vorgelegten Protokollen werde der quantitative und qualitative Umfang der Arbeiten der Stiftungsräte nachgewiesen. Dieses umfangreiche Arbeitsgebiet des Stiftungsrates werde durch die Höhe der Verwaltungskosten der Stiftung-FL dokumentiert. Sie seien im Vergleich zu funktionslosen und damit transparenten Stiftungen wesentlich höher (Jahresrechnungen für die Geschäftsjahre 2000-2007). Das Handeln des Stiftungsrates sei ausschließlich durch die Statuten der Stiftung-FL bestimmt. Bei einem Stiftungsrat, der lediglich nach Vorgaben des Stifters tätig werde, wäre eine solche umfangreiche Protokollierung der Tätigkeiten der Organe nicht erforderlich gewesen. Das liechtensteinische Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR-FL) habe bis zur Novellierung mit Wirksamkeit ab 01.04.2009 der diesbezüglichen Bestimmungen lediglich **einen** Stiftungsrat verlangt. Die Stiftung-FL weise demgegenüber zumindest drei bzw. vier Stiftungsräte auf, im Übergangszeitraum der Nachfolgeregelung sogar deren sieben. Es entspreche nicht den Erfahrungen mit funktionslosen Rechtsträgern im internationalen Kontext, dass über das gesetzlich vorgesehen Ausmaß Organe nominiert und bezahlt werden. (Gegenständlich) erhielten die Stiftungsräte eine ihrer Tätigkeit entsprechende angemessene Entlohnung (jeweils CHF 25.000 bzw. ab 2005 CHF 30.000 p. a.).

Die zweimal jährlich stattfindenden Sitzungen würden durch Einladung rechtzeitig angekündigt, wie aus den Protokollen ersichtlich von allen Stiftungsräten besucht und dabei sowohl die Veranlagung als auch der rechtliche Rahmen der Stiftung (Statutenänderung) geregelt. Im Unterschied zu funktionslosen transparenten Stiftungen bestehe der Stiftungsrat nicht aus "hauptberuflichen" liechtensteinischen Treuhändern, welche als Angestellte ihrer Bank bzw. ihres Treuhandunternehmens eine Vielzahl an Mandaten als "entsendete" Stiftungsräte aus-

übten und von ihrem Arbeitgeber "ausgetauscht" werden könnten. Der Stiftungsrat hat vielmehr selbständig seine Erweiterung bzw. Nachfolge geregelt (siehe die Sitzungsprotokolle).

2.2.8. Widmungen an die österreichische Privatstiftung:

Die Gründung der Privatstiftung (durch die Bw und Stiftung-FL) sowie der I- Privatstiftung (durch die österreichische Privatstiftung sowie Stiftung-FL) und deren Stiftungszweck stünden in Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Stiftung-FL. Die Verfügungsmacht der Stiftung-FL zeige sich auch darin, dass sie als Mitstifterin der vorgenannten Privatstiftungen aufgetreten sei und ihnen auch bedeutendes Vermögen zugewendet habe, was die Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte zur Stiftung-FL unterstreiche. – Die Gründung der Sub- Stiftungen sei nicht durch die Bw veranlasst, sondern stehe im Einklang mit den Grundsätzen der Stiftung-FL und sei vom Stiftungsrat derselben beschlossen worden.

2.4. Errichtung in Liechtenstein:

Die Stiftung sei eingerichtet worden, um Angehörige zu versorgen, die (unteranderem) in Österreich ansässig seien. 1982 habe es noch kein österreichisches Privatstiftungsgesetz gegeben. Zwischen dem Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung FL und dem EU- Beitritt Österreichs lägen über zehn Jahre, sodass die im EU- Raum vorgesehene umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe zu jenem Zeitpunkt keinerlei Rolle gespielt habe. Vielmehr habe der Stifter sicherstellen wollen, dass die von ihm vorgesehenen Personen/Institutionen begünstigt werden, ohne Eigentum am Vermögen zu erwerben (siehe nachfolgende Ausführungen).

2.5. Typisierende Betrachtungsweise:

Stiftungszweck

Die Stiftung-FL sei 1982 vom Ehegatten der Bw eingerichtet worden. Von ihm habe sie ihr gesamtes Vermögen zu seinen Lebzeiten bis einschließlich 1991 erhalten. Durch Ausgestaltung in zwei Rechnungskreisen (Rubriken) sei es der Stiftung möglich, zwei unterschiedliche Zwecke zu erfüllen:

- Die "Rubrik1" diene primär der Vermögenserhaltung und Vermögensabschirmung sowie der Versorgung der (ausländischen) Angehörigen des Stifters, ohne ihnen Eigentum am Vermögen zu übertragen.
- Der "zweitgenanntenRubrik" sei Vermögen für den Zweck der Förderung wohltätiger Institutionen gewidmet worden.

Familiärer Hintergrund – Logik der endgültigen Vermögensübertragung in 1982:

Der Stifter und seine Gattin (Bw) seien kinderlos. Auf Grund des bedeutenden sonstigen Vermögens habe kein Bedarf bestanden, dass die Verfügungsmacht über das der Stiftung

gewidmete Vermögen für den Stifter oder für seine Gattin erhalten bleibe. Die Bestellung des Stifters zum Erstbegünstigten bzw. seiner Gattin zur Folgebegünstigten sei insoweit nur als Vorsorge für den Notfall anzusehen. Die Bw habe zu Lebzeiten ihres Gatten keinerlei Zuwendungen von der Stiftung-FL erhalten. Nach dem Ableben ihres Mannes seien ihr von der Stiftung-FL anlässlich ihrer Besuche/Kuraufenthalte in (B) im Schnitt jährliche Zuwendungen von TEUR 50 (= € 50.000,00) gewährt worden. Diese Beträge seien anlässlich (= *angesichts?*) der Vermögensverhältnisse sowohl der Stiftung-FL als auch der Bw als "Aufmerksamkeiten" des Stiftungsrates an die Erstbegünstigte im Sinne des Andenkens an ihren Mann anzusehen. Es habe seitens der Bw kein Bedarf an Zuwendungen bestanden, noch sei von ihr jemals eine diesbezügliche Bitte an den Stiftungsvorstand gerichtet worden.

Die Vermögensübertragung zu Lebzeiten auf die Stiftung-FL sei gewollt gewesen. Dem Stifter sei weder ein Weisungsrecht vorbehalten worden noch bestand/bestehe Weisungspflicht des Stifters. Der Stifter habe sich (auch) weder ein Änderungsrecht noch einen Widerruf vorbehalten. –

Eine direkte Übertragung an Begünstigte (Verwandte und gemeinnützige Institutionen) sei nicht gewünscht gewesen, weshalb das Institut der Stiftung als eigentümerloser Rechtsträger des Vermögens bewusst gewählt worden sei. 1982, als es noch kein österreichisches Privatstiftungsgesetz gab, habe der Stifter mit der Einrichtung zweier Rubriken in einer liechtensteinischen Stiftung und statutarischen Vorgaben an den Stiftungsrat hinsichtlich der Auswahl der Zuwendungsempfänger das Auslangen gefunden. Ein Zurückbehalten von Verfügungsmöglichkeiten für nachfolgende Generationen oder für seine in Angelegenheiten der Vermögensverwaltung unerfahrene Gattin wäre nicht zweckmäßig gewesen.

Die Erträge aus dem Stiftungsvermögen seien für die (ausländischen) Verwandten des Stifters (*namentlich genannte Familie*) bzw. für gemeinnützige Organisationen vorgesehen gewesen. Der Stifter habe vermeiden wollen, dass seine Verwandten ihren Lebenswandel abweichend von ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einrichten (siehe dazu auch Ausführungen/Andeutungen in der mündlichen Berufungsverhandlung).

Abschließend beantragte die Bw – sollte ihren Berufungen nicht schon in erster Instanz vollinhaltlich stattgegeben werden – die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung über die Berufungen durch den gesamten Berufungssenat.

Im aufgetragenen Mängelbehebungsschriftsatz betreffend die fehlende Begründung der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide ist zu lesen:

"Die auf Seite 4 des Berichtes vom 5. Mai 2009 gemäß § 150 Abs 4 BAO (enthaltene) Ausführung, dass **keine** Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme erforderlich machen, verstehen wir dahingehend, dass keine neuen Tatsachen und/oder Beweismittel hervorgekommen sind. Unter Hinweis auf die Offenlegung der Stiftung-FL als Stifterin der

HTV-Privatstiftung (*Anmerkung UFS: gemeint ist die frühere Anzeige an das FA für Gebühren und Verkehrssteuern Wien*) gehen wir davon aus, dass keine neuen Tatsachen und/oder Beweismittel hervorgekommen sind und daher kein Grund zur Wiederaufnahme vorliegt."

Eine zur Gegenäußerung vorgehaltene Stellungnahme des Außenprüfers zur Berufung lautete im Wesentlichen wie folgt:

Nach der Rechtsprechung des VwGH treffe denjenigen, der Geschäftsbeziehungen zu einem Land unterhält, in dem österreichische Behörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Da die Ermittlungs- und Auskunftsmöglichkeiten in Bezug auf Steueroasenländer wie Liechtenstein außerordentlich beschränkt seien, könne die Behörde die Informationen im Wege der erhöhten Mitwirkungspflicht verlangen. (...) Im Prüfungsverfahren seien keine Beweismittel vorgelegt worden, die darauf schließen ließen, dass es sich um eine intransparente Stiftung handelt. Vielmehr sei immer behauptet worden, dass ein Negativbeweis nicht möglich sei und somit keine schriftlichen Beweismittel vorgelegt werden könnten. Die vorgelegten Sitzungsprotokolle seien äußerst allgemein gehalten und hätten daher keine Beweiskraft. Der Stellungnahme des Stiftungsratsvorsitzenden könne infolge (seiner) Befangenheit ebenfalls keine Beweiskraft zugestanden werden.

Indizien für das Vorliegen einer kontrollierten (transparenten) Familienstiftung:

Bei der hier vorliegenden kontrollierten Stiftung sei von einer transparenten Gesellschaft auszugehen, weil der wirtschaftliche Stifter oder der Begünstigte über das Vermögen der Gesellschaft ebenso frei verfügen könne wie über das eigene. Somit seien die Einkünfte auch diesen Personen zuzurechnen, insbesondere wenn ein Recht auf Widerruf und Änderungsbefugnisse vorliegen, was gegenständlich gemäß Stiftungsstatuten eindeutig der Fall sei. Jede dem wirtschaftlichen Stifter zur Verfügung stehende Möglichkeit, die Geschicke der Stiftungsverwaltung zu lenken und mit Hilfe eines weisungsgebundenen Stiftungsrates frei über das Vermögen zu bestimmen, sei der Primärabschirmwirkung von der österreichischen Besteuerung abträglich. Gemäß vorliegenden Gründungsurkunden sei die Stiftung treuhändig von der -Bank. gegründet worden, was für das Vorliegen eines Mandatsvertrages spreche. Auch wenn dieser keiner Schriftform bedürfe, könne er nach liechtensteinischem Recht in schlüssiger und gültiger Form abgeschlossen werden. Die Existenz eines Mandatsvertrages, egal in welcher Form dieser in der Praxis gelebt werde, wirke sich nicht nur auf den Rechtsformvergleich mit der österreichischen Privatstiftung schädlich aus, sondern begründe darüber hinaus das Vorliegen einer kontrollierten Stiftung. Kapital veranlagende liechtensteinische Familienstiftungen mit Mandatsvertrag könne man mit einem im Ausland befindlichen Bankkonto vergleichen. Da der Steuerpflichtige daran interessiert sein werde, einen Durchgriff von der Stiftung abzuwenden, sei es nicht verwunderlich, dass die Behörde einen solchen Vertrag nicht vorgelegt bekomme. Außerdem bediene sich der Stifter in der Praxis

unterschiedlichster Instrumentarien, um nach Entstehung der Stiftung Einfluss auf die Geschäftsführung und auf die Verwendung des Stiftungsvermögens zu sichern. Dazu komme, dass es auf das Vorliegen eines Mandatsvertrages nicht zwingend ankomme (die Behörde gehe aber vom Vorliegen eines solchen aus), weil der wirtschaftlich Berechtigte gleich einem Eigentümer über das Vermögen der Stiftung verfügen könne.

Hier sei davon auszugehen, dass die Mitglieder des Stiftungsrates, da sie bei vielen gleichgelagerten Stiftungen tätig seien und in einem Naheverhältnis zu den treuhändig agierenden Banken stünden, dem Stifter weisungsgebunden sind. Aus der behaupteten "echten" Tätigkeit des Stiftungsrates könne keinesfalls eine Vermögenszurechnung an die liechtensteinische Stiftung abgeleitet werden, da die Bw bloß infolge Unerfahrenheit und ihres Gesundheitszustandes nicht imstande gewesen sei, sich um die wirtschaftlichen Angelegenheiten zu kümmern. Aus dieser Tatsache sei jedenfalls keine tatsächliche Vermögensübertragung zur Stiftung erkennbar. An der offiziellen Adresse der Stiftung-FL existiere laut internationaler Auskunft eine große Anzahl von Unternehmen verschiedenster Art. Man könne nach der allgemeinen Verkehrsauffassung davon ausgehen, dass es sich hier um eine Briefkastenfirma handelt. Es liege demnach kein Geschäftsbetrieb in Liechtenstein vor, die Zurechnung der Einkünfte an die Bw sei gegeben.

Bezüglich der gemeinnützigen Zuwendungen liege lediglich Vermögensverwendung im Sinne der Bw vor. Die Begünstigungen betreffend die Privatstiftung in Österreich untermauerten die ständige Verfügungsmacht der Bw, da sie auch bei dieser Privatstiftung als Begünstigte aufscheine.

Als wirtschaftlich Berechtigter über Konten bei der LGT-Bank könne nach liechtensteinischem Recht auch eine Körperschaft (Stiftung) namhaft gemacht werden. Da dies nicht erfolgt sei sondern die Bw als natürliche Person eingetragen worden sei, sei damit die Vermögenszurechnung an sie bewiesen.

Unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände:

- Errichtung der Stiftung in einer Steueroase;
- keine Offenlegung bis 2008;
- wenig aussagekräftige Stiftungsprotokolle;
- kein nachgewiesener Geschäftsbetrieb;
- Begünstigte sind Stifter selbst;
- Teilnahme an Sitzungen;
- wirtschaftliche Eigentümerin;
- treuhändige Gründung

könne nur von einer kontrollierten und daher transparenten Stiftung ausgegangen werden.

Vergleich Erbschaftsrecht

Laut Rechtsprechung des OGH sei im Erbschaftsrecht bei Vorliegen eines zurückbehaltenen Widerrufsrechtes kein Übergang der Verfügungsmacht gegeben. Das Finanzamt habe in Anlehnung daran die steuerliche Zurechnung des Stiftungsvermögens vorgenommen.

In der am 11. Februar 2010 erstatteten Gegenäußerung ist zu lesen:

1. Erhöhte Mitwirkungspflicht

Auf die in der Selbstanzeige vom 31.03.2008 offengelegten Stiftungsdokumente, auf die am 08.04.2009 vorgelegten Vermögensausweise bzw. Jahresrechnungen beider Rubriken für 2002 – 2007 sowie auf die am 04.05.2009 übermittelten Protokolle der Stiftungsratssitzungen 2000 – 2002 werde verwiesen. Die in den Stiftungsratssitzungen abgehandelten Themen deckten mit dem Schwerpunkt auf Veranlagungsstrategie und interner Organisation die Geschäftsführungstätigkeit des Organs einer vermögensverwaltenden Stiftung nach Inhalt und Umfang voll ab:

Bestätigung durch Vorsitzenden und Protokollführer; Genehmigung des Protokolls der letzten Sitzung; Jahresrechnung; Aktuelle Vermögenslage/Anlagerichtlinien; Honorare; NN-AG (= *Beteiligung an dieser*); Organe/Stiftungsräte; Beistatuten/Statuten; Varia (Beistatuten, nächste Sitzung).

Die Protokolle seien aus eigenem Antrieb und nicht nach Aufforderung durch die BP vorgelegt worden und gingen jeweils spezifisch auf die zu treffenden Veranlagungsentscheidungen ein, seien daher – abgesehen von für die materielle Stiftungstätigkeit unmaßgeblichen Dank- sagungen – nicht "äußerst allgemein gehalten", sondern spiegelten die wiederkehrenden Themen der Stiftungsverwaltung wider. Welche noch spezifischere Befassung des Stiftungsrates der BP vorschwebe, sei nicht nachvollziehbar. Das Vermögen der Stiftung bestehe und habe im Wesentlichen bestanden aus Liquidität bzw. in Wertpapieren veranlagter Liquidität und einer Beteiligung, die ebenfalls Veranlagungen tätige. Das Vorliegen einer intransparenten Stiftung sei nicht aus dem Nicht-/Vorliegen *eines* Tatbestandselements festzustellen, sondern ergebe sich aus dem Gesamtbild der Verhältnisse. Die Einordnung der Stiftung durch die BP als transparent mit dem Hinweis auf das "Steueroasenland Liechtenstein", mit welchem Österreich ja sogar ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen habe, stelle keine Begründung dar. Die BP sei auch in keiner Weise auf das Vorbringen eingegangen, dass es bei transparenten Stiftungen in aller Regel schon deswegen keine Protokolle über Stiftungsratssitzungen gebe, weil diese gar nicht stattfänden.

Die oben erwähnten Tagesordnungspunkte untermauerten die Einordnung der Stiftung als intransparent (da ihre Behandlung den statutengemäßen Befugnissen des Stiftungsrates entspreche). Der Vorwurf der Befangenheit gegenüber dem langjährigen Stiftungsratsvor- sitzenden G sei unzutreffend und auch nicht belegt. Es bestehe keine Verwandtschaft

dieselben zur Bw oder ihrem verstorbenen Gatten. Die steuerliche Beurteilung der Stiftung-FL wirke sich auf deren zivilrechtliches Bestehen nicht aus, sodass das BP- Verfahren auch keine Auswirkung auf die Stellung des Genannten als Stiftungsrat in rechtlicher oder wirtschaftlicher Hinsicht habe. Ihm könne daher auch keinerlei Eigeninteresse in seinen Äußerungen gegenüber der BP unterstellt werden.

2. Indizien für das Vorliegen einer kontrollierten (Transparenten) Familienstiftung

Treuhändige Gründung:

Diese sei weder Beweis noch Indiz für das Vorliegen eines Mandatsvertrages, sondern entspreche vielmehr dem Geheimhaltungsinteresse des Stifters. Mit der treuhändigen Gründung einer Stiftung sei natürlich eine Beauftragung und Bevollmächtigung (zur Gründung) verbunden. Eine solche sei aber genau nur dann sinnvoll, wenn man die Person des Stifters nicht offenlegen will, der Stifter bei der Gründung nicht anwesend seien könne oder wolle. Die treuhändige Gründung entspreche dem Erfordernis der Geheimhaltung gegenüber potenziellen Begünstigten, die überwiegend im Ausland ansässig seien. Aus "unseren" Erfahrungen im Zusammenhang mit ähnlich gelagerten BP- Fällen hätten "wir" (*die steuerliche Vertretung*) festgestellt, dass in den meisten Fällen im Stammdatenblatt der LGT Treuhand AG bei Vorliegen eines Mandatsvertrages auf diesen ausdrücklich verwiesen ist. Aus verwaltungstechnischen Überlegungen sei dies auch nachvollziehbar. Im Stammdatenblatt der Stiftung-FL, welches dem Finanzamt auf Grund der Datenübermittlung aus Deutschland vorliege, werde ein solcher Mandatsvertrag nicht erwähnt. Es sei unglaublich, dass ein Mandatsvertrag im Stammdatenblatt (= Verhaltensanweisung für die Mitarbeiter) nicht erwähnt sei. Offensichtlich stünden dem Finanzamt speziell ausgesuchte Daten zur Verfügung; ein etwaiger Mandatsvertrag zwischen dem Stifter einerseits und dem Berufstreuhänder (hier die LGT Treuhand AG) andererseits, durch welchen die Beherrschung der Stiftung geregelt werde, liege der Finanzverwaltung nicht vor. Die vorgelegten Stiftungsdokumente zeigten, dass lediglich ein möglicher Begünstigten- Kreis festgelegt sei. Für die Beurteilung des Vorliegens oder Nichtvorliegens einer transparenten Stiftung sei nicht die Vorgangsweise bei der Gründung, sondern die tatsächliche Gebarung der Stiftung im Verhältnis zum Stifter und zu den Begünstigten maßgebend.

Kein Widerrufsrecht und keine Änderungsbefugnisse:

Nach liechtensteinischem Recht müsste ein Widerrufsrecht ausdrücklich in der Stiftungsurkunde vorbehalten sein (*Müller/Bösch*, Liechtenstein, in: *Richter/Wachter*, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, Rn. 207), was im Zuge des Stiftungserrichtungsgeschäfts zu erfolgen habe. Dies sei laut Stiftungsurkunde vom 05.08.1982 nicht der Fall. Ein im Rahmen einer Statutenänderung nachträglich eingebrachter Widerrufsvorbehalt sei nach liechtensteinischem Recht unzulässig. Der Interpretation der BP, dass die im Beistatut betreffend

"Rubrik1" vom 30.01.2002 enthaltene Bestimmung "wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes geregelt ist, entscheidet der Stiftungsrat..." einen Widerrufsvorbehalt darstelle, könne daher nicht gefolgt werden. Eine Auslegung des Statuts müsse auf der Grundlage liechtensteinischen Rechts vorgenommen werden. Ein Widerrufsvorbehalt hätte nur "an anderer Stelle" der Stiftungsurkunde selbst erfolgen können, was aber nicht der Fall gewesen sei. Die Beistatuten seien erst 1989 erlassen worden, sodass ihnen eine solche Funktion nicht nur dem Wortlaut nach nicht zukomme (die Regelung 'an anderer Stelle' beziehe sich auf das Statut selbst, mit dem die Beistatuten in Einklang zu stehen hätten), sondern eine solche Funktion civilrechtlich auch gar nicht möglich wäre.

Stiftungsräte:

Die Mitglieder des Stiftungsrates seien nicht, wie von der BP behauptet, bei vielen gleich gelagerten Stiftungen tätig (ausgenommen V, welcher erst seit 2005 Stiftungsrat der Stiftung-FL sei):

- G, hier Stiftungsrat sei 1982, habe ein weiteres Mandat als Stiftungsrat einer drittäandischen Stiftung und kein weiteres Mandat als Stiftungsrat in Liechtenstein;
- H, hier Stiftungsrat seit 2005, habe zwei weitere Mandate als Stiftungsrat in Liechtenstein;
- Dr. E, hier Stiftungsrat seit 1982, habe zwei weitere Mandate als Stiftungsrat in Liechtenstein;
- V, hier Stiftungsrat seit 2005, habe in seiner Eigenschaft als Anwalt und Treuhänder in Liechtenstein eine Vielzahl an Mandaten in liechtensteinischen Stiftungen und Gesellschaften;
- A (falschgeschrieben), hier Stiftungsrat seit 2002, habe ein weiteres Mandat als Stiftungsrat in Liechtenstein sowie ein 'Mandat als Privatstiftungsvorstand in Österreich';
- W, hier Stiftungsrat seit 1993, habe ein weiteres Mandat als Stiftungsrat in Liechtenstein sowie als Wirtschaftstreuhänder zehn Mandate als Privatstiftungsvorstand in Österreich, drei (weitere derartige) Mandate seien im Zeitraum 20* aktuell beendet worden;
- J, hier Stiftungsrat seit 2005, habe kein weiteres Mandat als Stiftungsrat in Liechtenstein, als Anwalt dreizehn Mandate als Privatstiftungsvorstand in Österreich, zwei (weitere derartige) Mandate seien im Zeitraum 20** aktuell beendet worden.

Die Schlussfolgerungen der BP seien somit nicht schlüssig. Das Kriterium der Anzahl der Stiftungsratsposten könne nach Meinung der steuerlichen Vertretung nicht als Indiz für das Vorliegen einer transparenten Stiftung herangezogen werden. Würde man einer solchen Beurteilung folgen, hätte man in Österreich zahlreiche transparente Privatstiftungen, da es eine Vielzahl an Personen gebe, die wesentlich mehr Mandate innehätten als die Stiftungsräte der Stiftung-FL. Verwiesen sei auf das *Factbook 2006*, wo festgehalten werde, dass mehrere Rechtsanwälte und einzelne Wirtschaftstreuhänder mehr als 30 Stiftungsvorstandsfunktionen in österreichischen Privatstiftungen innehätten.

Sitz der Stiftung:

Bei der Stiftung-FL handle es sich um eine vermögensverwaltende Stiftung. Solche Stiftungen hätten auch in Österreich ihren Sitz in der Regel am Geschäftssitz eines freiberuflich tätigen Stiftungsvorstandes. Dies sei aber der Anerkennung solcher Privatstiftungen als intransparent nicht abträglich. Offensichtlich berufe sich die BP auf die Rechtsprechung des VwGH im Zusammenhang mit Finanzierungsgesellschaften in Niedrigsteuerländern. Der VwGH beurteile in diesbezüglichen Entscheidungen aber immer das Gesamtbild der Verhältnisse: und wenn **gewichtige andere** Indizien für das Vorliegen einer Briefkastenfirma festgestellt würden, so **könne** auch die Adresse bei einem freiberuflich Tätigen, der ein Vielzahl solcher Gesellschaften betreue, eine Rolle spielen.

Begünstigungen der Privatstiftung (*Österreich*):

Zuwendungen an diese seien im Rahmen des Stiftungszweckes der Stiftung-FL erfolgt, nämlich zur Unterstützung der Familie*. Ausschließlich Mitglieder derselben hätten bisher Zuwendungen von der Privatstiftung erhalten. Die Bw sei in Art III der Stiftungszusatzurkunde zwar als mögliche Begünstigte angeführt, der Stiftungsvorstand habe bisher jedoch keinerlei Zuwendungen an die Bw beschlossen. Die Bw habe selbst substanzelle Vermögenswerte dieser Privatstiftung gewidmet. Es entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Stifter Vermögenswerte mit Entrichtung von Schenkungssteuer einer Privatstiftung widmet, um im Anschluss daran die Erträge wieder kapitalertragsteuerpflichtig zugewendet zu erhalten. Dabei dürfe auch das Lebensalter der Bw nicht unberücksichtigt bleiben. In diesem Zusammenhang eine Verfügungsmacht der Bw über die Stiftung-FL zu unterstellen, erscheine nicht nachvollziehbar. Die inländische Privatstiftung habe im Sinne der Statuten der Stiftung-FL an Mitglieder der Familie* ab 1994 bis 2008 insgesamt € 1,8 Mio. zugewendet.

Wirtschaftliche Berechtigung über die Konten:

Wie bereits zuvor dargelegt, handle es sich bei der Bekanntgabe des wirtschaftlichen Eigentümers iSd Dritten GW-RL um einen autonom auszulegenden Begriff. Als Grundlage für die wirtschaftliche Berechtigung seien die Beistatuten angeführt worden, da Zuwendungen an (die Bw) gemäß Beistatuten im von der Geldwäsche- Richtlinie verlangten Ausmaß (25%) nicht von vornherein auszuschließen seien. Der Bw kämen als Begünstigter keine positiven Befugnisse gegenüber der Stiftung (z. B. Belastung, Verpfändung oder Veräußerung der Begünstigung) zu, sondern ausschließlich negative Befugnisse (Möglichkeit, Entscheidungen des Stiftungsvorstandes [sic], welche die Zustimmung bzw. das Nicht- Veto der Erstbegünstigten verlangen, zu verhindern), sodass von wirtschaftlichem Eigentum iSd Abgaberechtes nicht gesprochen werden könne. Die Verfügungen über die Einkunftsquelle (Veranlagungen) seien ausschließlich durch den Stiftungsrat gemäß den Vorgaben in der Stiftungs-

Urkunde (freies Ermessen des Stiftungsrates, Bedachtnahme in erster Linie auf Sicherheit und erst in zweiter Linie auf Rendite) vorgenommen worden. Zu keinem Zeitpunkt habe eine Zugriffsmöglichkeit der Begünstigten auf Stiftungskonten, auf das Stiftungsvermögen oder seine Erträge bestanden. Im Gegensatz zur GW-RL reiche im Abgabenrecht die reine Begünstigung nicht für eine wirtschaftliche Zurechnung von Vermögen aus (*Hofmann/Petritz, ZfS 2009/3*).

Errichtung in einer Steueroase:

eine Wiederholung des bisherigen Vorbringens.

Keine Offenlegung bis 2008:

Die Stiftung-FL sei als Stifterin der österreichischen Privatstiftung 19** gegenüber dem österreichischen Handelsgericht sowie gegenüber den Finanzbehörden (FAG hinsichtlich der Stiftungseingangssteuer und FA-KöSt im Rahmen der Offenlegung gemäß § 13 KStG sowie durch die jährlich mit der Steuererklärung eingereichten Prüfberichte) offen in Erscheinung getreten. Wäre seitens der österreichischen Abgabenbehörden die Stellung der Stiftung-FL als Stifterin angezweifelt worden, so wären entsprechende Nachfragen durch Ersuchen um Ergänzung o.ä. gestellt worden. Wie in der Selbstanzeige vom 31.03.2008 erläutert, habe die Bw nicht davon ausgehen können, dass österreichische Abgaben nicht dem Gesetz entsprechend entrichtet worden sein könnten, sodass die "in der Schweiz" (?) erfolgten Zuwendungen nicht in der Steuererklärung (der Bw?) erfasst worden seien.

Kein nachgewiesener Geschäftsbetrieb:

Die Stiftung-FL, welche gemäß § 5 der Statuten 1982 kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben dürfe, sei vermögensverwaltend tätig. Die für die statutengemäßen Erlledigungen erforderliche Organisation sei vom Stiftungsrat eingerichtet und gelebt worden.

Begünstigte sind Stifter selbst:

Nach den Stiftungsrichtlinien (RL) gelte das Trennungsprinzip unabhängig davon, ob die Begünstigten einen stiftungserklärungsgemäß verankerten Rechtsanspruch auf Zuwendung der Stiftungseinkünfte haben (Rz 20 der RL). Für in- und ausländische Rechtsträger hätten die gleichen Regeln zu gelten, sodass diese Grundsätze auch auf die Stiftung-FL anwendbar seien. Ein solcher, nach österreichischem Recht für die Zurechnung der Einkünfte unschädlicher, Anspruch auf Zuwendungen sei nach dem Statut der Stiftung-FL (§ 11) ausgeschlossen.

Teilnahme an Sitzungen:

Die Bw habe nur vereinzelt als Gast an Sitzungen des Stiftungsrates teilgenommen, aber keinerlei Einflussnahme- Möglichkeiten gehabt. Die Möglichkeit der Teilnahme war daher ähnlich der Übermittlung eines Jahresabschlussexemplars nur als höfliches Informieren anzusehen.

Treuhändige Gründung:

Den vorgelegten Unterlagen über die treuhändige Gründung sei zu entnehmen, dass der Stiftungsrat das einzige Organ der Stiftung-FL ist und alle Rechte ausübt.

3. Vergleich Erbschaftsrecht

Wie bereits in der im Rahmen einer Besprechung im Finanzamt am 12.02.2009 vorgelegten Notiz ausgeführt, sei dem Stifter weder ein Weisungsrecht vorbehalten worden, noch hätten diesbezügliche Änderungsbefugnisse des Stifters bestanden. Auch habe sich der Stifter weder ein Änderungsrecht noch einen Widerruf vorbehalten.

Ein Auflösungsbeschluss wäre vom Stiftungsrat einstimmig zu treffen, wobei zu Lebzeiten des Stifters gemäß § 17 Abs 1 des Statuts vom 05.08.1982 dessen Zustimmung hätte eingeholt werden müssen. Die Statuten vom 30.01.2002 erforderten für die Auflösung der Stiftung einen einstimmigen Beschluss des Stiftungsrates. Der Vergleich mit dem Erbschaftsrecht sei unzulässig. Der OGH habe lediglich festgestellt, dass Ansprüche gegen den Stifter sich auch auf das Vermögen der von ihm gegründeten Stiftung beziehen können (Pfändbarkeit), wenn er sich den Widerruf der Privatstiftung bzw. substantielle Änderungsrechte vorbehalten hat. Die ertragsteuerliche Zurechnung folge anderen Grundsätzen. Auch bei Vorliegen solcher vorbehaltener Rechte sei das Vermögen der Privatstiftung dieser ertragsteuerlich zuzurechnen.

In der am 12. Dezember 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Steuerberater Leiter:

"Es trifft zwar zu, dass 99% aller Stiftungen (in Liechtenstein) als transparente Stiftungen anzusehen sind, gerade bei der berufungsgegenständlichen handelt es sich allerdings um genau den Ausnahmefall, den auch das BMF in seinem Erlass als möglich ansieht. Die Stiftung-FL ist – wie bereits dargelegt wurde – als intransparente Stiftung anzusehen. Die Stiftung wurde bereits vom verstorbenen Ehegatten der Berufungswerberin, Herrn D, im Jahr 1982 gegründet. Da er wesentlich älter als seine Gattin war, hat er immer danach getrachtet, seiner Ehegattin nach seinem Tod ein ausreichendes Auskommen zu verschaffen.

Hingewiesen sei darauf, dass die Stiftungsbeiräte keineswegs wie bei transparenten Stiftungen üblich, bloß ein Alibientgelt erhalten, dieses bewegt sich vielmehr im gegenständlichen Fall bei rund 20.000 bis 30.000 Schweizer Franken jährlich. Weiters gibt es keinerlei Treuhand- und Mandatsverträge.

Unsere Mandantin hat somit keinerlei Einfluss auf die Stiftung genommen. Einzig zu den Zeitpunkten, in denen sie eine Kur in der Schweiz verbrachte, war sie als Gast bei den Sitzungen eingeladen; dies bei einer Sitzung pro Jahr, wobei regelmäßig pro Jahr zwei Sitzungen

stattgefunden haben. Den einzigen Vorteil, den die Berufungswerberin aus der Stiftung bezogen hat, war, dass ihr (die) Kuraufenthalte bezahlt wurden. Dies war auch Gegenstand unserer Selbstanzeige.

Ab dem Zeitpunkt, in dem auch in Österreich die Stiftungsgründung erleichtert wurde, hat die Stiftung-FL in Österreich die Privatstiftung mitbegründet; dies war am 18. Jänner 1994. Ab diesem Zeitpunkt wurden der Privatstiftung Beträge von insgesamt 8,5 Mio. Euro zugewendet und dies auch der Finanzverwaltung offengelegt."

Mag. Zaussinger:

"Nach Ansicht der Amtspartei ist es der Berufungswerberin nicht gelungen darzulegen, dass es sich bei der in Rede stehenden Stiftung um den geschilderten Ausnahmefall handelt; vielmehr handelt es sich bei der Stiftung-FL geradezu um den klassischen Fall einer transparenten Stiftung.

Eingangs sei festgehalten, dass der Finanzverwaltung die Existenz dieser Stiftung erst durch die „Liechtenstein-DVD“ bekannt geworden ist bzw. durch die Selbstanzeige, die anlässlich der Existenz der Liechtenstein-DVD gemacht wurde.

Wenn die Berufungswerberin darauf verweist, dass kein Mandatsvertrag existiert, so kann hierzu nur seitens des Finanzamtes gesagt werden, dass auf der Liechtenstein-DVD kein solcher Vertrag ersichtlich war. Es kommt jedenfalls bei der Beurteilung, ob es sich um eine transparente Stiftung handelt, nicht darauf an, ob die Berufungswerberin Eingriffsrechte im geringen Umfang oder auch gar nicht wahrgenommen hat, sondern vielmehr nur darauf, ob ihr derartige Eingriffsrechte potenziell zugestanden sind.

Dass dies der Fall war, geht nach Meinung des Finanzamtes ganz eindeutig aus der Stiftungsurkunde vom 5. August 1982 hervor. Schon allein die Fertigungsklausel, bei der eine Bank als Treuhänder zeichnete, gibt Aufschluss darüber, dass somit eine Treugeberin existieren muss.

Auch die übrigen Vertragsbestandteile sprechen eindeutig für die transparente Stiftung; so wird etwa verfügt, dass der Stifter weitere Begünstigte namhaft machen kann und der Stiftungsbeirat nur mit Einverständnis des Stifters derartige Vorschläge erstatten kann.

Weiters ist im Reglement vom 17. Oktober 1989 die Rede „*bei Fehlen von Weisungen wird der Stiftungsrat...*“ sowie im Beschluss Stiftungsrat Reglement „*zweitgenanntenRubrik*“: „*Dieses Reglement kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters geändert werden*“. Unterschrieben (ist dies) von der Berufungswerberin.

Beistatut Stiftung-FL 30.1.2002, Rubrik1 (nach Tod des D): „*Dieses Beistatut kann vom Stiftungsrat mit Zustimmung von derBw jederzeit ganz oder teilweise aufgehoben werden*“,

somit nicht allein vom Stiftungsrat.

Beistatut: „*Wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes geregelt ist, entscheidet der Stiftungsrat.*“ Dies ist ein starkes Indiz für Transparenz und Vorliegen eines Mandatsvertrages oder einer vergleichbaren Regelung, da hieraus folgt, dass an anderer Stelle offenbar tatsächlich etwas anderes geregelt ist.

Pendenzen 21. Juli 2000: „*Belegexemplar der Buchhaltung per 31.12.99 ist von der Erstbegünstigten unterzeichnen zu lassen.*“ Auch dies spricht für ein Eingriffsrecht der Begünstigten.

Ich verweise schließlich auf eine UFS-Entscheidung bei einem im Wesentlichen gleichgelagerten Fall (17.11.2009, RV/3310-W/09)."

Steuerberater Leiter: "Allerdings ist in diesem Berufungsfall ein Mandatsvertrag vorgelegen."

Mag. Zaussinger: "Ferner gibt es einen Artikel von *Prof. Toifl*, in dem die Voraussetzungen für transparente Stiftungen ausführlich dargelegt worden sind (RdW 2008/387) sowie weiters *Pröll*, ÖStZ 2009/1056.

Der Artikel von *Fraberger* entspricht nicht der Meinung der Finanzverwaltung."

Steuerberater Leiter: "Verwiesen wird bezüglich unseres Standpunktes auf den Artikel ÖStZ, 2011/107 f von *Prof. Lang*."

Herr Jezek (Außenprüfer, vom Amtsvertreter beigezogen): "Verwiesen möchte ich darauf, dass in so gut wie allen Fällen die Begünstigte Eingriffsmöglichkeiten hatte und diversen Geschäften zustimmen musste."

Steuerberater Leiter: "Ich betone nochmals, dass es keinen Mandatsvertrag gegeben hat. Weiters ist der Berufungswerberin weder ein Widerrufsrecht noch ein Änderungsrecht zugestanden. Es war zwar ein Zustimmungsrecht eingeräumt, dies ist aber bloß passiver Natur und begründet noch kein Eingriffsrecht der Begünstigten. Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass bei einer österreichischen Privatstiftung ein Zustimmungsrecht keinesfalls der Zurechnung an die Stiftung selbst schädlich ist.

Wenn die Amtspartei auf die Fertigungsklausel durch einen Treuhänder verweist, so ist hierzu klarzustellen, dass dies anlässlich der Gründung der Stiftung erfolgt ist. Es ist keineswegs ungewöhnlich, dass Gründungen von Stiftungen im Wege eines Treuhandverhältnisses stattfinden."

Über die Berufung wurde erwogen:

Zurechnung des Stiftungsvermögens an die Bw:

Das Vermögen der Stiftung-FL und die daraus erwirtschafteten Erträge sind der Bw seit dem Erbgang 1991 zuzurechnen. Der als Stiftungsorgan handelnde Stiftungsrat (Vertragspartner der LGT) hat gemäß den Sorgfaltspflichtvereinbarungen 1977 bzw. 1991 sowie gemäß den Vorschriften des liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetzes 1996 (Art. 4 Abs 1 und Art. 5 SPG, LGBI. 1996, Nr.116) der LGT, welche als *Finanzintermediär* das Stiftungsvermögen im Zusammenwirken mit dem Stiftungsrat verwaltet, bekannt gegeben, dass (nur) die Bw als Rechtsnachfolgerin des Stifters D die am Stiftungsvermögen "wirtschaftlich berechtigte Person" ist. Der Stiftungsrat hat diese im Sorgfaltspflichtakt der LGT als "Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person" vermerkte Auskunft auf der im Anlageprofil der LGT festgehaltenen Grundlage "**gem. Beistatuten**" erteilt. Als *wirtschaftlich berechtigt* im Sinne dieses Gesetzes gelten jene Personen, welche Begünstigte der in Frage stehenden Vermögenswerte sind. Wären im gegenständlichen Fall andere natürliche oder juristische Personen (etwa die Stiftung selbst) wirtschaftlich berechtigt, so wären diese dem Intermediär LGT bekannt zu geben und im Profil des Sorgfaltspflichtaktes zu vermerken gewesen. Das FL sah sich aus innerstaatlichen rechtspolitischen Erwägungen (um drohende Steuerflucht der eigenen Bürger in die Rechtsform der intransparenten Stiftung abzuwenden) und aus verfassungsrechtlichen Bedenken gezwungen, die Identifizierung der wirtschaftlich berechtigten Person im Sinne des bisherigen Normengefüges (PGR 1926, Art. 552) und der jeweils geltenden Sorgfaltspflichtvereinbarung zwischen den Banken und der Regierung des Fürstentums Liechtenstein betreffend das Institut der liechtensteinischen Stiftung gleichlautend im Gesetz anzugeben und ergänzend umfangreiche Dokumentationspflichten zu erlassen, ohne dass sich am Begriffsinhalt etwas geändert hätte: § 18 ("3. Reglemente") des neu gefassten Art. 552 PGR vom 26. Juni 2008 sieht wie schon § 18 des Art 552 PGR 1926 vor, dass vom Stifter erlassene Reglements jenen des Stiftungsrates **vorgehen**. Somit kann ein Zugriff auf das Stiftungsvermögen (auf Teile davon) jederzeit kraft Reglement des Stifters erfolgen. Dies wäre nur anders, wenn die Stiftung auf Grund ihrer eigenen Kontrolle über das Stiftungsvermögen selbst liechtensteinisches Vermögens- und Erwerbsteuer- Subjekt (und ihr Stiftungsrat nicht bloß Treuhänder) wäre, was eben eines entsprechenden Vermerkes im Sorgfaltspflichtakt über deren wirtschaftliche Berechtigung bedürfte.

Die Feststellung der wirtschaftlich berechtigten Person dient neben dem Erfordernis, die 1977/1991 vereinbarten bzw. seit 1996 gesetzlich normierten Sorgfaltspflichten zu erfüllen, auch dem Zweck, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Befreiung des Vertragspartners (= Stiftung) oder eines anderen Treuhänders von der ihn ansonsten treffenden Steuerpflicht in Liechtenstein zu dokumentieren. Sonst wäre nämlich die Stiftung nicht bloß der für Treu-

händer vorgesehenen Stiftungs- Kapitalsteuer von jährlich mindestens CHF 1.000,00 bzw. 0,1% vom Kapital (nach Höhe des Stiftungskapitals degressiv gestalteter Tarif) unterlegen, sondern mit Vermögen und Ertrag voll steuerpflichtig gewesen: In diesem Fall wären bei ihr Vermögensteuer auf das Stiftungsvermögen ***und Ertragsteuer*** angefallen (***12,5% auf die Stiftungserträge***, vgl. Art 31 Abs 1 lit e Liechtensteinisches Steuergesetz 1961). Um die Steuerpflicht der Stiftung in Liechtenstein zu vermeiden, geben Stiftungsräte Liechtensteinischer Stiftungen dem im FL ansässigen Finanzintermediär (hier: die Konto- bzw. Depot führende Bank) regelmäßig die im Ausland ansässigen Personen bekannt, welche die Kontrolle über das Stiftungsvermögen innehaben und demzufolge wirtschaftlich Berechtigte dieses Vermögens sind.

Dass die Stiftung als wirtschaftlich Berechtigte (und nicht bloße Treuhänderin) des Stiftungsvermögens der regulären Kapital- und Ertragsbesteuerung in Liechtenstein unterliegt oder zu irgend einem Zeitpunkt unterlag – was die Meldung und Eintragung des Stifters bzw. nach ihm der Erbin = Bw als "(allein) wirtschaftlich berechtigte Person" im Sorgfaltspflichtakt als unrichtig und widersinnig erscheinen ließe – wurde von der Bw weder behauptet noch dokumentiert. Vielmehr gab sie mehrfach an, dass die Ausgestaltung der Stiftung-FL hinsichtlich der Stifter- Rechte seit Gründung bis heute keine Änderung erfahren habe.

Es **müssen** daher Beistatuten, darauf basierende Reglements oder ein Mandatsvertrag existieren bzw. existiert haben, in denen die Kontrolle über das (= die wirtschaftliche Berechtigung am) Stiftungsvermögen personenbezogen festgelegt ist. Wurde doch bereits die Gründung treuhändig durch einen rechtlichen Stifter vollzogen, der Treuhandvertrag über die Stiftungsgründung aber nicht vorgelegt, obwohl er Aufschluss über die Treugeberstellung sowie das Weisungsrecht des Stifters gegenüber dem Stiftungsrat hätte geben können; siehe die diesbezüglichen Ausführungen des Amtsvertreters und die ungenügende Replik des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Aus diesen nicht offen gelegten Urkunden muss die *wirtschaftliche Berechtigung* des Stifters bzw. der Bw (in der Diktion der Dritten EU- Geldwässcherichtlinie = Richtlinie 2005/60/EG des EU- Parlaments und des Rates vom 26.10.2005, Amtsblatt der EU vom 25.11.2005, L 309: der *wirtschaftliche Eigentümer* auf Grund der *Kontrolle über das Vermögen*, s. Art. 8 1 b der RL sowie §§ 10 und 12 der Rechtssetzungsmotive ebenda) hervorgehen bzw. hervorgegangen sein. Weder das entsprechende Beistatut, aus dem sich die Identifizierung der wirtschaftlich berechtigten Person ableitet, noch damit zusammenhängende weitere Dokumente, welche neben den offengelegten Zustimmungsrechten der Bw auch positive Gestaltungsbefugnisse (*arg "Weisungen"*) anzunehmen erlauben, wurden den Abgabenbehörden vorgelegt. Dass in einem die wirtschaftliche Berechtigung der Bw bzw. deren Kontrolle über das Stiftungsvermögen ausdrücklich oder schlüssig dokumentierenden Beistatut (Stiftungs-

zusatzurkunde) oder auch in einem schriftlichen Mandatsvertrag auf Weisungsrechte der Bw (ihres verstorbenen Ehegatten als Stifter und Rechtsvorgänger) Bezug genommen worden sein muss, erscheint logisch nachvollziehbar, wenn man sich die von der Amtspartei ange-sprochenen Formulierungen im Reglement 17.10.1989:

"... bei Fehlen von Weisungen wird der Stiftungsrat ..." und

"... wenn nicht an anderer Stelle etwas anderes geregelt ist, entscheidet der Stiftungsrat ..." im Zusammenhalt mit dem Vermerk im Sorgfaltspflichtakt vor Augen hält. Dazu kommt, dass der Bw sogar in den offenbar nur selektiv vorgelegten Beistatuten und in den Reglements etliche Zustimmungs- bzw. Weigerungsrechte eingeräumt sind. Ein weiteres auf Transparenz (Kontrolle) hinweisendes Indiz ist die im Schriftstück "Pendenzen 21.07.2000" festgehaltene Verpflichtung des Stiftungsrates, "von der Erstbegünstigten" (=Bw) ein Exemplar der Buchhaltung per 31.12.99 unterzeichnen zu lassen". Auch die *sehr wohl regelmäßige* Teilnahme der Bw an Stiftungsratssitzungen ("Besuch auf Einladung") wird erst im Hinblick auf die Kontrolle der Bw über das Stiftungsvermögen verständlich und ist keineswegs als bloßer "Akt der Höflichkeit im Andenken an den verstorbenen Stifter" zu bagatellisieren. In den vorgelegten Sitzungsprotokollen 2000 bis 2002 ist diese Teilnahme zwar nirgends vermerkt, sie wurde aber zumindest für den Kurort B, wo die Sitzungen einmal jährlich stattfanden (das andere Mal jeweils in Vaduz), gegenüber der Abgabenbehörde bestätigt. Umfang und Inhalt der Protokolle mögen über die operative Veranlagungstätigkeit des Stiftungsrates Aufschluss geben; über die rechtliche Stellung der Bw in der Stiftung sagen sie nichts aus. Gegen Transparenz (Kontrolle des Stifters/der Erbin und Begünstigten) sprechen weder der Tätigkeitsumfang noch die Höhe der Honorare des Stiftungsorgans, finden doch sowohl die erkennbar hohe fachliche Qualität der Stiftungsratsmitglieder als auch der von ihnen investierte Zeitaufwand plausible Erklärung in den nachvollziehbaren Verhinderungsgründen der Bw: Entfernung des Wohnortes Bw vom Sitz der Stiftung, vorgerücktes Alter und ein seit 2006 verschlechterter Gesundheitszustand.

Es kommt in diesem Fall nicht mehr entscheidend darauf an, ob und mit welcher Anzahl von Mandaten die Stiftungsräte im Streitzeitraum daneben noch für andere Stiftungen, Anstalten und sonstige Domizilgesellschaften tätig waren. Freilich sind einige Stiftungsratsmitglieder laut Mitteilung an die Abgabenbehörde jetzt noch als einschlägig engagierte Treuhänder in Liechtenstein tätig, wobei diese Momentaufnahme die vielfältigen Indizien für bloße Treuhänderstellung des Stiftungsrates nicht zu entkräften vermag.

Schließlich weist auch die Mitgründung der österreichischen Privatstiftung, deren Stiftungszweck mit jenem der Stiftung-FL – soweit es Versorgungsinteressen der begünstigten Familien betraf – völlig übereinstimmt, als starkes Indiz in dieselbe Richtung: Dass nämlich die Bw auf Entscheidungen der Stiftung-FL maßgeblichen Einfluss nehmen konnte und kann. Ob,

wann und in welchem Umfang sie davon tatsächlich Gebrauch macht(e) bzw. darauf verzichtete, ist nicht entscheidend, zumal sich laut eigenem Vorbringen der Bw an der wesentlichen Gestaltung der Stifterrechte seit Gründung 1982 bis heute nichts geändert hat und die Aktenlage auch sonst keine Anhaltspunkte dafür bietet, dass die Stiftung vor oder nach dem Tod des Stifters in steuerrechtserheblicher Weise umgestaltet worden wäre.

Der UFS sieht daher die Stiftung-FL als kontrollierte (transparente)

Familienstiftung –vergleichbar mit einem treuhändig verwalteten

Bankkonto/Bankdepot – als erwiesen an und befindet die volle Zurechnung der Stiftungserträge an die Bw für rechtens.

Sodann ist die Frage zu lösen, ob die Bw den Sachverhalt seit 1991 – wie schon ihr verstorbener Ehegatte seit 1982 – den österreichischen Abgabenbehörden vorsätzlich verschwiegen hat und welche Konsequenz sich zutreffendenfalls für den Abgaben- Festsetzungszeitraum ergeben: Der UFS stellt wie nachfolgend dargelegt in freier Beweiswürdigung fest, dass die Bw im Zuge ihrer allein durch die Datenklau- Affäre 2008 erzwungenen Selbstanzeige nur partielle Offenlegung geleistet und in Steuervermeidungsabsicht das Vorliegen einer intransparenten Ermessensstiftung vorgetäuscht hat.

Zum Verjährungseinwand:

2000 -2001

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

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

Den UFS überzeugt dieses Vorbringen nicht. Er gelangt zur Feststellung, dass das von der Bw gesetzte Verhalten, nämlich die objektive, seit dem Erbgang 1991 andauernde massive Verkürzung an Einkommensteuer hinsichtlich der in der Stiftung-FL allein im Zeitraum 2000 – 2007 erwirtschafteten Kapitalerträge (über 4 Mio. Euro), ja auch nur der 1992 – 2005 ausge-

schütteten Zuwendungen von knapp 800.000,00 Euro, weder mit entschuldbarem subjektiven Rechtsirrtum erklärt werden kann noch auf bloße Fahrlässigkeit zurückzuführen ist. Vielmehr hat die Bw – wie schon ihr verstorbener Gatte seit der Stiftungsgründung 1982 – mit zumindest bedingtem Vorsatz gehandelt, indem sie eine Verkürzung von Abgaben für ernstlich möglich hielt (da sie ihre wahre Stellung in der Stiftung-FL sowohl gegenüber den inländischen Abgabenbehörden als auch gegenüber dem steuerlichen Vertreter konsequent verheimlichte) und sich damit seit 1992 abfand, als sie Jahr für Jahr unvollständige Einkommensteuererklärungen legte:

- Zunächst bildet das Weglassen der steuerpflichtigen, nicht endbesteuerten namhaften Zuwendungen der Stiftung-FL aus den Steuererklärungen 1992 bis 2005 ein starkes Indiz für die Annahme, die Bw habe Einkommensteuer vorsätzlich verkürzt.
- Sodann beurteilt der UFS wie schon das Finanzamt die Stiftung-FL als transparente (kontrollierte) Stiftung und rechnet die dort erwirtschafteten Kapitalerträge der Bw als deren Einkünfte aus Kapitalvermögen zu, wobei er wie weiter unten dargelegt (auch) diesbezüglich vollen Wissensstand und mindestens bedingten Hinterziehungsvorsatz der Bw annimmt.

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

1. Die Bw ist laut aktenkundiger Vollmacht im Inland seit 8. Jänner 1992 durch ein und denselben Wirtschaftstreuhänder steuerlich kompetent vertreten (ihr Einkommensteuerakt wurde davor beim anderen Finanzamt am ehelichen Wohnsitz geführt und ist nicht mehr vorhanden).
 2. Als Universalerin nach dem verstorbenen Ehegatten wurde der Bw bei Abhandlung der Verlassenschaft 1991, als es die Vermögensteuer noch gab, zweifelsohne eine umfassende Befragung und Rechtsbelehrung des Kurators (öffentlicher Notar), wohl auch ihres Steuerberaters oder anderer Rechtsberater, zuteil, sodass ihr die steuerlichen Folgen der Gesamtrechtsnachfolge (Rechte und Pflichten nach dem VStG und dem EStG) und die sensible Steuerproblematik einer Familienstiftung in Liechtenstein:
- inländische Schenkungssteuerpflicht von endgültigen Vermögensübertragungen an diese, sofern sie diskretionär = intransparent ist; oder
 - volle inländische Vermögensteuerpflicht des Stiftungsvermögens und volle Einkommensteuerpflicht für die dort erwirtschafteten Erträge, wenn es eine kontrollierte = transparente Stiftung ist,
- nicht verborgen bleiben konnten.

Es liegt nahe anzunehmen, dass die Existenz der Stiftung im Zuge der Feststellung des Nachlasses – insbesondere die Begünstigten- Stellung des Erblassers und somit auch der

Erbin – beim öffentlichen Notar zur Sprache kam. In diesem Fall wäre eine umfassende steuerrechtliche Beratung oder zumindest ein Warnhinweis betreffend diese Stiftung nicht unterblieben. Die Bw hat aber damals ganz offensichtlich den Umstand, dass zunächst der Gatte und nach diesem sie selbst von der Depot verwaltenden Bank LGT als alleinige "wirtschaftlich berechtigte Person" angeführt wurde, *die Stiftung-FL selbst jedoch nicht*, gegenüber dem Notar unerwähnt gelassen und sich nur als Begünstigte einer intransparenten (Ermessens-) Stiftung deklariert. Dies muss wider besseres Wissen geschehen sein, herrschte doch über die Feststellung der Bw als wirtschaftlich berechtigte Person und über die Bedeutung eines Sorgfaltspflichtvermerkes sowie im Hinblick auf die sich daraus ergebenden steuerlichen Folgen in Liechtenstein zwischen Stiftungsrat und Bw Wissensgleichstand und Übereinstimmung. Hätte es sich anders verhalten, würde dies ein grob pflichtwidriges Handeln des Stiftungsrates gegenüber der Bw indizieren, was mangels konkreter Anhaltspunkte ausgeschlossen erscheint.

Dass zwischen den Organen Liechtensteinischer Familienstiftungen und Stiftern bzw. Begünstigten mit Wohnsitz außerhalb des Fürstentums bis heute auch volle Willensübereinstimmung darin herrscht, den Steuerbehörden des Wohnsitzstaates dieser Personen jegliche Hilfe bei der Aufklärung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte zu verweigern, ist behördliches Erfahrungsgut in der gesamten EU und gründet sich schon auf die sehr spezielle, internationaler Amtshilfe gänzlich abholde Rechtsordnung des FL, in der die strenge Wahrung des "absoluten Steuergeheimnisses" gegenüber dem Ausland Vorrang genießt. Vergleicht man im gegenständlichen Fall die offengelegten mit den über Informationsdienste und aus der Datenklau- CD gewonnenen Unterlagen (Sorgfaltspflichtvermerke im LGT- Profil), so wird deutlich, dass es die als Beweispersonen aufgebotenen Stiftungsorgane mit der Richtigkeit ihrer Angaben zu Transparenz oder Intransparenz der Stiftung und mit der Vollständigkeit der Stiftungsdokumente nicht allzu genau genommen haben; dass sie sogar bereit waren, entscheidungswesentliche Informationen zurückzuhalten und die Person des wahren wirtschaftlichen Eigentümers zu verschleiern. Den Antrieb zu diesem Verhalten gibt regelmäßig – und gab offenkundig auch hier – der ausländische steuerflüchtige Bürger. Dieses auch im gegenständlichen Fall feststellbare konsequente, einvernehmliche Verschweigen erklärt sich unschwer aus der Tatsache, dass Vermögensverlagerungen aus dem Hochsteuerland Österreich in eine treuhändig agierende Familienstiftung am Ort der notorischen Steueroase Liechtenstein nach den forensischen Erfahrungen der Abgabenbehörden immer der Vermeidung von im Inland anfallenden Steuern dienen und nach menschlichem Ermessen – von höchst unwahrscheinlichen Einzelereignissen abgesehen – auf Dauer unentdeckt bleiben.: Liechtenstein gewährte vermögenden Privatpersonen bis vor kurzem umfassend – und gewährt im Wesentlichen noch immer – ganz erheblichen Anonymitäts- Schutz vor der Auf-

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

3. Die Bw legte bis zum Auslaufen des VStG gemeinsam mit ihrem Ehegatten Jahrzehnte hindurch Vermögensteuererklärungen und ebenso seit jeher Einkommensteuererklärungen. In letzteren (die Akten des Finanzamtes reichen bis 1993 zurück und enthalten auch Einkommensteuerbescheide für 1992, 1991 und davor) scheinen bis einschließlich 2002 neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (ein Einzelunternehmen sowie eine Beteiligung), aus Gewerbebetrieb (Gewinne und ausgleichsfähige Verluste aus mehreren Beteiligungen), aktiven Lohnbezügen und Pensionseinkünften auch **nicht endbesteuerte** Kapitaleinkünfte aus einem vielschichtigen Wertpapierbesitz (vor allem ausländische Aktien, z. B. aus D, USA, Schweiz, und den Niederlanden) in beachtlicher Höhe auf (nach 2002 nicht mehr). Sämtliche Erklärungen waren von der jetzigen steuerlichen Vertretung unterschrieben. Die erklärungsgemäß erlassenen Bescheide erwuchsen zunächst in Rechtskraft. Die mögliche Verteilung des hohen Verlustes aus einer gewerblichen Beteiligung 1998 auf mehrere Jahre bewog offenbar die Bw, auch endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen im Veranlagungsweg zu erfassen, um so den Verlustausgleich bzw. Verlustabzug optimal wirksam werden zu lassen. Anträge auf Rückerstattung der die Anrechnungsbeträge übersteigenden ausländischen Quellensteuer wurden bis einschließlich 2002 regelmäßig gestellt und vom Finanzamt positiv

erledigt. Auch dies zeigt, dass die Bw die einschlägigen Vorschriften (§§ 93 – 97 EStG 1988) kannte und zu nutzen wusste.

4. Die Bw hat sich an der Gründung einer inländischen Privatstiftung 1994 beteiligt, dieser beträchtliches, im Vergleich zur Mitstifterin (Stiftung-FL) überragendes eigenes Kapitalvermögen gestiftet und war auch dabei steuerlich kompetent vertreten. Den zuständigen Finanzämtern wurde aber nicht offengelegt, dass der verstorbene Ehegatte Stifter der Stiftung-FL und an dieser bis 1989 allein wirtschaftlich berechtigt war, noch dass die Bw seit 1989 Begünstigte (mindestens seit dem Erbgang 1991 alleinige Begünstigte) der Mitstifterin (Stiftung-FL) und seit dem Tod des Gatten deren allein wirtschaftlich berechtigte Person ist.

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

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

7. Dass die Bw ihren Gatten für fähig hält, die bei endgültigen Vermögensübertragungen (Stiftung, Nachstiftung) an eine intransparente Stiftung anfallende Erbschaftssteuer schlichtweg zu hinterziehen, welches Faktum allerdings "leider" bereits verjährt sei, mutet als Schutz-

behauptung an, um das größer Übel einer Zurechnung von Erträgen in Euromillionen- Höhe von ihr abzuwenden.

8. Es liegt auf der Hand, dass die Bw über den Sorgfaltspflichtakt der im Stiftungsauftrag agierenden Bank (LGT) Bescheid wusste, insbesondere über den vom Stiftungsrat selbst initiierten, gemäß liechtensteinischem PGR erforderlichen Vermerk ihrer Stellung als "wirtschaftlich (allein) berechtigte" Person (zur Relevanz dieses Vermerkes iSd liechtensteinischen SPG sowie des liechtensteinischen Steuerrechts siehe die Ausführungen oben betreffend "Zurechnung des Stiftungsvermögens an die Bw"). Wer allein am Vermögen und Ertrag einer Liechtensteinischen Treuhand- Stiftung wirtschaftlich berechtigt ist, kann nicht in Unwissenheit über die inländischen Steuerrechtsfolgen dieses Umstandes geblieben sein, notabene nicht über einen derart langen Zeitraum (1991 – 2008), in welchem die Bw die Jahresrechnungen zur Kenntnis und Überprüfung vorgelegt bekam; erst recht nicht bei der weiter oben dargestellten Legung von penibel verfassten Einkommensteuererklärungen mit Einkünften aus Kapitalvermögen.

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

10. Die Offenlegung ihrer vermeintlich nur untergeordneten Stellung in einer vorgeblich intransparenten Ermessensstiftung **anlässlich der Selbstanzeige erst im Zuge der** medial weithin beachteten **Datenklau- Affäre** (Geheim-CD *Liechtenstein - LGT* aus Deutschland, siehe die einleitenden Anmerkungen des UFS) stützt die Annahme, dass die Bw von der Unrechtmäßigkeit des Verschweigens ihrer Stellung zur Stiftung wusste, sich aber erst angesichts befürchteter finanzstrafrechtlicher Folgen zu einer – halbherzigen und unvollständigen – Offenlegung durchringen konnte.

All dies – erwähnt sei nochmals die Nicht- Vorlage von Stiftungsdokumenten (Beistatuten, Treuhandvertrag), aus denen die beherrschende wirtschaftliche Stellung der Bw und ihres verstorbenen Gatten hervorgehen muss – erweist die Unglaubwürdigkeit ihres Vorbringens, *sie sei steuerrechtlich unbedarf, über die Steuerpflicht der Einkünfte aus Liechtenstein in Irrtum gewesen und habe daher schlimmstenfalls sorglos, mithin fahrlässig gehandelt, als sie ihrer Erklärungspflicht nicht vollständig nachkam.*

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

Zum Einwand, dass kein Wiederaufnahmegrund vorliege:

Die Wiederaufnahme der Verfahren erfolgte zu Recht. Dass sich im Prüferbericht unter dem Berichtspunkt *Wiederaufnahme* der Passus findet "Es sind keine Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen:", ist auf ein bloßes und als solches unschwer erkennbares **Schreibversehen** zurückzuführen und im Zusammenhalt mit dem anschließenden Verweis auf die Schlussbesprechung vom 04.05.2009 zu lesen. Widmet sich doch der im Schlussbesprechungsprotokoll mit zwar knapper, aber ausreichender handschriftlicher Zusammenfassung:

"Festsetzungszeitraum 2000 – 2007, da Vorsatz;

X-StiftungVaduzFL transparent;

Einkünfte aus KV werden [der Bw] zugerechnet"

verwiesene BP- Bericht unter Tz 1 ("Festsetzungszeitraum"), Tz 2.1. - 2.5. ("Einkünfte aus Kapitalvermögen") und in der Berechnungsanlage eindeutig jenen Umständen (Zurechnungsgründen) und Zahlensubstraten, die eine Wiederaufnahme – *sofern sich die Feststellung der Zurechenbarkeit als materiell zutreffend erweist* – dem Grunde nach rechtfertigen können und angesichts der betragsmäßigen Höhe der in der Stiftung erwirtschafteten Kapitalerträge (aus denen die nachträglich einbekannten Zuwendungen stammen) im Sinne der Ermessensübung zwingend geboten erscheinen lassen. Die Begründung der Wiederaufnahmebescheide, welche auf die im BP- Bericht sowie in der Niederschrift getroffenen Feststellungen verweist, kann zweifelsfrei nur so verstanden werden.

- Dass dem für die Erhebung der Einkommensteuer zuständigen Finanzamt die Tatsache der *Zuwendungen an die Bw durch die Stiftung-FL* (jeweils stammend aus den erwirtschafteten Erträgen der Stiftung-FL) dem Grund wie der Höhe nach bereits vor Erlassung der Einkommensteuer- Erstbescheide für 2000 bis 2005 bekannt gewesen wäre, trifft nicht zu. Ob und gegebenenfalls wann dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer bei der österreichischen HTV-Privatstiftung zuständigen Finanzamt für Körperschaften Wien (nunmehr Finanzamt Wien 1/23) oder dem für die Erhebung der Stiftungseingangssteuer bei genannter Privatstiftung zuständigen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Umstand bekannt wurde, dass die diesbezügliche Mitstifterin (= die Bw) auch alleinige bzw. Erstbegünstigte und wirtschaftlich Berechtigte der Stiftung-FL ist, wäre nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH aus Sicht des zur Einkommensteuer veranlagenden Finanzamtes für dessen verfahrensrechtlich maßgeblichen Wissenshorizont und Kenntnisstand nur bzw. erst dann relevant, wenn diese Umstände dem die Veranlagung zur Einkommensteuer durchführenden Organ auf irgendeine Weise bekannt geworden wären; dafür bieten die beim Bescheid erlassenden Finanzamt geführten Akten keinen Anhaltspunkt. Da der UFS – wie weiter oben ausgeführt – vom Vorliegen des Hinterziehungsvorsatzes der Bw ausgeht, wäre auch in Ansehung *bloß der Zuwendungen allein* die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für 2000 bis 2005 zu bejahen gewesen, wenn das Finanzamt dieses Faktum zur Begründung der Wiederaufnahme ausdrücklich herangezogen hätte. Dass dies unterblieb, ist hier aber nicht entscheidend:

- Die Würdigung der neu hervorgekommenen Zurechnungsgründe (Transparenz, Vorsatz), die in einer Erfassung sämtlicher in Betracht kommender Stiftungserträge (aus der betreffenden Rubrik) mündeten, zeitigte das für eine Wiederaufnahme im Ermessen hinreichende Ergebnis; nur darauf (nicht auf Zuwendungen) stützte sich die Prüferempfehlung zur Wiederaufnahme.

Auch die Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2006 ist mit der Zurechnung des Stiftungsvermögens der Stiftung-FL an die Bw und mit dem neuen Hervorkommen dieses Umstandes vor Erlassung des Erstbescheides hinreichend begründet. Die Stellung der Bw innerhalb bzw. gegenüber der Stiftung-FL war dem Einkommensteuer- Finanzamt auch bei Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer für 2006 – übrigens auch dem die Körperschaftsteuerakten der österreichischen Privatstiftung führenden Finanzamt – unbekannt. Die vom UFS bestätigte Zurechnung an die Bw als wirtschaftlich Berechtigte (EU-Geldwäschereichtlinie: wirtschaftliche Eigentümerin) der Stiftung-FL geht aus Umständen her vor, die dem Finanzamt auch vor Bescheid- Erlassung für 2006 unbekannt waren.

Wien, am 24. Jänner 2012