

Einkünftezurechnung zu einer liechtensteinischen Stiftung

§ 2 EstG
§ 24 BAO

1. **Keine Einkünftezurechnung zu einer liechtensteinischen Stiftung bei lediglich auf Vermutungsebene getroffenen Schlussfolgerungen.** BFG 26.03.2020, RV/5100852/2018
2. **Revision (Amtsrevision) beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2020/15/0061.**

Die Einkommensteuerbescheide 2009 - 2012 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Vom Finanzamt wurden betreffend die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) nach einer durchgeführten Außenprüfung gem. § 150 BAO Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 - 2011 und neue Sachbescheide hinsichtlich Einkommensteuer 2009 - 2011 sowie hinsichtlich 2012 - aufgrund einer offenen Beschwerde vom 30.07.2014 - eine Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer, jeweils vom 13.11.2017, erlassen. Mit diesen Bescheiden wurde der BF die Hälfte der Einkünfte der P Familienstiftung und der M Anstalt als Begünstigte zugerechnet. Die andere Hälfte der Einkünfte wurde ihrer Schwester ML zugerechnet.

Die Begründung für die Zurechnung dieser Einkünfte wurde in einer 128 Seiten umfassenden Beilage zum Betriebsprüfungsbericht dargelegt. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass durch zahlreiche Zeugenaussagen bewiesen sei, dass KR PL bis zu seinem Tod wie ein Eigentümer sowohl im LI Konzern als auch in der P Familienstiftung und der M Anstalt agiert habe. Die umfangreichen Ermittlungstätigkeiten hätten ergeben, dass KR PL Einfluss auf die Stiftungsvorstände der P Familienstiftung und der M Anstalt ausgeübt habe und die Stiftungsvorstände lediglich als ausführende Organe agiert hätten. Herr KR PL habe die Rolle des Machthabers innegehabt, der sämtliche Entscheidungen getroffen habe. Zudem widerspreche es jeglicher Lebenserfahrung und kaufmännischer Vernunft, dass sich ein erfolgreicher Geschäftsmann seiner Beteiligungen begeben. Die Tatsache der Ausübung der Machthaberschaft lasse sich nicht aus den der Behörde vorliegenden Urkunden erklären. Es müssten daher Beistatute, darauf basierende Reglements oder ein Mandatsvertrag existieren, die dem Stifter und Begünstigten derartig weitgehende positive Gestaltungsrechte - insbesondere das Recht, dem Stiftungsrat jederzeit Weisungen zu erteilen - einräumen würden. Diese Urkunden seien trotz nachweislicher Aufforderung durch die Behörde nicht vorgelegt worden.

Aus dem Beistatut vom 17.08.1998 gehe hervor, dass nach dem Tod des Erstbegünstigten Frau ML und die BF als Zweitbegünstigte vollumfänglich in seine Rechte eintreten würden. Es sei daher davon auszugehen, dass auch die BF (als Begünstigte) über die angeführten positiven Gestaltungs- und Weisungsrechte gegenüber der P Familienstiftung und der M Anstalt verfügen würde. KR PL habe in seiner letztwilligen Verfügung angeordnet, dass seine Tochter ML als Geschäftsführerin der konzernleitenden österreichischen Gesellschaft eingesetzt werden solle. Die Funktion des Beirates in der P Familienstiftung sei an seinen langjährigen Freund und Taufpaten seiner Tochter ML, Herrn GK, übertragen worden. Die Behörde habe daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO festgestellt, dass KR PL bei der P Familienstiftung und der M Anstalt gleich einem Eigentümer agiert habe.

Das vor Prüfungsbeginn erstattete Anbot des rechtanwaltlichen Vertreters der P Familienstiftung und der M Anstalt, im Jahr 2013 eine Steuerleistung von € 1.500.000,00 zu erbringen, liefere einen weiteren Beweis, dass die Begünstigten über das Stiftungsvermögen verfügen könnten.

Die Tatsache, dass sowohl die Begünstigten als auch Herr EB, Stiftungsrat der P Familienstiftung, denselben anwaltlichen Vertreter hätten, beweise, dass eine enge Kooperation zwischen sämtlichen Beteiligten vorliege. Nach dem Ableben des KR PL sei plötzlich seine Tochter ML mit Herrn GK und/oder mit Herrn EB mit den Geschäftsführern von Tochtergesellschaften der M Anstalt in Kontakt getreten und habe Informationen eingeholt. Dies beweise zum einen auch deren Befugnisse zum aktiven Eingreifen in Belange der Tochtergesellschaften der M Anstalt und zum anderen deren Einbindung in die Entscheidungsprozesse der P Familienstiftung und der M Anstalt.

Die Zurechnung des Stiftungsvermögens der P Familienstiftung (einschließlich des Vermögens bzw. der Beteiligung an der M Anstalt) und der daraus resultierenden Erträge je zur Hälfte bei Frau ML und der BF habe bereits aufgrund der Stellung als Begünstigungsberechtigte zu erfolgen. Darüber hinaus sehe es die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens iSd § 167 Abs 2 BAO als erwiesen an, dass die Begünstigten diejenigen Personen seien, die über die Leistungserstellung disponieren könnten und Gelegenheit hätten, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren oder diese auch zu verweigern, indem sie eine Tätigkeit einstellen oder Kapital zurück- oder abziehen würden. Erfolg oder Misserfolg der Dispositionen würden die Begünstigungsberechtigten treffen.

Von der BF wurden - nach vom Finanzamt verlängerter Rechtsmittelfrist - mit Schreiben vom 08.03.2018 eine Beschwerde gegen die angeführten Bescheide bzw. hinsichtlich 2012 ein Vorlageantrag gegen die Beschwerdevorentscheidung eingebracht.

In der umfangreichen Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die belangte Behörde ihre Feststellungen entgegen den Beweisergebnissen getroffen habe. Vorliegende Beweise zugunsten der BF seien nicht entsprechend gewürdigt worden. In den Bereichen, wo die Behörde aus Hilfsfakten Schlussfolgerungen auf die rechtserhebliche Haupttatsache (Existenz eines rechtlichen Instrumentariums) gezogen habe, seien die vorgenommenen Erwägungen nicht schlüssig und sei zum Teil auch der zu Grunde liegende Sachverhalt ungenügend erhoben worden. Die Behörde habe keinen einzigen unmittelbaren Beweis für ein rechtliches Instrumentarium. Sämtliche mittelbaren Beweise seien von der BF widerlegt worden. Es sei aus dem gesamten Steuerakt kein rechtliches Instrumentarium erkennbar, welches es der BF ermöglichen würde, ihren Willen gegenüber dem Beirat oder dem Stiftungsrat der P Familienstiftung - vergleichbar einem treuhändig verwalteten Bankkonto/-depot - durchzusetzen. Die Existenz eines rechtlichen Instrumentariums habe von der belangten Behörde nicht im Sinn der Rechtsprechung nachgewiesen werden können. Im Gegenteil würden die vorliegenden (unmittelbaren) Beweise klar gegen eine Einflussnahmemöglichkeit der BF (Zeugenaussage von Herrn GK, Begleitumstände der Bestellung von Herrn GK zum Beirat, schriftliche Erklärung des Stiftungsrates der P Familienstiftung, Kapitalflussrechnung) sprechen. Die Bescheidbegründung vermöge daher die weitreichende Schlussfolgerung der Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte der Stiftung an die BF nicht zu tragen.

Aufgrund des Antrages der BF auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung wurden die Beschwerden vom Finanzamt am 29.05.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21.11.2019 wurden die BF und das Finanzamt aufgefordert zur Eidesstattlichen Erklärung des Stiftungsrates der P Familienstiftung vom 20.03.2018 Stellung zu nehmen. Das Finanzamt wurde weiters aufgefordert, darzulegen, aufgrund welcher konkreter Sachverhaltsfeststellungen davon ausgegangen werde, dass die BF wirtschaftliche Eigentümerin der P Familienstiftung bzw. der M Anstalt sei.

Mit den Schreiben vom 31.01.2020 bzw. 10.02.2020 wurde seitens des Finanzamtes im Wesentlichen ausgeführt, dass ML und die BF nach dem Beistatut vom 17.08.1998 Begünstigungsberechtigte am gesamten Ertrag und Vermögen der Stiftung seien. Sie hätten einen klagbaren, rechtlich gesicherten Anspruch auf das gesamte Stiftungsvermögen. Der gegenständliche Sachverhalt unterscheide sich wesentlich von dem in der Entscheidung fl. OGH vom 2.8.2011, 10 CG.2010.221 zitierten Fall, weil in diesem, Zwischenschritte durch die Stiftungsräte maßgeblich seien. Es hätte in diesem Fall ein zusätzliches Statut gegeben, welches eben den Zugriff beschränke, zudem sei das Reglement gemäß den Instruktionen jederzeit widerrufbar gewesen. Eine Widerrufbarkeit sei im vorliegenden Fall nicht vorgesehen, somit sei das Beistatut vom 17.08.1998 zugunsten von KR PL und nunmehr zugunsten von ML und der BF versteinert. Aus dem Wortlaut in den Statuten der P Familienstiftung gehe eindeutig hervor, dass der Zugriff "ohne Einschränkung" erfolge, was bedeute, dass die Begünstigten auf 100 % jederzeit Anspruch hätten. Es bedürfe keiner weiteren Maßnahmen oder Genehmigung um auf das Vermögen sowie auf einen allfälligen Liquidationserlös der P Familienstiftung / M Anstalt zugreifen zu können. Die Stiftungsräte hätten keinerlei Ermessen hinsichtlich der Höhe und des Zeitpunktes der Ausschüttungen. Den jederzeitig uneingeschränkt möglichen Zugriff durch die Begünstigten auf das Vermögen beweise auch der von LL GmbH ausgearbeitete Vorschlag einer Zuwendungsbesteuerung.

In eventu erfolge die Darstellung sämtlicher Gründe, aus denen hervorgehe, dass die Begünstigten über das Stiftungsvermögen (einschließlich M Anstalt) gleich einem Eigentümer gem. § 24 BAO herrschten. Im Prüfungszeitraum seien von einer aktiv tätigen Gesellschaft, der LME, Ausschüttungen getätigt worden. Die M Anstalt sei nach den Bestimmungen des DBA-Ö-FL in Liechtenstein gem. Art. 26 DBA nicht ansässig. Steuerlich sei daher davon auszugehen, dass eine Gestaltung vorliege, bei welcher die Einkünfte der natürlichen Person zuzurechnen seien. Für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums seien das Risiko eines Wertverlustes und die Chance einer Wertsteigerung, die Dispositionsbefugnis, der Einfluss auf Entscheidungen und die Weisungsbefugnis wesentlich. Da das gesamte Vermögen und die gesamten Erträge den Begünstigten zustehen würden, treffe diese das Risiko eines Wertverlustes und die Chance einer Wertsteigerung. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergebe sich, dass die Begünstigten eine umfangreiche Dispositionsbefugnis hätten. Die Einsetzung von Begünstigungsberechtigten sei ein geeignetes Mittel, weiterhin die Dispositionsmöglichkeit über das in der M Anstalt wie auch in der P Familienstiftung befindliche Vermögen zu sichern. Die Dispositionsbefugnis ergebe sich u.a. aus dem Umstand, dass es ohne den bzw. die Begünstigten nicht möglich sei, den Beirat zu bestellen. Die Bindung der Stiftungsräte und der Einfluss auf die Stiftung und das Vermögen erfolge durch das Reglement der P Familienstiftung. Aus den Einvernahmen der Geschäftsführer der Tochtergesellschaften der M Anstalt und den geschäftlichen Verflechtungen mit diesen Tochtergesellschaften ergebe sich, dass KR PL bis zu seinem Tod wie ein Eigentümer sowohl im LI Konzern als auch in der P Familienstiftung und der M Anstalt agiert habe. Die Zweitbegünstigte ML sei nachweislich für die M Anstalt aktiv tätig gewesen. Der Stiftungsrat agiere durch die Funktion des Herrn GK nicht völlig unabhängig von den Begünstigten. Die vorgebrachten Lösungsvorschläge der steuerlichen Vertretung würden verdeutlichen, dass die Begünstigten laufend Kontakt zu den Organen der P Familienstiftung und der M Anstalt bzw. Herrn EB gehabt haben mussten.

Dass die Begünstigten einen wesentlichen Einfluss auf die Entscheidungen der P Familienstiftung und der M Anstalt hätten, ergebe sich u.a. daraus, dass der Stiftungsrat gem. Art. 2 des Reglements vom 30.06.1998 nur nach Rücksprache mit den Begünstigten einen neuen Beirat bestellen könne. Der/die Begünstigte könne somit via Beirat die Stiftungsräte ernennen und abberufen. In den Statuten der P Familienstiftung vom 30.07.1998 seien umfangreiche Dokumentationspflichten (Artikel 10: *"Über sämtliche Beschlüsse ist ein schriftliches Protokoll zu führen..."*) vorgesehen. Die Nichtvorlage der laufenden Dokumentation der Entscheidungen des Stiftungsrates lasse darauf schließen, dass Entscheidungen nicht vom Stiftungsrat bzw. nur auf vorhergehende Anweisung getroffen worden seien. Herr KR PL habe zu Lebzeiten die faktische Einflussnahme innegehabt und sämtliche Entscheidungen iZm den MA Gesell-

schaften getroffen, was von den Stiftungsvorständen der eigentümerlosen Körperschaft und von den Verwaltungsräten der M Anstalt jahrelang geduldet worden sei. KR PL habe zu Lebzeiten dafür gesorgt, dass die gelebte Vorgangsweise auch nach seinem Ableben weitergeführt werde.

Die Weisungsbefugnis durch die Begünstigten ergebe sich u.a. dadurch, dass nach dem Tod des damaligen Beirates Dr. HB im Jahr 2005 kein Beirat genannt und eingesetzt worden sei, sodass davon auszugehen sei, dass KR PL die Funktion des Protektors übernommen habe. Die Tatsache der Machthaberschaft durch den Stifter und Begünstigten lasse sich nicht aus den der Behörde vorliegenden Urkunden erklären, es müssten daher Beistatuten, darauf basierende Reglements oder ein Mandatsvertrag existieren, die dem Stifter und Begünstigten derartig weitgehende positive Gestaltungsrechte, inklusive dem Recht, dem Stiftungsrat jederzeit Weisungen zu erteilen, einräumten. Diese Urkunden seien trotz nachweislicher Aufforderung nicht vorgelegt worden. Der "wirtschaftliche" Stifter KR PL habe sich seiner Optionen zur faktischen Einflussnahme auf die FL-Familienstiftung nicht begeben, diese Optionen seien nach seinem Tod auf die Zweitbegünstigten übergegangen. Die BF habe darüber hinaus die ihr obliegenden Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten massiv verletzt.

Zur eidesstattlichen Erklärung des Stiftungsrates der P Familienstiftung vom 20.03.2018 wurde von der belangten Behörde ausgeführt, dass die Prüfung des Prüfungsausschusses jeweils für ein abgelaufenes Steuerjahr im Nachhinein - somit bei einer behaupteten Prüfung im Jahr 2016 für 2015 - erfolgen würde und daher die nicht nachgewiesenen Ausführungen in der Erklärung für die streitgegenständlichen Jahre nicht von Relevanz seien. Laut den der belangten Behörde vorliegenden Unterlagen setze sich der Stiftungsrat aus den Herrn EB und PKL zusammen. Die vorgelegte Erklärung sei von Herrn EB, von Herrn MZ und von der ZT unterfertigt worden. Aus der Behauptung, dass die Stiftungsräte ihre Tätigkeit unbeeinflusst von Weisungen Dritter ausüben würden, sei nichts zu gewinnen, wenn für die belangte Behörde erkennbar sei, dass KR PL zu Lebzeiten die faktische Einflussnahme innehatte und den Begünstigten (KR PL, ML und die BF) Dispositionsbefugnisse, Einflüsse auf Entscheidungen und Weisungsbefugnisse obliegen würden. Die Ausführungen in der eidesstattlichen Erklärung würden daher im Widerspruch zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens stehen.

Mit Schreiben vom 09.03.2020 wurden von der BF nachfolgende Erwidernungen zur obigen Stellungnahme des Finanzamtes erstattet. Vorab wurde darauf hingewiesen, dass zahlreiche Passagen in diesem Schreiben des Finanzamtes entweder wortwörtliche oder inhaltliche Wiederholungen des Prüfungsberichts vom 12.10.2017 oder des Vorlageberichtes vom 29.05.2018 darstellen würden, auf die bereits im Beschwerdeschriftsatz vom 08.03.2018 und in der Replik vom 31.07.2018 eingegangen worden sei. Zur vom Finanzamt behaupteten Stellung der BF als "Begünstigungsberechtigte" nach Art 552 § 6 PGR wurde ergänzend ausgeführt, dass der Terminus "ohne Einschränkung" lediglich bedeute, dass die Begünstigtenstellung nicht auf bestimmte Teile des Stiftungsvermögens eingeschränkt worden sei, nicht jedoch, dass den Begünstigten ein klagbarer Anspruch zukomme. Dies ergebe sich eindeutig aus der diesbezüglichen liechtensteinischen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. FL-OGH v. 13.1.2011, 8 CG.2007.32 mVa StGH 2004/62, StGH 2006/60). Demnach sei auch aus der Wortfolge "ohne Einschränkung" keine Begünstigungsberechtigung iSd Art 552 § 6 PGR abzuleiten. Diesbezüglich werde auch auf die Entscheidung des BFG vom 26.11.2019, RV/7100295/2014 verwiesen.

Der Hinweis des Finanzamtes, dass die im Beschwerdeschriftsatz und in der Replik angeführte höchstgerichtliche liechtensteinische Rechtsprechung mangels einer Widerrufsmöglichkeit der P Familienstiftung nicht einschlägig sei, gehe ebenso ins Leere. Denn der FL-OGH habe in der zitierten Entscheidung explizit festgehalten, dass die dort vorgesehene Widerrufsmöglichkeit "*für die rechtliche Beurteilung nicht ausschlaggebend*" sei. Vielmehr unterstreiche die fehlende Widerrufsmöglichkeit im vorliegenden Fall, dass keine Begünstigungsberechtigung iSd Art 552 § 6 PGR bestehe, da - wie das Finanzamt selbst ausführt - diesbezüglich "Versteinerung" eingetreten sei und keine Abänderungsmöglichkeit bei der P Familienstiftung zu einer Begünstigtenberechtigung hin existiere. Auch nenne das Beistatut keinen Fälligkeitszeitpunkt und fehle eine der Höhe nach bzw. ziffernmäßig bestimmte Bezugsberechtigung.

Zu den behaupteten "Sachverhaltsfeststellungen" des Finanzamtes werde nochmals darauf verwiesen, dass ein überwiegender Teil der vom Finanzamt genannten Beweise entweder keinerlei Bezug zur BF aufweise oder die Phase bis zum Ableben von Herrn KR PL betreffe.

Dass die Angaben in der eidesstaatlichen Erklärung mit den Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes in Widerspruch stehen würden, sei schlicht auf die mangelhafte, unzutreffende und rechtswidrige Beweiswürdigung im Rahmen des bisherigen Ermittlungsverfahrens zurückzuführen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Herr KR PL ließ in seiner Eigenschaft als Stifter die P Familienstiftung in Ort (Liechtenstein) errichten. Zweck dieser Stiftung ist die Verwaltung, Anlage und Verwendung des Vermögens im Interesse der Begünstigten. Die Stiftung betreibt in keiner Weise ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe.

Im Reglement der P Familienstiftung vom 30.6.1998 wird festgehalten:

Art. 1: Der Beirat überwacht die Stiftungsverwaltung im Interesse der Begünstigten und überprüft die ordnungsmäßige Geschäftsführung im Hinblick auf den Stiftungszweck.

Befugnisse des Beirates:

- Ernennung der Mitglieder des Stiftungsrates
- Abberufung der Mitglieder des Stiftungsrates ohne Angabe von Gründen
- Aufsicht über die Verwaltung der Stiftung und Mitwirkung bei den Entscheidungen des Stiftungsrates in Bezug auf die Vertretung der Stiftung.

In folgenden Fällen kann der Stiftungsrat Entscheidungen nur auf Antrag bzw. mit Zustimmung des Beirates treffen:

- Belastung des Stiftungsvermögens
- Änderung der Statuten oder Erlass und Änderung von Beistatuten
- Auflösung der Stiftung

Art. 2: Der Beirat besteht aus einer Person. Der Beirat kann einen Stellvertreter ernennen und dem Stiftungsrat gegenüber namhaft machen. Sollte der Beirat keinen Nachfolger bestellt haben, kann der Stiftungsrat nach Rücksprache mit den Begünstigten einen neuen Beirat bestellen.

Im Statut der P Familienstiftung vom 30.07.1998 sind die Befugnisse/Rechte des Beirates festgelegt. Diese umfassen - auszugsweise -, dass

- die Mitglieder des Stiftungsrates durch den Beirat ernannt bzw. abberufen werden;
- der Beirat das Recht hat, ein Stiftungsratsmitglied jederzeit ohne Angabe von Gründen abzu berufen (Art. 8);
- der Stiftungsrat als oberstes Organ für sämtliche Stiftungsangelegenheiten zuständig ist. Der Stiftungsrat verwaltet insbesondere das Stiftungsvermögen. Er vertritt die Stiftung nach außen hin und dem gemäß allen Dritten gegenüber. Der Stiftungsrat trifft grundsätzlich alle Entscheidungen der Stiftung. Vorbehalten bleiben jedoch jene Entscheidungen, die aufgrund dieser Statuten oder eines allfälligen Reglements unter Mitwirkung des Beirats zu treffen sind (Art. 9);
- über sämtliche Beschlüsse des Stiftungsrates ein schriftliches Protokoll zu führen ist (Art. 10);
- dem Beirat die Aufsicht über die Verwaltung der Stiftung sowie weitere Befugnisse zustehen, die ihm in diesen Statuten und/oder einem separaten Reglement eingeräumt werden. Erstmals wird das Reglement durch die Stifterin erlassen (Art. 12);
- anlässlich der Errichtung die Stifterin und nachher der Stiftungsrat auf Antrag bzw. unter Zustimmung des Beirats jederzeit Beistatuten erlassen kann (Art. 15);
- der Stiftungsrat mit Zustimmung des Beirats befugt und verpflichtet ist, die Statuten und eventuellen Beistatuten abzuändern oder zu ergänzen, soweit es die Verhältnisse erfordern (Art. 15).

Art I und II des Beistatutes der P Familienstiftung vom 17.08.1998 lauten:

"I.

Erstbegünstigter am gesamten Ertrag und Vermögen sowie an einem allfälligen Liquidationserlös der P Familienstiftung ist auf Lebenszeit ohne Einschränkung

Name: PL

geb. am: ZZ.ZZ.ZZZZ

II.

Nach dem Tode des Erstbegünstigten treten seine Kinder,

Name: ML

geb. am: xx.xx.xxxx

Name: Bf

geb. am: YY.YY.YYYY

als Zweitbegünstigte vollumfänglich in seine Rechte ein."

Der Stiftungsrat setzte sich anfangs aus den Herren EB und PKL zusammen. Mit 19.11.1998 hat Herr KR PL hinsichtlich der P Familienstiftung eine Zuwendung durch Schenkung in der Höhe von 30 Mio ATS vorgenommen. Das Stiftungsvermögen besteht

zum Teil aus Kapitalvermögen, das bei der GBank veranlagt ist. Die P Familienstiftung ist auch Eigentümerin der Anteile an der M Anstalt, welche Beteiligungen an Unternehmen der LI-Gruppe hält. Zum ersten Beirat wurde Dr. HB, Adresse1, ernannt. Dr. HB ist im Jahre 2005 verstorben. Herr KR PL verstarb 2009.

Mit Beschluss des Stiftungsrates vom 12.05.2010 wurde Herr GK zum neuen Beirat bestellt. Herr GK ist ein langjähriger Freund von KR PL und Taufpate von ML.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass die BF wirtschaftliche Eigentümerin des Vermögens der P Familienstiftung sowie des Vermögens bzw. der Anteile an der M Anstalt ist.

3. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der BF sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen *des* Finanzamtes und ist hinsichtlich der Frage des Vorliegens von wirtschaftlichen Eigentums der BF am Vermögen der P Familienstiftung und am Vermögen bzw. den Anteilen der M Anstalt strittig.

Die Frage, ob die BF den Status einer Begünstigungsberechtigten erfüllt, stellt eine Rechtsfrage dar, die aufgrund der im Sachverhalt angeführten Beistatuten zu beantworten ist (siehe *Punkt 4 "Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung"*).

Die Beilage 1 zum Betriebsprüfungsbericht vom 12.10.2017 stellt die Bescheidbegründung hinsichtlich der Zurechnung des Stiftungsvermögens der P Familienstiftung (und laut der Begründung der belangten Behörde auch des Vermögens der M Anstalt) und der daraus resultierenden Erträge je zur Hälfte bei Frau ML und der BF dar. Diese Beilage ist derart untergliedert, dass auf den Seiten 29 bis 115 die einzelnen Beweismittel angeführt sind und hinsichtlich dieser Beweismittel eine Beweiswürdigung vorgenommen wird. Auf den Seiten 115 bis 128 wird in weiterer Folge der vom Finanzamt aufgrund dieser Beweiswürdigung festgestellte rechtsrelevante Sachverhalt dargelegt.

Festzuhalten ist, dass der von der belangten Behörde "*festgestellte Sachverhalt*" zum einen auf einer rechtlich unzutreffenden Würdigung der Beistatuten (siehe wiederum *Punkt 4 "Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung"*) und zum anderen auf einer auf bloßen Vermutungen - betreffend das Vorliegen eines Mandatsvertrages bzw. einer möglichen Einflussnahme der BF auf den Stiftungsrat GK und damit auf die P Familienstiftung sowie die M Anstalt - basierenden Beweiswürdigung beruht.

Sämtliche der angeführten Beweismittel und die durchgeführte Beweiswürdigung der belangten Behörde beziehen sich nahezu ausschließlich auf Herrn KR PL und teilweise auch auf die Schwester der BF, Frau ML. Hinsichtlich der BF wird lediglich ausgeführt, dass der belangten Behörde deren Begünstigtenstellung bekannt war und ist bzw. dass es erwiesen sei, dass die BF von der P Familienstiftung und der M Anstalt wusste.

Seitens der belangten Behörde werden über weite Teile der mehr als 80 Seiten langen Beweiswürdigung, soweit sie sich überhaupt auf die BF bezieht, reine Vermutungen dahingehend geäußert, dass die BF etwa via Begünstigtenstellung Einflussmöglichkeiten in die P Familienstiftung hätte, die eine Verselbständigung/Abschottung des Vermögens nicht zulassen würden, oder, dass die BF nach dem Ableben des KR PL gemeinsam mit ihrer Schwester auch indirekt durch die Person von Herrn GK die Stiftung und deren Organisation maßgeblich beeinflusst hätte. Durch die langjährige Freundschaft des Beirates GK zu KR PL und den Umstand, dass dieser der Taufpate der Begünstigten ML sei, bestehe zwischen dem Organ der P Familienstiftung und den Begünstigten, gemeint Frau ML und die BF, eine persönliche Verbundenheit.

Anhand dieser rein auf Vermutungsebene getroffenen Beweiswürdigung gelangte die belangte Behörde zu den auf den Seiten 115 bis 128 der angeführten Beilage dargelegten Sachverhaltsfeststellungen und damit zur anteiligen Zurechnung des Stiftungsvermögens an die BF. Mit diesen von der belangten Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung getroffenen Feststellungen, etwa auch bezüglich des Vermutens des Vorliegens eines Mandatsvertrages, die durch keinerlei Beweismittel im Hinblick auf die BF belegt sind, kann das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums der BF am Kapitalvermögen der P Privatstiftung und am Vermögen bzw. den Anteilen an der M Anstalt nicht als erwiesen angenommen werden bzw. ist dies den angefochtenen Bescheiden nicht in schlüssiger Weise zu entnehmen. Im Gegenteil ist hinsichtlich der Frage des (Nicht)Vorliegens eines Mandatsvertrages darauf zu verweisen, dass die Beweiskraft der Eidesstattlichen Erklärung des Stiftungsrates der P Familienstiftung vom 20.03.2018 seitens der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen werden konnte.

Wenn schon das Vermögen der P Familienstiftung, die Eigentümerin der Anteile der M Anstalt ist, den Begünstigten (ML und die BF) nicht zuzurechnen ist, ist im Übrigen eine Zurechnung der Einkünfte und des Vermögens der M an die BF schon aus diesem Grund nicht möglich.

Allfällige - im gegenständlichen Verfahren nicht relevante - Beweisergebnisse hinsichtlich einer Machthaberschaft des KR PL können im Übrigen keine Auswirkungen hinsichtlich einer anteiligen Zurechnung des Stiftungsvermögens an die BF nach sich ziehen.

Aus der Nichterausgabe von Stiftungsratsprotokollen oder sonstigen Unterlagen durch den Stiftungsrat der P Familienstiftung kann nicht auf das Vorliegen eines (konkludenten) Mandatsvertrages geschlossen werden. Aus dem vor Prüfungsbeginn erstatteten Anbot des rechtmäßigen Vertreters der P Familienstiftung und der M Anstalt, im Jahr 2013 eine Steuerleistung von € 1.500.000,00 (Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der BF und Frau ML) zu erbringen, können gleichfalls keine Rückschlüsse auf ein Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums der BF am Kapitalvermögen der P Familienstiftung und am Vermögen bzw. den Anteilen an der M Anstalt gezogen werden. Eine Relevanz der - nach Ansicht der belangten Behörde - übermittelten Kontrollmitteilungen bzw. der - nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der BF - freiwilligen Meldungen nach Art 10 Steuerabkommen-Liechtenstein für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der P Familienstiftung ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich.

Nachdem kein einziges der angeführten Beweismittel - ausgenommen des dargelegten Beistatutes, wonach die BF und ihre Schwester nach dem Tod des Erstbegünstigten als Zweitbegünstigte in die Rechte des Erstbegünstigten eintreten - in einen unmittelbaren Zusammenhang mit der BF zu bringen ist, erscheint es für das Bundesfinanzgericht in weiterer Folge nicht geboten, detaillierter auf die von der belangten Behörde mit vielfachen Wiederholungen und Doppelausführungen dargelegten Ergebnisse der von ihr vorgenommenen Beweiswürdigung einzugehen.

Auch das im nunmehrigen Schriftsatz der belangten Behörde vom 31.01.2020 erstattete Vorbringen bezieht sich einerseits auf die rechtlich unzutreffende Würdigung der Beistatuten (siehe *Punkt 4 "Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung"*) und andererseits wiederum im Wesentlichen nur auf die behauptete Machthaberschaft des KR PL und das "nachweislich aktive Tätigwerden" der Zweitbegünstigten ML für die M Anstalt. Die in diesem Schriftsatz von der belangten Behörde vorgenommene Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums der BF am Kapitalvermögen der P Familienstiftung bzw. am Vermögen der M Anstalt erstreckt sich - wie schon im Betriebsprüfungsbericht - auf bloße Vermutungen hinsichtlich der Existenz von zusätzlichen Beistatuten, darauf basierenden Reglements oder des Vorliegens eines Mandatsvertrages. Wie die belangte Behörde aus der Formulierung in Artikel 2 des Reglements vom 30.06.1998 ("*Sollte der Beirat keinen Nachfolger bestellt haben, kann der Stiftungsrat nach Rücksprache mit den Begünstigten einen neuen Beirat bestellen.*") auf das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums der BF am Kapitalvermögen der P Familienstiftung bzw. am Vermögen der M Anstalt schließen kann, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

Zusammenfassend ist daher nochmals festzuhalten, dass wirtschaftliches Eigentum der BF am Kapitalvermögen der P Familienstiftung bzw. am Vermögen der M Anstalt von der belangten Behörde in keinster Weise nachgewiesen werden konnte.

4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004) ist hinsichtlich der Frage der Zurechnung von Kapitaleinkünften liechtensteinischer Stiftungen folgendermaßen vorzugehen:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in drei im Schrifttum breit erörterten Erkenntnissen des Jahres 2015 (VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003; VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033, den hier zu entscheidenden Fall betreffend; VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165) mit diesem Thema auseinandergesetzt und als maßgeblichen Gesichtspunkt für die Zurechnung der Einkünfte weder die "Transparenz" oder "Intransparenz" des liechtensteinischen "Gebildes" noch die Entscheidungsbefugnisse des Stifters oder Begünstigten als solche, sondern die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung in den Vordergrund gerückt (vgl. dazu etwa o.V., RdW 2015, 252, sowie zusammenfassend Keppert, SWK 2015, 1201 ff, und Zorn in Mechtler/Wenzl, SWI 2016, 85 ff). Wurde das Vermögen - etwa unter Abschluss eines Mandatsvertrages nach liechtensteinischem Recht - nur treuhändig übertragen, so verbleibt es im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters (vgl. in diesem Sinn das erste der genannten Erkenntnisse). Maßgeblich ist dabei aber nicht nur die Weisungsbefugnis, sondern auch der Umstand, dass das Risiko eines Wertverlusts und die Chance einer Wertsteigerung den Treugeber treffen (vgl. Zorn, a.a.O., 88, mit Hinweis auf die Einkünftezurechnung bei der Einmann-GmbH).

Schon im ersten der genannten Erkenntnisse wurde auch betont, dass für Zwecke der Einkünftezurechnung nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden ist, und auf das Erkenntnis vom 29. September 2010, 2005/13/0079, VwSlg 8586/F, verwiesen, das eine inländische Stiftung betroffen hatte (vgl. zu diesem Aspekt etwa Petritz, PSR 2015, 71 ff, und Fraberger, ZFS 2015, 81 ff). Dementsprechend hat die Verlassenschaft der Begünstigten im fortgesetzten Verfahren nach dem den vorliegenden Fall betreffenden Erkenntnis vom 25. März 2015 auch wiederholt geltend gemacht, die ins Treffen geführten Rechte des Stifters entsprächen im österreichischen Stiftungsrecht vorgesehenen Möglichkeiten, deren Inanspruchnahme nicht zur Annahme eines Treuhandverhältnisses führe.

Das Bundesfinanzgericht hat dies alles nicht ausreichend beachtet, den zuletzt erwähnten Einwand unbehandelt gelassen, keine über die Befassung mit Einflussmöglichkeiten des Stifters und seiner Rechtsnachfolgerin hinausgehende Prüfung des wirtschaftlichen

Eigentums am Stiftungsvermögen vorgenommen und die Rechtslage auch schon dadurch verkannt, dass es bei der Behandlung der Einflussmöglichkeiten nicht konsequent zwischen Zustimmungs- und Weisungsrechten unterschied. Statt einer wirklichen Prüfung des Falles an dem von der Rechtsprechung vorgegebenen Maßstab des wirtschaftlichen Eigentums hat sich das Bundesfinanzgericht - u.a. durch die Übernahme aller Ausführungen im Schriftsatz des Finanzamtes - im Ergebnis an älteren Verwaltungsmeinungen orientiert, die in den angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes keine Bestätigung erfahren hatten."

§ 2 Abs 1 EStG 1988 stellt in Bezug auf die Einkommensermittlung des jeweiligen Steuersubjekts auf das Einkommen ab, "das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat".

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt von Einkünften ist nach der Rechtsprechung des VwGH derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, somit derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt. Entscheidend ist, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (vgl. zB VwGH 9.11. 2004, 99/15/0008 mwN). Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge; dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (VwGH 23.2.2017, Ra 2016/15/0012). Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0152). In Abhängigkeit von der Art der erbrachten Leistung kann sich jedoch auch eine Übereinstimmung der Einkünftezurechnung mit der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums ergeben.

Wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 BAO ist nach der Rechtsprechung des VwGH in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. zB VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042 mwN). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist zudem insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029 mwN).

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt (VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003 mit Verweis auf Ruppe in Ruppe (Hrsg.), Familienverträge 2, 141). Die Zurechnung von passiven Einkünften (insbesondere von Einkünften aus Kapitalvermögen) erfolgt nach der Rechtsprechung des VwGH grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat (VwGH 23.11.2016, Ro 2015/15/0012, vgl. in diesem Sinn Lechner, Überlegungen zur Einkünftezurechnung an ausländische Stiftungen, in FS Tanzer, Wien 2014, 156, Hammer, Ausländische Stiftungen und vergleichbare Strukturen im österreichischen Steuerrecht, Wien 2012, 72, sowie das Urteil des BFH vom 22. Dezember 2010, I R 84/09, DStR 16/2011,755).

An der Dispositionsbefugnis des Treugebers in Bezug auf die Zurechnung der Einkünfte aus einem Treuhandvermögen ändert sich durch die Betrauung eines Treuhänders mit dessen Verwaltung nichts (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 1988, 87/14/0167, VwSlg. 6352/F). Bei der Treuhand bleibt die Dispositionsbefugnis im Innenverhältnis beim Treugeber, weshalb diesem die Einkünfte zugerechnet werden (vgl. z.B. Zorn, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in FS Doralt, Wien 2007, 531, mwN). Mandatsverträge sind Bevollmächtigungsverträge nach liechtensteinischem Recht, die einem Auftrag nach den §§ 1002 ff öABGB vergleichbar sind (vgl. z.B. Toifl, Nochmals: Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008/387, 428). Deren Abschluss führt zu einer Sonderform der Treuhand (vgl. auch Lechner, aaO, 158, mwN), wobei es weiters nicht darauf ankommt, ob der Mandatsvertrag "hart" oder "weich" ausgestaltet ist; entscheidend ist, dass die Mandatsverträge den Stifter bzw. die Begünstigten berechtigen, dem Stiftungsrat jederzeit Weisungen zu erteilen, ohne dass es auf den tatsächlichen Eingriff ankäme (vgl. z.B. Haunold/Wehinger, Die liechtensteinische Stiftung, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg.), 236 f und 246). Sind die Stiftungsräte verpflichtet, das Mandat nach den Weisungen der zur Erteilung von Instruktionen Berechtigten auszuüben, und sind sie zu selbständigem Handeln nur dann befugt, wenn dies zur Wahrung der Interessen des Auftraggebers erforderlich ist, ist in der Regel davon auszugehen, dass das Vermögen im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters verbleibt und damit die Einkünfte dem Stifter zuzurechnen sind (vgl. in diesem Sinne ebenfalls zur Zurechnung bei Vorliegen von Mandatsverträgen: Schuch/Hammer, aaO, 214 f, Toifl, aaO, derselbe, Liechtensteinische Stiftungen - Irrwege der Intransparenz, taxlex 2008, 234 ff, Hosp, Liechtensteinische Stiftungen im Lichte des österreichischen Steuerrechts, ÖStZ 2008/391, 195, Schuchter, Die Behandlung von liechtensteinischen Stiftungen im österreichischen Abgabenrecht, NZ 10/2009, 294 f, Mayr, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anerkennen?, RdW 2012/455, 433 ff, Beiser, Ertragsteuerrechtliche Zurechnung bei Stiftungen in Liechtenstein nach der Ruppe-Formel, RdW 2012/724, 694, und Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, § 27 Tz 275).

Die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder aber den Stiftern oder den Begünstigten zuzurechnen sind, ist nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des österreichischen Rechts zu beurteilen (VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003).

Die Zurechnung des einer liechtensteinischen Stiftung gewidmeten Vermögens und damit auch der daraus resultierenden Erträge hat (weiterhin) an den Stifter oder den Begünstigten zu erfolgen, wenn diesem Personenkreis vergleichbar einem "treuhändig verwalteten Bankkonto/Bankdepot" die Dispositionsbefugnis hinsichtlich dieser Einkünfte zukommt (VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033).

Laut den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde habe die Zurechnung des Stiftungsvermögens der P Familienstiftung (einschließlich des Vermögens und der Anteile an der M Anstalt) je zur Hälfte an Frau ML und die BF bereits aufgrund der Stellung als Begünstigungsberechtigte zu erfolgen. Darüber hinaus sehe es das Finanzamt als erwiesen an, dass die Begünstigten diejenigen Personen seien, die über die Leistungserstellung disponieren könnten und Gelegenheit hätten, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren oder diese auch zu verweigern.

Die Frage, ob die BF und ihre Schwester ML den Status von Begünstigungsberechtigten haben, ist eine aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zu entscheidende Rechtsfrage. Gemäß Art 552 § 6 Abs 1 PGR ist begünstigungsberechtigt derjenige, der einen sich auf die Stiftungsurkunde, die Stiftungszusatzurkunde oder Reglemente gründenden rechtlichen Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten oder bestimmbar Vorteil aus dem Stiftungsvermögen oder den Stiftungserträgen hat. Gemäß Art 552 § 7 Abs 1 PGR ist ermessensbegünstigt derjenige, der dem durch den Stifter benannten Begünstigtenkreis angehört und dessen mögliche Begünstigung in das Ermessen des Stiftungsrats oder einer anderen dazu berufenen Stelle gestellt ist.

Nach der Entscheidung des fl. OGH vom 2.8.2011, 10 CG.2010.221 sind Begünstigungsberechtigte nur jene Personen, deren Rechtsposition in den Statuten oder Beistatuten so konkret bestimmt wurde, dass den Stiftungsorganen hinsichtlich der Höhe der Bezugsberechtigung und der Fälligkeit des Zuwendungsanspruchs kein Ermessen zukommt. Aus der zitierten Entscheidung geht klar hervor, dass der Begriff der Begünstigungsberechtigung einen auf die Statuten oder Beistatuten gründenden rechtlichen Anspruch auf einen auch der Höhe nach bestimmten Vorteil aus dem Stiftungsvermögen voraussetzt und dem Stiftungsrat insoweit keine Auswahlmöglichkeit oder ein Ermessen mehr zulässt.

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 29.05.2018 bzw. im Schriftsatz vom 31.01.2020 ist der der zitierten Entscheidung zu Grunde liegende Sachverhalt dem der Beschwerde zu Grunde liegenden Sachverhalt sehr wohl vergleichbar. Diesbezüglich ist den Ausführungen der BF in der Replik vom 31.07.2018 zum Vorlagebericht des Finanzamtes zu folgen, wonach der fl. OGH in dieser Entscheidung zu einem Reglement mit der Formulierung "*Erstbegünstigte an Kapital und Erträgen ist in vollem Umfang A*" ausgeführt hat, "*dass es dem Stiftungsrat nach so einem Zusatz unbenommen sei, an die Klägerin zur Erfüllung des statutarisch festgelegten Zweckes der Stiftung Ausschüttung sowohl aus dem Kapital wie auch aus den Erträgen des Stiftungsvermögens vorzunehmen. Dieser Satz des Reglements begründe daher keine Begünstigungsberechtigung der Klägerin, sondern lege bloß fest, dass Erstbegünstigte sowohl an Kapital als auch an den Erträgen des Stiftungsvermögens die Klägerin sei. Daraus sei aber nicht abzuleiten, dass der Klägerin auf ihr Verlangen das gesamte Kapital samt den Erträgen ausgeschüttet werden müsste*".

Entsprechend den dargelegten Erwägungen des fl. OGH kommt der BF im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht die Stellung einer Begünstigungsberechtigten zu. Aus der Regelung laut Beistatut lässt sich nicht ableiten, dass der BF und ihrer Schwester auf ihr Verlangen das gesamte Kapital samt den Erträgen ausgeschüttet werden müsste. Der Stiftungsrat hat das Recht über die Höhe oder den Zeitpunkt von Zuwendungen an die Begünstigten zu entscheiden bzw. ist es ihm auch unbenommen, allfällige Ausschüttungen sowohl aus dem Kapital wie auch aus den Erträgen des Stiftungsvermögens vorzunehmen.

Dass eine unzutreffende rechtliche Beurteilung der belangten Behörde vorliegt, ergibt sich u.a. auch aus dem Beschluss des fl. OGH vom 06.03.2008, 06 Cg.2005.232; LES 2008, 355. Im diesem Beschluss zugrundeliegenden Fall wurde der Kläger im Beistatut der erstbeklagten Stiftung mit folgenden Worten als Erstbegünstigter eingesetzt: "*XX (der Kläger) ist mit sofortiger Wirkung für die Dauer seines Lebens begünstigt auf die nach Abzug bestehender Verpflichtungen frei verfügbaren Erträge und auf das Vermögen der Stiftung.*" Im Beistatut der zweitbeklagten Stiftung wurden der Kläger und seine Ehegattin als Erstbegünstigte bestimmt mit den Worten: "*Erstbegünstigte zu gleichen Teilen am gesamten Erlag, Ertrag und Vermögen sowie an einem allfälligen Liquidationserlös der Stiftung sind auf Lebenszeit und ohne Einschränkung: der Kläger und seine Ehegattin.*"

Der fl. OGH wertete diese in den Statuten der beklagten Stiftung enthaltenen Begünstigungsregelungen als Ermessensbegünstigung und nicht als Begünstigungsberechtigung. In der Begründung wurde ausgeführt, dass Begünstigungsberechtigter mit einem klagbaren bzw. rechtlichen Anspruch auf einen bestimmten Vorteil aus dem Stiftungsvermögen und/oder den Stiftungserträgen nur derjenige angesehen werden könne, dem eine solche Rechtsposition in den Statuten oder Beistatuten eingeräumt wurde. Weder hinsichtlich der Höhe der Bezugsberechtigung noch der Fälligkeit des Zuwendungsanspruchs dürfe ein Ermessen der Stiftungsorgane bestehen.

Ein anderer, mit dem gegenständlichen vergleichbarer, Fall lag der Entscheidung des fl. OGH vom 07.01.2009, 01 Cg.2006.303, LES 2009, 202 ff zugrunde. Dort wurde die Klägerin in einem Reglement als "*zeitlebens einzige Begünstigte am Kapital und Erträgen der Stiftung*" eingesetzt. Konkrete Modalitäten ua über den Zeitpunkt und die Höhe der Ausschüttungen standen im Entscheidungsbezugsbereich des Stiftungsrates. Auch diese Rechtsposition der Begünstigten qualifizierte der fl. OGH als die einer Begünstigungsempfängerin und nicht die als einer Begünstigungsberechtigten.

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

Die Frage des Vorliegens von wirtschaftlichen Eigentums der BF am Kapitalvermögen der P Familienstiftung und am Vermögen bzw. den Anteilen an der M Anstalt ist dahingehend zu beantworten, dass entsprechend den vom Bundesfinanzgericht getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, die BF nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Kapitalvermögens der P Familienstiftung und des Vermögens bzw. der Anteile an der M Anstalt ist. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass die BF in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen über das der P Familienstiftung bzw. der M Anstalt gewidmete Vermögen gleichsam wie über ihr eigenes Bankkonto verfügen konnte. Der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass lediglich auf Vermutungsebene getroffene Schlussfolgerungen nicht geeignet sind, eine solch weitgehende Feststellung (Zurechnung der Einkünfte an die BF) zu tragen.

Betreffend die Abänderung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 2009, 2010 und 2012 wird auf Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichtes vom 12.10.2017 verwiesen.

4.1. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Die gegenständlichen Rechtsfragen sind durch die oben zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung umfassend geklärt. Die Frage der Einkünftezurechnung stellt eine auf Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage dar. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich (vgl. Gassner, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003, 438). Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 26. März 2020