

Einkünftezurechnung zu liechtensteinischer Stiftung

§ 4 EStG

Obwohl ein Mandatsvertrag bestand, wurden die Einkünfte einer liechtensteinischen Stiftung zugerechnet. Der Berechtigte war aus dem Mandatsvertrag der verstorbenen Stifterin, nicht jedoch der Beschwerdeführerin als Begünstigte verpflichtet (diese konnte ansonsten keinen maßgeblichen Einfluss auf die Gestion der Stiftung ausüben).

BFG 26.11.2019,
RV/7100295/2014

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist (eine der) Begünstigte(n) einer liechtensteinischen Privatstiftung. Strittig im Verfahren ist, ob die Stiftung intransparent oder transparent ist und die in der Stiftung erwirtschafteten Erträge steuerlich dieser oder der Bf zuzurechnen sind.

Die **belangte Behörde** führt für ihren Standpunkt der fehlenden Vergleichbarkeit zu österreichischen Privatstiftungen und damit für die Transparenz ins Treffen, bei der liechtensteinischen Stiftung sei anders als bei der österreichischen eine Treuhandenschaft nicht gegenüber der Finanzverwaltung offenzulegen; der Vorstand einer liechtensteinischen Stiftung sei nicht zwingend weisungsfrei und im konkreten Fall aufgrund eines aufrechten Mandatsvertrages an die Weisungen des Instruktionsberechtigten gebunden; nahe Angehörige der Begünstigten und juristische Personen dürften bei liechtensteinischen Stiftungen dem Vorstand angehören, bei österreichischen nicht; österreichische Stiftungen entstünden durch Eintragung im Firmenbuch, in dessen öffentlicher Urkundensammlung auch die Stiftungsurkunde aufliege, liechtensteinische hingegen durch Hinterlegung der Gründungsanzeige ohne Eintragung im Öffentlichkeitsregister, womit eine öffentlich nicht überprüfbare Geheimorganisation vorliege.

Für die Einkünftezurechnung an die Begünstigten spricht nach Ansicht der belangten Behörde, dass ein Mandatsvertrag aus 1992 neben der Stifterin eine im Mandatsvertrag angeführte Person (Herr O) zur Erteilung von Instruktionen berechtige und die Vollmacht zur Erteilung von Instruktionen ausdrücklich über den Tod der Stifterin hinaus bestehen geblieben sei. Auch mache die Y Treuhand AG als Rechtsnachfolgerin der X Treuhand AG, mit der seinerzeit der Mandatsvertrag geschlossen worden sei, weiterhin von ihrem Recht Gebrauch, Stiftungsräte zu entsenden. Durch das Weisungsrecht des Herrn O sei das Stiftungsvermögen der freien Disposition der Stiftung entzogen, und mit dem Tod der Stifterin sei das (wirtschaftliche) Eigentum am Stiftungsvermögen nicht auf die Stiftung übergegangen. Vielmehr nehme der Weisungsberechtigte sein Recht treuhändig für die Begünstigten wahr. Dass die Begünstigten erst in der Zukunft (ab Vollendung des 30. Lebensjahres) Zuwendungen erhalten dürfen, ändere nichts daran, dass sie seit dem Tod der Stifterin als Begünstigte der Stiftung anzusehen sind - zumal in Ausnahmefällen (Ausbildung, Lebenshaltung, Krankheit, Unfall, Existenzgründung) schon vorher mit Zustimmung anderer Familienangehöriger Zuwendungen erfolgen können. Sämtliche Risiken und Chancen aus Wertänderungen des Vermögens gingen damit zugunsten bzw zulasten der Begünstigten.

Die Bf führt dagegen in ihrer **Beschwerde** aus, zur Vergleichbarkeit sei das Erkenntnis des VwGH vom 23.6.2009, 2006/13/0183 maßgeblich heranzuziehen. Demnach seien erforderlich:

- Eigennützigkeit des ausländischen Rechtsträgers (unstrittig);
- Eigene Rechtspersönlichkeit (unstrittig) durch Eintragung in ein Register (nach liechtensteinischem Recht nicht notwendig, jedoch sei die Stiftung in das liechtensteinische Öffentlichkeitsregister eingetragen);
- Juristische Person ohne verbandsrechtliche Grundlage (unstrittig),
- unwiderruflich vom Stifter getrenntes Vermögen (durch das seit dem Tod der Stifterin unwiderrufliche Beistatut laut Bf gegeben);
- im Verhältnis zu Stifter und Begünstigten unabhängige Leitung (laut Bf seit dem Tod der Stifterin gegeben).

Bei Beurteilung der Strukturmerkmale sei auf die tatsächliche Ausgestaltung der Stiftungsdokumente Bedacht zu nehmen, daher spiele die rechtliche Möglichkeit nach liechtensteinischem Recht, Familienangehörige als Stiftungsräte einzusetzen, keine Rolle. Vielmehr sei beachtlich, dass die tatsächlich eingesetzten Stiftungsräte fremde Dritte seien. Die Unabhängigkeit der Leitung manifestiere sich auch darin, dass nach Auskunft der Stiftungsräte vom 13.3.2012 auch der Mandatsvertrag erloschen sei. Selbst wenn dem nicht so wäre, änderte das nichts an der Unabhängigkeit der Leitung, es wäre dann lediglich Herr O als einziger Stiftungsrat anzusehen, weil er den anderen Weisungen erteilen könnte, die jedoch nie erfolgt seien und auch nicht behauptet worden wären.

Sofern zumindest die Kriterien der Eingennützigkeit, Unwiderruflichkeit und Unabhängigkeit gegeben sind, liege Zweckvermögen vor, das ebenfalls als Steuerzurechnungssubjekt in Frage komme. Es sei aber insgesamt Vergleichbarkeit der vorliegenden liechtensteinischen mit einer österreichischen Privatstiftung gegeben.

Die Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, der über die Einkunftsquelle verfügen kann, was voraussetzt, dass auf die Einkunftszielung Einfluss ausgeübt werden kann. Zurechnungssubjekt ist daher, wer Marktchancen nutzen kann und das Unternehmerrisiko trägt (Hinweis: *Ruppe*, DJStG 1979, 20; VwGH 20.9.1988, 87/14/0167). Die Bf habe jedoch bis vor kurzem gar nichts von der Existenz der Stiftung gewusst. Darüber hinaus komme ihr vor Vollendung des 30. Lebensjahres [sohin vor 2019] keine Zuwendung zu, und sie sei bis dahin nicht Begünstigte sondern nur Anwartschaftsberechtigte. Letztlich habe die Bf bisher keine Kenntnis von Herrn O gehabt, der daher auch nicht als Treuhänder der Bf bezogen auf die Vermögenswerte angesehen werden könne.

Aus der Stellung als wirtschaftlich Berechtigte, die nach dem liechtensteinischen Sorgfaltpflichtgesetz anzugeben sind, könnten keine steuerlichen Schlussfolgerungen abgeleitet werden (*Hofmann/Petritz*, ZfS 2009, 104; zur österreichischen Rechtslage *Zollner/Weninger*, PSR 2011, 152).

Im Rahmen eines **Erörterungstermins** am 6.6.2018, abgehalten mit den Beteiligten aller Verfahren, die Begünstigte der A betreffen, wurde erörtert, dass der Mandatsvertrag des Herrn O weiterhin aufrecht war, aber von den Begünstigten keine Instruktionen an den Stiftungsrat ergangen sind. Mündliche Nebenabreden zu den bestehenden schriftlichen Verträgen bestünden laut Bf nicht.

Die Stifterin wurde nicht von der steuerlichen Vertretung der Bf betreut, die A seit 2008, die Bf erst seit Einleitung der steuerlichen Ermittlungen gegen sie (2012). Die A hat die Steuerschuld der Bf unter der Bedingung übernommen, dass die Bf gegen die Einkommensteuerbescheide Beschwerde erhebt. Auch die Steuerberaterkosten trägt die Stiftung.

In der **mündlichen Verhandlung** wird von der Bf im wesentlichen vorgebracht:

- Laut Beistatut vom 29.7.1998 haben die direkten Nachkommen der Stifterin weder Begünstigungsrechte noch direkte oder indirekte Verfügungsrechte über das Vermögen oder die Einkünfte der Stiftung; die Tätigkeit des Stiftungsrates bestimmt sich allein aus dem Stiftungsrecht, den Statuten und Beistatuten (Erklärung des Stiftungsrates vom 22.12.2008).
- Das Honorarmodell für die Stiftung wurde nach Ableben der Stifterin von Mandatsvertragsmodell auf intransparente Stiftung mit eigenständigem Stiftungsrat umgestellt, wie die Honorarnoten zeigten (1999 Organ- und Repräsentanzschädigung 6.300 CHF, Beratung/Verwaltung 26.190 CHF; 2001 Organ- und Repräsentanzschädigung 40.800 CHF). Daher wurde auch seitens der Stiftung und des Instruktionsberechtigten der Mandatsvertrag nicht mehr gelebt.
- Aus einem Mail an den Stiftungsrat Z vom 13.9.2012 geht hervor, dass die Tragung der Verfahrenskosten und Steuervorschreibungen durch die Stiftung zu Lasten der Konten der Anspruchsberechtigten als Darlehen oder Vorlage erfolgen soll.
- Ein Schreiben des Stiftungsrates vom 9.2.2012 führt aus, dass Stiftungsvermögen nicht in den Nachlass einer natürlichen Person fallen und darüber auch nicht testamentarisch verfügt werden kann.
- Nach dem Gutachten einer liechtensteinischen Rechtsanwaltskanzlei unterliegt der Mandatsvertrag liechtensteinischem Recht. Der Mandatsvertrag ist mit Ableben der Stifterin gegenstandslos geworden, weil der Instruktionsberechtigte von seinem Weisungsrecht keinen Gebrauch gemacht sondern auf die Ausübung verzichtet hat. Das Weisungsrecht der Stifterin ist aufgrund der höchstpersönlichen Natur des Bevollmächtigungsvertrages und mangels gegenteiliger privatautonomer Verfügung mit ihrem Tod untergegangen.
- Im Rahmen einer im Oktober 2018 eingeleiteten und im Juli 2019 beendeten Kontrolle nach Art 43 DBA Liechtenstein wurde vom Prüfungsausschuss die Intransparenz der A bestätigt. Im Zuge dieses Verfahrens wurde auch dargelegt, dass die Steuertragung durch die A nur vorübergehend ist und bei ihr als Forderung verbucht wurde. Der vom Prüfungsausschuss untersuchte Zeitraum 2014-2017 unterscheidet sich auf Sachverhaltsebene nicht vom h.g. anhängigen Streitzeitraum.

Dem wird seitens der belangten Behörde entgegengehalten:

- Weder die behauptete Nichtanwendung des Instruktionsrechts noch das behauptete Erlöschen des Instruktionsrechts von Herrn O sei durch Beweismittel belegt worden, zudem habe Herr O als einziger durchgehend agierender Stiftungsrat sein Instruktionsrecht nicht formell ausüben müssen, um seine Entscheidungsmacht durchzusetzen. Bereits das Einräumen eines Instruktionsrechtes stehe laut VwGH der Einkünftezurechnung an die Stiftung entgegen.
- Aus Punkt III und V des Mandatsvertrages erschließe sich durch die Einsetzung von Herrn O als ständigem nicht abberufbarem Stiftungsrat und Verfügungen für Zeiten nach dem Tod der Stifterin, dass auch ihr Weisungsrecht nicht mit ihrem Tod erlöschen solle. Es gebe auch keine Rechtsvorschrift, die eine Vererblichkeit ausschließe oder einschränke, und es handle sich um kein höchstpersönliches Recht.
- Den einzelnen Begünstigten seien seit Begründung des Beistatuts bestimmte Vermögensanteile zugewiesen, die aus bestimmten Vermögenswerten zusammengesetzt seien und über separate Konten geführt würden. Die Stiftung habe keine Möglichkeit, diese zugewiesenen Vermögenswerte zu ändern, sodass sie als bloße Treuhänderin der Begünstigten für ihre separierten Vermögensteile anzusehen sei. Die Begünstigten trügen die Chancen der Wertsteigerung und die Risiken der

Wertminderung. Es sei ohne Bedeutung, ob die Dispositionsbefugnis vom wirtschaftlichen Eigentümer selbst oder einem Bevollmächtigten oder gesetzlichen Vertreter oder Sachwalter ausgeübt werde.

- Die Stiftung habe ab 2012 nicht nur die Steuervorschreibungen aus den strittigen Feststellungen der Außenprüfung, sondern die gesamte Steuerschuld der Begünstigten übernommen.

In der mündlichen Verhandlung war weiters strittig, ob die Vermögensaufteilung an die Begünstigten bereits durch die Stifterin im Beistatut erfolgt sei und die Stiftung über Zeitpunkt und Ausmaß der Zuwendungen nicht frei entscheiden kann. Seitens der belangten Behörde wird dafür vorgebracht, die Aufteilung nach Stämmen binde die Stiftung im Ausmaß, der 30. Geburtstag binde die Stiftung zeitlich. Seitens der Bf wird entgegnet, eine Verteilung nach Stämmen und eine darauf bezogene Führung von Konten sei auch in einer österreichischen Privatstiftung gängig und schade ihrer Intransparenz nicht, zumal die kontenmäßige Trennung erst erfolgt sei, als der erste Begünstigte 30 Jahre alt wurde und sich für die Zukunft eine solche Aufteilung als zweckmäßig erwiesen habe. Auch zeitlich sei die Stiftung nicht gebunden, denn es liege in ihrem Ermessen, die Zuwendung bis zum 40. Geburtstag hinauszuschieben oder für bestimmte Zwecke auch vorzuverlegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf ist eine der Begünstigten der A Foundation, einer liechtensteinischen Stiftung. Stifterin und Erstbegünstigte war ihre ebenfalls in Österreich ansässige Großmutter. Gemäß dem Beistatut vom 29.6.1998, das mit dem Tod der Stifterin unwiderruflich wurde, sind nach ihrem Tod im Dezember 1999 ihre Enkel (zu gleichen Teilen nach Stämmen entsprechend ihren Kindern) Begünstigte, wobei Zuwendungen an die einzelnen "Anwartschaftsberechtigten" - von besonderen Ausnahmefällen abgesehen - erst mit vollendetem 30. Lebensjahr erfolgen dürfen (durch den Stiftungsrat bis zum vollendeten 40. Lebensjahr erstreckbar). Die Begünstigung besteht aus den entsprechenden Erträgen und dem damit zusammenhängenden Vermögensanteil.

Die im Jahr 1989 geborene Bf erfuhr erst im Zuge der finanz(straf)behördlichen Ermittlungen von der Stiftung, den für die Stiftung handelnden Personen und ihrer Begünstigtenstellung. Dies ergibt sich zunächst aus den - nicht wörtlich, aber inhaltlich - gleich lautenden Aussagen aller Begünstigten bei ihrer finanzstrafbehördlichen Einvernahme. Konkret auf die Bf bezogen wusste sie von ihrer Mutter zwar ab 2010, dass eine liechtensteinische Stiftung existiert, deren Namen und die für sie handelnden Personen wurden ihr aber erst im Rahmen der Ermittlungen 2012 bekannt.

Auch ein Schreiben der die Stiftungsräte entsendenden Treuhandgesellschaft vom 20.2.2012 an die steuerliche Vertretung der Bf lässt darauf schließen, weil in diesem Schreiben zunächst nur die Auskunft erteilt wird, dass die Bf von einer aufschiebenden Bedingung abhängig anwartschaftsberechtigt sei. Bestätigung findet die Feststellung der Unkenntnis der Bf über die Stiftung im Stiftungsstatut, wonach die Stiftung Auskünfte nur an "Begünstigte" im Rahmen ihrer Begünstigung erteilt, nicht jedoch an "Begünstigungsanwärter", was die Bf bis zu ihrem 30. Geburtstag war. Auch das Beistatut aus 1998 sieht vor, dass die Begünstigten oder deren Vertreter nicht berechtigt sind, vom Stiftungsrat Informationen über die Vermögensverhältnisse, Vermögensverwaltung und Vermögensveränderung für die Zeit vor ihrem Eintritt in die Begünstigtenrechte zu verlangen. Insgesamt ist die Verantwortung der Bf somit als glaubwürdig anzusehen und wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

Die Stiftung ist nach Art 552 ff des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR) als Stiftung mit selbständiger juristischer Persönlichkeit errichtet. Der aus einer oder mehreren Personen bestehende Stiftungsrat wird erstmals von der Stifterin bestellt. Die Amtsdauer der Mitglieder ist seit der Änderung 2004 unbeschränkt, eine Abberufung durch Stiftungsbegünstigte ist ausgeschlossen. Statutenänderungen beschließt der Stiftungsrat einstimmig. Der Stiftungsrat entscheidet über die Verwaltung des Stiftungsvermögens frei unter Bedachtnahme auf den Stiftungszweck.

Die Verwaltung der Stiftung (Übernahme der gesetzlichen Repräsentanz, Nominierung von Stiftungsräten) obliegt durch einen Mandatsvertrag vom 9.9.1992 einer liechtensteinischen Treuhandgesellschaft, wobei sich die Stifterin ein Weisungsrecht an den Stiftungsrat eingeräumt hat. Neben der Stifterin war gemäß dem Mandatsvertrag auch Herr O ermächtigt, dem Stiftungsrat Instruktionen zu erteilen, wobei diese Vollmacht ausdrücklich über den Tod der Stifterin fortwirkt. Herr O wurde auch als ein Mitglied des Stiftungsrates eingesetzt und übte diese Funktion auch während der Streitjahre aus, denn der Mandatsvertrag sieht weiters vor, dass Herr O als Stiftungsrat nicht von der Treuhandgesellschaft abberufen werden darf.

Sämtliche Mitglieder des Stiftungsrates sind zu den Begünstigten fremd. Aus der Begünstigtenstellung entsteht laut Stiftungsstatuten kein einklagbarer Rechtsanspruch, und über die Begünstigung kann von Begünstigten nicht verfügt werden.

Die Begünstigten konnten weder rechtlich (mangels vorliegender Vereinbarungen) noch faktisch (mangels Kontakt zur Stiftung) auf den Stiftungsrat oder auf den instruktionsberechtigten Herrn O im Streitzeitraum Einfluss nehmen. Dies ergibt sich aus den finanzstrafbehördlichen Einvernahmeprotokollen der Begünstigten, aus Statuten und Beistatut sowie aus den Schreiben vom 20.2.2012 der Treuhandgesellschaft und vom 13.3.2012 des Stiftungsrates.

Die Begünstigten haben bis Ende 2011 unstrittig keine Zuwendungen von der Stiftung erhalten. Im Jahr 2012 erfüllte der erste Begünstigte die Voraussetzungen. Die anderen Begünstigten erhielten ab 2012 ebenfalls Zahlungen: Die Stiftung hat sich nämlich verpflichtet, die Verfahrenskosten der Begünstigten aus den in Österreich betriebenen Abgabenverfahren sowie die Abgaben vorläufig zu übernehmen, wenn die Begünstigten sich gegen die Abgabenbescheide beschwerten und die Feststellung, die Stiftung sei als transparent anzusehen, bekämpfen. Ob und inwieweit darin Zuwendungen zu erblicken sind, ist in den Abgabenverfahren jener Jahre zu klären, in denen die Beträge zugeflossen sind.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt folgendes:

Vorausgeschickt wird, dass die Unterscheidung der (Bei-)Statuten in Anwartschaftsberechtigte und Begünstigte keine Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Stellung der Bf als Begünstigte der Stiftung hat, sehr wohl aber für die Frage der Einflussmöglichkeiten der Bf auf die Stiftung bedeutend ist.

Maßgeblicher Gesichtspunkt für die Zurechnung der Einkünfte ist weder die Transparenz oder Intransparenz eines liechtensteinischen Gebildes noch die Entscheidungsbefugnisse des StifTERS oder Begünstigten als solche, sondern die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung (VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004).

Zurechenbarkeit von Einkünften setzt voraus, dass die Einkunftsquelle vom Zurechnungssubjekt beherrscht wird, der Steuerpflichtige also in der Hand hat, wirtschaftlich über die Quelle zu disponieren und die Art ihrer Nutzung zu bestimmen. Im Rahmen der Vermögensverwaltung geht mit der Herrschaft über die Einkunftsquelle auch das wirtschaftliche Eigentum am der Einkünfteerzielung dienenden Vermögen einher. Dem wirtschaftlichen Eigentümer von Kapitalvermögen sind somit auch die Erträge daraus zuzurechnen (vgl. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der über ein Gut wie ein Eigentümer verfügen kann, es also veräußern oder belasten kann, die Früchte daraus zieht, aber auch das Verlustrisiko trägt. Ihm kommt die tatsächliche Verfügungsgewalt zu, von der er den zivilrechtlichen Eigentümer dauerhaft wirksam ausschließen kann (vgl. VwGH 23.11.1987, 87/14/68; 12.2.1986, 894/13/34).

Liegt ein Mandatsvertrag vor, stellt dieser eine Sonderform einer Treuhandgesellschaft dar. Dabei ist entscheidend, dass der Stifter oder der Begünstigte aus dem Vertrag berechtigt ist, dem Stiftungsrat Weisungen zu erteilen, ohne dass es auf den tatsächlichen Eingriff ankäme (VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003).

In dem zwischen der Stifterin und der Treuhandgesellschaft geschlossenen Mandatsvertrag

- räumt die Stifterin in Punkt V besondere Instruktionsrechte gegen den Stiftungsrat ein, und zwar
 - einerseits sich selbst und
 - andererseits Herrn O über ihren Tod hinaus;
- verbietet sie der Treuhandgesellschaft, Herrn O als Stiftungsrat abzurufen.

Durch diese Ausgestaltung des Punktes V ergibt sich, dass ihr eigenes Weisungsrecht mit ihrem Tod untergegangen ist und nicht auf die Erben übergehen konnte. Übrig bleibt das Instruktionsrecht des Herrn O, der gleichzeitig nicht abberufbarer Stiftungsrat ist.

Die Bf war nach den Statuten und dem Beistatut bis ins Jahr 2019 nicht einmal berechtigt, Informationen von der Stiftung zu erhalten oder Einsicht in die Finanzgebarung der Stiftung zu nehmen. Ihr waren auch weder die Stiftung noch deren Organe im Streitzeitraum namentlich bekannt.

Soweit die belangte Behörde vermutet, dass Herr O sein Weisungsrecht im Sinne der Begünstigten ausübt und lediglich als Treuhänder anzusehen ist, ist überdies festzuhalten: Es entspricht nicht (nur) der Lebenserfahrung sondern in erster Linie dem Stiftungszweck und damit dem Auftrag der Stiftung an den Stiftungsrat, das Stiftungsvermögen im Sinne der Begünstigten zu verwalten. Daraus lässt sich aber kein Anspruch der Begünstigten auf eine bestimmte Art der Verwaltung oder auf konkrete Veranlagungsentscheidungen durch den Stiftungsrat ableiten und schon gar nicht ein Weisungsrecht der Begünstigten. Die Erfüllung jener Verpflichtungen, die sich aus der Organstellung zur Stiftung ergibt, führt auch nicht dazu, den Stiftungsrat zum Treuhänder des Begünstigten zu machen.

Der belangten Behörde ist nur insoweit zuzustimmen, als sich keine hinreichenden Nachweise dafür finden, dass Herr O auf sein Weisungsrecht durch bloße Nichtausübung verzichtet hätte. Eben dieses seit dem Tod der Stifterin verselbständigte Weisungsrecht verdeutlicht die eingetretene Selbständigkeit der Stiftung, die mit dem Tod der Stifterin von Mandats- auf Eigenverwaltung umgestellt worden ist, wie auch die geänderten Abrechnungsmodalitäten zeigen.

War zu Lebzeiten der Stifterin unstrittig, dass ihr weiterhin das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen zukommt, so haben sich mit ihrem Tod die Verhältnisse wesentlich geändert, und das wirtschaftliche Eigentum ist nicht auf die Erben oder Begünstigten übergegangen, sondern fällt auf die zivilrechtliche Eigentümerin - die Stiftung - zurück, weil der einzige Instruktionsberechtigte selbst Stiftungsrat ist und als einziger nicht von der Treuhandgesellschaft und damit auch nicht von anderen Personen abgesetzt werden kann, womit die Stiftung von Einflüssen von außen abgeschirmt ist.

Aus dem Hinweis der belangten Behörde, der Mandatsvertrag sei weiterhin aufrecht, weil die Treuhandgesellschaft nach wie vor Stiftungsräte entsendet, lässt sich vor dem eben Gesagten nichts für die Einkünftezurechnung an die Begünstigten gewinnen:

Zum einen ist die Betrauung der Treuhandgesellschaft mit dem Entsenden von Stiftungsräten nichts anderes, als die statutengemäße Verfügung der Stifterin über die Modalität der Einsetzung von Stiftungsräten (zu den vergleichbaren Dispositionsmöglichkeiten nach dem österreichischen PSG siehe *Arnold*, Privatstiftungsgesetz³, § 15 Rz 71). Ein darüber hinausreichender Einfluss aus der Sphäre der Rechtsnachfolger der Stifterin besteht seit ihrem Tod nicht, weil sie ihr eigenes Weisungsrecht mit ihrem Tod enden ließ.

Zum anderen käme es auch dann zu keiner Einkünftezurechnung an die Begünstigten, wenn man unterstellte, der Mandatsvertrag dauerte gemäß § 1022 liechtensteinisches ABGB über den Tod der Stifterin fort; denn damit ginge der Einfluss auf die Stiftung bloß

an die Erben über, ein Dispositionsrecht der von diesen verschiedenen Begünstigten könnte damit nicht begründet werden. Eine derartige Deutung ließe auch die von der Stifterin verfügte Konsultation der Eltern überflüssig erscheinen, die dem Stiftungsrat im Fall einer ausnahmsweisen vorzeitigen Zuwendung auferlegt ist.

Aus all diesen Erwägungen ist mit dem Ableben der Stifterin auch ihr wirtschaftliches Eigentum am Stiftungsvermögen erloschen, und die Zurechnung des Stiftungsvermögens für ertragsteuerliche Zwecke folgt dem zivilrechtlichen Eigentum, das seit dem Jahr 2000 bei der Stiftung liegt.

Die A ist in den Streitjahren auch einer inländischen Körperschaft (Privatstiftung) vergleichbar und ist daher auch aus diesem Blickwinkel als steuerliches Zurechnungssubjekt für die von ihr erzielten Einkünfte anzusehen: Eigennützigkeit, Rechtspersönlichkeit mit Registereintragung, vom Stifter unwiderruflich getrenntes Vermögen und unabhängige Leitung (vgl. VwGH 23.6.2009, 2006/13/0183; *Hofer-Moreno*, Ausländische Stiftungen im Ertragsteuerrecht - Transparenz, Intransparenz, Zurechnung, Master Thesis Universität Wien 2019, 15 mit Hinweis auf *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 277; *Bieber/Finsterer/Lehner*, ZfS 2009, 63 (127); *Hammer/Petritz*, RdW 2009, 435 (438)) sind seit dem Tod der Stifterin und damit auch im gesamten Streitzeitraum gegeben. Die Meldung u.a. der Bf als wirtschaftlich Berechtigter hat für die steuerliche Zurechnung keine Bedeutung (vgl. VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033; 30.6.2015, 2012/15/0165).

Letztlich ist anzumerken, dass die Stiftungskonstruktion auch nicht unter dem Gesichtspunkt des § 22 BAO angreifbar wäre, denn die Besteuerung der (frühestens) am 30. Geburtstag erfolgenden satzungsgemäß aus Erträgen und Substanz bestehenden (Einmal-)Zuwendung mit dem besonderen Steuersatz des § 27a EStG (vgl. § 27 Abs 5 Z 7 iVm § 124b Z 146 EStG, auf die Substanz bezogen auch "Mausefalleneffekt" genannt) erscheint nicht günstiger als die von der belangten Behörde vorgenommene jährliche Besteuerung lediglich der laufenden Erträge der Stiftung bei der Bf zum besonderen Steuersatz des § 37 Abs 8 EStG idF vor BBG 2011, BGBl I 2010/111 - die Substanz wäre erst bei einer Veräußerung durch die Bf und nur im Ausmaß stiller Reserven steuerpflichtig, sofern nicht steuerfreies Altvermögen iSd § 124b Z 185 EStG vorliegt.

Nach Anhängigkeit der Beschwerde ist bei der belangten Behörde eine Selbstanzeige eingelangt, wonach eine weitere liechtensteinerische Stiftung besteht, die jedoch transparent ist. Den diesbezüglichen ausführlichen Erwägungen in der Selbstanzeige schließt sich der erkennende Senat an. Die daraus der Bf zurechenbaren Erträge sind daher im anhängigen Verfahren zu berücksichtigen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Zurechnung von Einkünften besteht eine reichhaltige höchstgerichtliche Rechtsprechung, in deren Rahmen sich dieses Erkenntnis bewegt.

Wien, am 26. November 2019