

Zurechnung der Einkünfte einer Stiftung in Liechtenstein mit Gründerrechten an einer Anstalt in Liechtenstein

§§ 27, 27a EStG

1. Die Entscheidung behandelt die Zurechnung der Einkünfte einer Stiftung in Liechtenstein mit Gründerrechten an einer Anstalt in Liechtenstein.
2. Revision (Amtsrevision) beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2020/13/0060. Zurückweisung mit Beschluss vom 24.3.2021.

BFG 24.06.2020,
RV/7103717/2019

I)

Der Wiederaufnahmebescheid 2008 wird aufgehoben.

II)

Die Einkommensteuer 2009 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer 2009	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-31.631,19
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	499.493,14
Gesamtbetrag der Einkünfte	467.861,95
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	467.801,95
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	224.135,98
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	223.790,98
Steuer sonstige Bezüge	4.971,88
Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen	231.794,25
Einkommensteuer	460.557,11
Anrechenbare Lohnsteuer	-244.578,45
Festgesetzte Einkommensteuer	215.978,66

II)

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 6 und damit in die Zuteilungsgruppe 1102. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

Die Quellenangabe #1 etc. bezieht sich jeweils auf die Nummerierung im Vorlagebericht.

Verfahrensgang:

Strittig waren ursprünglich zwei Wiederaufnahmebescheide (Einkommensteuer 2008 und 2009) sowie die in deren Folge erlassenen Einkommensteuerbescheide für diese beiden Jahre. Zwischenzeitlich wurde über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2009 vom Bundesfinanzgericht (kurz BFG) entschieden und diese - aufgrund einer vom Beschwerdeführer erstatteten Selbstanzeige über nicht erklärte Zuflüsse - als unbegründet abgewiesen (BFG 10.2.2020, RV/7103718/2019). Offen blieben deshalb die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid 2008 sowie die Einkommensteuersachbescheide 2008 und 2009.

Bekämpfte Bescheide

Der Einkommensteuererstbescheid 2008 erging am 26. Juli 2010 erklärungsgemäß und berücksichtigte ausschließlich inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und nichtselbständiger Arbeit.

Auch der Einkommensteuererstbescheid 2009 erging am 12. August 2011 erklärungsgemäß. Er berücksichtigte neben inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und nichtselbständiger Arbeit auch ausländische Kapitalerträge ohne Kapitalertragsteuerabzug von EUR 827.177,00 (Kapitalertragsteuer daraus EUR 206.794,25).

Die Wiederaufnahme dieses Einkommensteuerverfahrens mit dem nun bekämpften Bescheid vom 5. Juli 2016 erfolgte nach Abschluss einer Außenprüfung der Jahre 2008 bis 2012 beim Beschwerdeführer (kurz Bf.). Der Wiederaufnahmebescheid verweist auf den Prüfbericht (29. Juni 2016; ABNr. ***1####/13***) bzw. die diesbezügliche Niederschrift.

Schon mit Schriftsatz vom 23. Juli 2013 hatte der Bf. im Rahmen dieses Verfahrens eine Selbstanzeige erstattet und unter anderem bekanntgegeben, dass er Begünstigter der ***M-Stiftung*** (kurz M-Stiftung, siehe unten) gewesen sei. Im Jahr 2009 habe diese einen Betrag von EUR 100.000,00 zur Finanzierung eines Privatkaufes in die USA überwiesen. Diese Ausschüttung sei bei Erstellung der Einkommensteuererklärung 2009 irrtümlich nicht angegeben worden. Die Gesamtausschüttung 2009 ergibt sich daraus mit EUR 927.177,00 anstatt der bisherigen EUR 827.177,00 und die daraus resultierende Steuernachforderung betrage EUR 25.000,00 (EUR 231.794,25 anstatt EUR 206.794,25).

Zur noch strittigen Wiederaufnahme des Verfahrens 2008 enthält der Bericht die folgende wörtlich wiedergegebene Aussage:

"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2008- 2011	Tz. 3, 4, 5

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen."

1. Tz 3 des Prüfberichtes

Im Prüfbericht verwies das Finanzamt (kurz FA) in Tz 3 auf die Selbstanzeige zum Kalenderjahr 2009.

1. Tz 4 des Prüfberichtes

Tz 4 des Berichtes enthält Ausführungen zur M-Stiftung. Danach sei der Bf. deren Alleinbegünstigter gewesen. Die M-Stiftung sei treuhändig durch die ***J*Inc*** (Road Town, Tortola, British Virgin Island) gegründet und verwaltet worden. Diese "kontrollierte" Stiftung sei transparent, weil der wirtschaftliche Stifter oder der Begünstigte (gemeint der Bf.) über das Vermögen der Gesellschaft ebenso frei verfügen könne wie über das Eigene. Somit seien die Einkünfte auch diesem zuzurechnen insbesondere, weil die Stiftungsstatuten eindeutig ein Recht auf Widerruf und Änderungsbefugnisse vorsähen. 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.

Zur Überprüfung der Transparenz seien vom FA um folgende Unterlagen ersucht worden:

- Satzungsgrundlagen (jeweils in allen Fassungen seit Errichtung der Stiftung)

- Stiftungsurkunde (Statuten)
- Stiftungszusatzurkunde (Beistatuten)
- Sämtliche Reglemente
- Geschäftsordnungen der Stiftungsorgane
- Letter of Wishes
- Gründungsanzeige und Amts- bzw. Hinterlegungsbestätigung

- falls die Vermögensstruktur fiduziarisch errichtet wurde:

- Gründungsauftrag bzw. dessen Inhalte
- Erteilte Vollmachten bzw. deren Inhalte
- alle vorhandenen Mandatsverträge bzw. deren Inhalte

- falls keine Mandatsverträge bestehen:

- schriftliche eidesstattliche Erklärung aller Stiftungsräte, dass aktuell keine Mandatsverträge bestehen und auch in der Vergangenheit keine bestanden haben und keine Weisungsgebundenheit gegenüber sonstigen Personen oder Gremien besteht oder bestanden hat (z. B. Stifter, Begünstigte, andere Stiftungsorgane wie etwa Beiräte, Protektor, Kurator, Kollator);
- Bankbestätigung, wem hinsichtlich der Konten der Stiftung eine Zeichnungsberechtigung zukommt;

-sämtliche Zuwendungsbeschlüsse

-Namen sämtlicher Organwalter der Stiftungsorgane (alle seit Errichtung der Stiftung)

- Werden juristische Personen als Organwalter eingesetzt, Name der natürlichen Personen, die diese Funktionen faktisch ausgeübt bzw. wahrgenommen haben.

Die Unterlagen hätten nicht vollständig vorgelegt werden können. Vorgelegt seien worden:

- Amtsbestätigung des Grundbuch- und Öffentlichkeitsregisteramtes des FL
- Eidesstattliche Erklärung des Herrn ***RN*** vom 26.4.2016
- Gründungsauftrag und Vollmacht vom 12.4.2007
- Mandatsvertrag in Bezug auf die ***L-Anstalt***
- Profil der Geschäftsbeziehung (Hintergrundinformation) der Volksbank Vaduz
- Statuten vom 24.4.2007
- Stiftungsurkunde vom 24.4.2007
- Zessions-Erklärung vom 28.8.2007 (Abtretung der Gründungsrechte der ***L-Anstalt***)

Der Mandatsvertrag vom 29. Oktober 2008 zwischen der M-Stiftung und der ***J*Treuhand*Anstalt*** (Vaduz) (Anmerkung: gemeint ist hier der Mandatsvertrag in Bezug auf die L-Anstalt; siehe unten) stelle ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass auch zwischen der M-Stiftung und deren Gründer (dem Bf.) ein (konkludenter) Mandatsvertrag bestanden haben müsse.

Auftraggeber des Mandatsvertrages vom 29. Oktober 2008 sei die M-Stiftung, deren Stiftungsrat aus ***CR*** (Arbeitnehmer der ***J*Inc***, Vaduz) sowie der ***J*Inc***, Road Town, Tortola, BVI bestand. Beauftragte sei die ***J*Treuhand*Anstalt*** (Vaduz) gewesen, die sowohl die Organe der M-Stiftung als auch die Organe der Anstalt zur Verfügung gestellt hat. Verwaltungsrat der Anstalt seien ebenfalls die ***J*Inc***, Road Town, Tortola, BVI, sowie ***HM*** (ebenfalls Arbeitnehmer der ***J*Inc***, Vaduz) gewesen.

Die Organe der Anstalt seien nachweislich weisungsgebunden gewesen (Mandatsvertrag) und zwar der M-Stiftung bzw. deren Organen gegenüber. Nachdem sich die Weisungsbindung letztlich auf die ausübenden Organe beziehe, sei es für das FA nicht verständlich, weshalb die von der ***J*Inc*** (Vaduz) zur Verfügung gestellten Organe zwar bei der Funktionsausübung als Verwaltungsrat (im Wesentlichen sich selbst) weisungsgebunden gewesen sein sollen, jedoch bei der Ausübung der Stiftungsratsfunktion für die M-Stiftung den Stiftern/Begünstigten gegenüber weisungsfrei gewesen wären.

Der Grund für den Abschluss eines Mandatsvertrages bei grundsätzlich bestehender Personenidentität der Organe in der Anstalt und in der M-Stiftung (bzw. sind die Organe jeweils von der ***J*Inc***, Vaduz zur Verfügung gestellt worden) könne aus Sicht des FA nur darin liegen, dass auch ein (allfällig konkludenter) Mandatsvertrag zwischen Stifter und Stiftungsrat der M-Stiftung bestanden habe. Die ***J*Inc*** (Vaduz) habe auch die Organe der M-Stiftung zur Verfügung gestellt bzw. die M-Stiftung treuhänderisch errichtet.

[...]

Ungeklärt sei auch, aus welchen Gründen die M-Stiftung im Jahr 2012 aufgelöst worden sei. Die M-Stiftung sei laut Stiftungsstatuten vom 24. Juli 2007 (Art. 18) unwiderruflich errichtet worden. Stiftungszweck sei die Bestreitung der Kosten der Erziehung und Bildung, der Ausstattung und Unterstützung sowie des Lebensunterhaltes im Allgemeinen. Die Auflösung der M-Stiftung könne daher nur aufgrund des Nichterreichens des Stiftungszweckes erfolgt sein.

Weiters habe der Bf. für das Veranlagungsjahr 2009 Zuwendungen der M-Stiftung in Höhe von EUR 827.177,00 Stiftung als Einkünfte aus KV sowie für das Veranlagungsjahr 2010 Zuwendungen von EUR 358.050,00 in seiner Steuererklärung erklärt. Auch aus der Höhe der Zuwendungen an ihn lasse sich aus Sicht des FA schließen, dass dieser Einflussnahmemöglichkeiten auf den Stiftungsrat gehabt habe.

Vergleiche man die im Prüfungsverfahren festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (für 2008 EUR 994.538,25 sowie für 2009 EUR 2.001.548,20), die sich auf gesamt EUR 2.996.086,45 beliefen, mit den vom Bf. erklärten Zuwendungen aus der M-Stiftung (2009 EUR 827.177,00 + EUR 100.000,00 lt. Selbstanzeige; 2010 EUR 358.050,00; 2012 lt. Selbstanzeige EUR 250.800,00), so ergebe sich eine Differenz von EUR 1.460.059,45. Zuwendungen von ausländischen Stiftungen seien bei einem in Österreich ansässigen Begünstigten als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 zu qualifizieren. Der Steuersatz betrage 25 % (§ 27a Abs. 1 EStG 1988).

Die Einkünfte, die aus den Transaktionen der Veräußerung von ***LLL***-Anleihen der ***Bank/Österreich*** an die ***KundeA*** erzielt wurden, seien aus Sicht des FA dem Bf. zuzurechnen und stellen bei diesem Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar (er sei Investmentbanker).

Das FA brachte in der Folge die vom Bf. selbst für 2009 und 2010 erklärten Einkünfte aus ausländischen Kapitalerträgen ohne Kapitalertragsteuer nicht zum Ansatz und reduzierte diese auf EUR 0,00.

1. Tz 5 des Prüfberichtes

In Tz 5 des Berichtes äußert sich das FA zur ***L-Anstalt*** (in Folge kurz L-Anstalt). Sie sei ertragsteuerlich als transparent zu behandeln und ihre Vermögenswerte sowie erzielten Anstaltserträge seien dem Bf. zuzurechnen.

Diese L-Anstalt sei fiduziarisch von der ***J*** Treuhand Anstalt errichtet worden. Laut ihren Statuten sei diese auch Inhaberin der Gründerrechte. Diese Gründerrechte habe der Treuhänder an die M-Stiftung mit Zessionserklärung vom 28. August 2007 zu 30% zediert.

Die L-Anstalt sei von zwei (***B-Stiftung*** und die M-Stiftung) Stiftungen nach Liechtensteiner Recht gegründet worden, die beide als transparent anzusehen seien.

Die ***B-Stiftung*** (in Folge kurz B-Stiftung) sei von ***Geschäftspartner D*** (in Folge kurz Geschäftspartner_D) und die M-Stiftung vom Bf. errichtet worden. Beide seien bzw. waren Investmentbanker und Gesellschafter der Investmentgesellschaft ***MANAGEMENT-GMBH*** (kurz MANAGEMENT-GMBH).

Es sei der ***Bank/Österreich*** über die L-Anstalt ermöglicht worden, nahezu wertlose ***LLL***-Anleihen weit über dem Marktpreis in die liechtensteinische L-Anstalt zu verschieben, um sie später gegen Kauf einer sehr niedrig verzinsten Anleihe (***KundeA*** Repo Note namens "***QQQ***") an die französische ***KundeA*** weiterzuverkaufen. Die ***KundeA*** Repo Note ("***QQQ***") habe die L-Anstalt wiederum der ***Bank/Österreich*** weiterverkauft und dabei einen (buchhalterischen) Gewinn von EUR 1.087.500,00 erzielt.

Laut Sachverhaltsdarstellung des Bf. "gehöre" die L-Anstalt zu 70% der B-Stiftung und zu 30% der M-Stiftung.

Im weiteren Verfahrensverlauf sei ein zwischen der M-Stiftung und der ***J*** Treuhand Anstalt abgeschlossener Mandatsvertrag vom 29. Oktober 2008 vorgelegt worden. Danach sei der Treuhänder verpflichtet, ausschließlich entsprechend den Instruktionen der M-Stiftung tätig zu werden. Das FA gehe davon aus, dass die M-Stiftung (ertragsteuerlich) ein transparentes Gebilde handle, der der Bf. maßgeblichen Einfluss auf die ihre Gestion nehmen könne und können habe) und dass die der L-Anstalt zivilrechtlich übertragene Vermögenswerte sowie die daraus resultierenden Erträge/Einkünfte ertragsteuerlich weiterhin dem Bf. als Begünstigten der M-Stiftung zuzurechnen seien (§§ 21 bis 24 BAO).

Das FA begründete dies damit, eine Anstalt mit Gründerrechten weise grundsätzlich unternehmensähnliche Züge auf und könnte daher nicht als stiftungsähnliche Anstalt, sondern als körperschaftliche Anstalt anzusehen sein. Hier gebe es aber Begünstigte (§ 6 der Statuten), was für eine Stiftungsähnlichkeit der Anstalt spreche. Dem Gründer als oberstem Organ der Anstalt seien von Gesetzes wegen dauernde Einfluss- und Gestaltungsmöglichkeiten eingeräumt, die in Summe die sogenannten "Gründerrechte" bildeten (Art. 541 ff PGR). Den Gründern sei im konkreten Fall (§ 8 der Statuten vom 28. August 2007) unter anderem die Bestellung und Abberufung des Verwaltungsrates (auch ohne wichtigen Grund) und der Revisionsstelle vorbehalten. Weiters sei festgehalten, dass die Begünstigten in einem Beistatut zu bezeichnen seien. Das sei unter anderem die M-Stiftung (zu 30%).

Die M-Stiftung (Errichter und Begünstigter ist der Bf.) sei unter anderem Inhaberin der Gründerrechte und gleichzeitig Begünstigte der L-Anstalt (Beistatut vom 29. Oktober 2008). Nachdem auch die M-Stiftung ertragsteuerlich als transparent anzusehen sei, kämen die Verfügungs- sowie Einflussnahmerechte am Anstaltsvermögen sowie an den -erträgen dem Begünstigten dieser Stiftung und somit dem Bf. zu (Anteil am Vermögen sowie an den Erträgen 30%).

Sei der Inhaber der Gründungsrechte gleichzeitig Begünstigter, so sei aus Sicht des FA davon auszugehen, dass es dem Inhaber der Gründerrechte aufgrund der ihm zustehenden organschaftlichen Verwaltungsrechte ermöglicht wird, das in der Anstalt verkörperte Zweckvermögen zu beherrschen (Hinweis auf *Kohlegger*, Liechtenstein - Steueroase oder Wirtschaftszentrum? Rechtsfälle aus der Praxis des Fürstlich Liechtensteinischen Obersten Gerichtshofes; OJZ 1990, 577). Durch die organschaftliche Stellung könne über die Vermögenswerte bestimmt werden.

Aus dem Mandatsvertrag vom 29. Oktober 2008 ergebe sich darüber hinaus, dass dem Bf. umfassende Einflussnahmerechte hinsichtlich des Vermögens der L-Anstalt sowie der daraus erzielten Erträge/Einkünfte zukomme, wobei diese über die zwischengeschaltete M-Stiftung ausgeübt würden bzw. worden seien. Die L-Anstalt sei daher ertragsteuerlich als transparent anzusehen.

Die Zurechnung des Anstaltsvermögens sowie der daraus resultierenden Erträge habe daher (mit 30%) an den Bf. zu erfolgen. Aufgrund der Gesellschaftsform handle es sich bei den Einkünften um Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb.

Die L-Anstalt sei stiftungsähnlich ausgestaltet, was dazu führen könne, dass sie als transparent und damit nicht als Körperschaftsteuersubjekt einzustufen ist (vgl. BFG vom 27.2.2014, RV/6100084/2013). Aufgrund des bestehenden Mandatsvertrages sowie der an die M-Stiftung zedierten Gründerrechte sei diese Anstalt aus Sicht des FA steuerlich nicht Zurechnungssubjekt der ihr zivilrechtlich übertragenen Vermögenswerte bzw. der aus den Transaktionen erzielten Erträge.

In der Folge brachte das FA beim Bf. in den Jahren 2008 EUR 944.538,25 und 2009 EUR 2.001.548,20 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Ansatz.

In Tz 6 des Berichtes wies es noch zusätzlich darauf hin, die Tatsache, dass die M-Stiftung nicht im EU-Gemeinschaftsgebiet, sondern in der Steueroase FL errichtet worden sei, lasse auf Missbrauch (§ 22 BAO) schließen, da mit Liechtenstein keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestanden habe. Die gegen Missbrauch sprechende Niederlassungsfreiheit sei auf die EU beschränkt.

Beschwerde

Dagegen ergriff der Bf. mit Schriftsätzen vom 28. Juli 2018 rechtzeitig Beschwerde.

1.2.1 Wiederaufnahme

Die Wiederaufnahme sei damit begründet worden, dass dem FA neue Unterlagen betreffend das Verhältnis zwischen der M-Stiftung und der L-Anstalt bzw. deren angeblicher steuerlicher Transparenz vorgelegt worden seien. Diese Begründung sei für eine Wiederaufnahme betreffend den Bf. nicht geeignet, weil ihn diese neuen Tatsachen nicht beträfen. Diese Unterlagen bezögen sich (nur) auf das Geschäftsverhältnis zwischen dieser Anstalt und der Stiftung, nicht aber auf die Sphäre des Bf. Die L-Anstalt stehe lediglich im (Mit-)Eigentum der M-Stiftung.

Die vom FA angeführten Tatsachen könnten allenfalls um neue, zweckdienlich Tatsachen für die Beurteilung der L-Anstalt handeln, nicht aber für die Einkommensteuer des Bf.

Für die Unterstellung einer Einflussnahme des Bf. auf die M-Stiftung sowie deren Behandlung als transparent seien neue Beweise oder Tatsachen erforderlich, die sich auf den Bf. und sein Verhältnis zur M-Stiftung beziehen (z.B. neue Stiftungsurkunden oder sonstige Verträge, die das Verhältnis des Bf. zur M-Stiftung betreffen).

Nachdem sämtliche Unterlagen betreffend die M-Stiftung bereits 2009 an das Finanzamt übermittelt worden seien und mit 27. Jänner 2009 die steuerliche Intransparenz dieser Stiftung bescheidmäßig festgestellt worden sei, seien in der Außenprüfung der Jahre 2008 bis 2012 keine neuen Tatsachen hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer des Bf. rechtfertigen würden.

Zum Beweis dafür legte der Bf. die Kopie eines Schreibens an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vom 12. Jänner 2009 vor, mit dem die Statuten und das Beistatut der M-Stiftung, ein Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister Liechtenstein und eine Schenkungssteueranmeldung vom 27. Oktober 2008 vorgelegt wurden. In diesem Schreiben wurde darauf hingewiesen, dass kein Mandatsvertrag abgeschlossen worden sei. Als Beilage findet sich auch ein mit 27. Jänner 2009 datierter Schenkungssteuerbescheid für die Widmung von CHF 30.000,00 am 30. Juli 2008, der als Begründung den Satz enthält, dass die Hingabe deshalb Schenkungssteuer auslöst, weil es sich um eine intransparente Stiftung handle.

Die Beschwerde führt aus, die Begründung der Wiederaufnahme beziehe sich ausdrücklich auf die steuerliche Transparenz der L-Anstalt und sei daher für eine Wiederaufnahme beim Bf., der an dieser Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt beteiligt gewesen sei, ungeeignet.

1.2.2 Sachbescheide

Inhaltlich bestritt der Bf., dass er über das Vermögen der M-Stiftung wie ein Eigentümer verfügen konnte. Diese Annahme des FA bleibe auf der Vermutungsebene und stehe in Widerspruch zur vorliegenden Bankbestätigung, in welcher die Stiftung als "wirtschaftlich berechnete Person" geführt werde.

Die Begründung der "Transparenz" der M-Stiftung mit dem Widerrufsrecht des Stifters sei rechtswidrig. Für die Transparenzbeurteilung ausländischer Körperschaften seien die gleichen Kriterien heranzuziehen, wie bei inländischen Körperschaften, und eine Vielzahl der österreichischen (intransparenten) Privatstiftungen sehe solche Widerrufsrechte für den Stifter vor.

Sämtliche angeforderte Unterlagen zur Transparenzbeurteilung seien übermittelt worden, sofern sie existieren. Statuten und Beistatuten seien bereits 2009 übermittelt worden und aus dem Prüfungsbericht sei nicht erkennbar, welche konkreten Unterlagen fehlen.

Es existiere kein Mandatsvertrag zwischen dem Bf. und der M-Stiftung.

Die Höhe der Zuwendungen lasse nicht auf eine Einflussnahme des Stifters auf die Stiftung schließen, weil keine Zusammenhänge zwischen Zuwendungshöhe und Einflussnahmemöglichkeit auf eine Stiftung bestehen. Solche seien auch nicht nachgewiesen worden.

Weiters sei falsch, dass auch die L-Anstalt transparent zu besteuern sei. Auch sie sei stiftungs- und kapitalgesellschaftsähnlich gewesen. Falsch sei auch die Annahme, diese Anstalt habe nur ein einziges Investmentgeschäft ("***LLL***/***Bank/Österreich***) getätigt.

Der Bf. werde im Mandatsvertrag vom 29. Oktober 2008 zwischen der M-Stiftung und der L-Anstalt nicht einmal erwähnt. Es handle sich hier um einen (Geschäftsbesorgungs-)Vertrag, der die Sphäre des Bf. in keiner Weise tangiere.

Auch die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltungsform, weil die Stiftung nicht in der Europäischen Union, sondern einer "Steueroase" errichtet worden sei, stelle alle Nicht-EU-Staaten mit niedrigeren Steuersätzen rechtswidrig unter "Generalverdacht".

Bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung sei der wirtschaftliche Grund und die historische Entstehungsgeschichte der L-Anstalt festgehalten. Sie diene dazu, das Geschäftsmodell der MANAGEMENT-GMBH (siehe unten) internationaler aufzustellen. Beispielsweise habe der Auftrag gewonnen werden können, einen Commercial Real Estate Manager in London aufzubauen. Um die internationale Tätigkeit auch mit einer angemessenen internationalen Struktur durchzuführen, sei die Beteiligungs GmbH (siehe unten) errichtet worden und deren Anteile in die Stiftungen in Liechtenstein eingebracht worden. Diese Struktur sei der FMA (Finanzmarktaufsicht) im Detail erläutert und von ihr genehmigt worden.

Schon das zeige deutlich, dass es sich um keine ungewöhnliche Gestaltung handeln könne, da die die FMA diese Struktur sonst nicht genehmigt hätte. Durch den Zerfall der Investment Bank ***LLL*** sei das Geschäftsmodell der MANAGEMENT-GMBH nicht mehr gegeben und die Struktur nicht mehr verwendbar gewesen.

Da die Stiftungen bereits existiert hätten und bereits kapitalisiert gewesen seien, habe man sich entschieden, diese Struktur beizubehalten. Sie sei nicht gesondert für die L-Anstalt hergestellt, sondern bereits aufgrund der geplanten Tätigkeiten der MANAGEMENT-GMBH vorhanden gewesen. Dass die L-Anstalt ihre Tätigkeit in Liechtenstein entfaltet, hätten die Stiftungsvorstände entschieden und entziehe sich dem Einflussbereich des Bf.. Es sei aber nachvollziehbar und keinesfalls ungewöhnlich, dass eine internationale Investmenttätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft, die von einer liechtensteinischen Stiftung bzw. Treuhandgesellschaft errichtet und von einem liechtensteinischen Investmentbanker (**AN*FL**) durchgeführt wird, dort auch ihren Sitz habe.

Weiters sei zu beachten, dass die Tätigkeit in Liechtenstein außersteuerliche Gründe gehabt habe, nämlich einen international angemessenen Auftritt und die Tätigkeit durch einen liechtensteinischen Mitarbeiter. Eine Gesellschaft in Liechtenstein sei zudem für EU-Kunden (z.B. österreichische Banken) vorteilhaft, um sensible Transaktionen zu schützen.

Missbrauch sei schon deshalb auszuschließen, weil die Genehmigung der vorliegenden Struktur durch die FMA ein deutliches Indiz dafür sei, dass keine ungewöhnliche Gestaltung vorlag.

Zudem sei die Transparenzprüfung der M-Stiftung durch das FA bereits im Zuge der Gründung der Stiftung erfolgt. Mit Bescheid vom 27. Jänner 2009 habe dieses die M-Stiftung zu Recht als intransparente Stiftung besteuert (gemeint hier der Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern; siehe oben).

Bei der Beurteilung der Transparenz der M-Stiftung sei auf die Stiftung selbst und ihr Verhältnis zum Begünstigten abzustellen. Zu keinem Zeitpunkt sei eine Einflussnahmemöglichkeit des Bf. auf die M-Stiftung gegeben gewesen. Das sei unabhängig von einer Transparenz der L-Anstalt.

Das FA habe keine Tatsachen festgestellt, die geeignet wären, die bisherige Intransparenz-Beurteilung zu widerlegen. Es äußere nur unrichtige, unbewiesene und in Widerspruch zu den vorliegenden Urkunden stehende profiskalische Vermutungen, die sich darauf stützen, der Bf. habe die Möglichkeit gehabt, über das Vermögen der M-Stiftung wie über sein eigenes Vermögen verfügen können.

Schon deshalb müsse nicht darauf eingegangen werden, dass in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden die Ergebnisse der L-Anstalt ohne jede Umrechnung im Sinne des § 2 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 als Betriebsstätteninkünfte berücksichtigt worden seien. Außerdem seien Aufwandspositionen der M-Stiftung, die bei einer transparenten Behandlung ebenfalls auf Ebene des Bf. berücksichtigt werden müssten, nicht abgezogen worden.

Mit Schriftsatz vom 19. August 2018 übermittelte der Bf. ein Schreiben der **J** Treuhand Anstalt vom 29. Juli 2016, das dazu dienen solle, die unbegründete Annahme des FA zu widerlegen, der Vertrag zwischen der M-Stiftung und der L-Anstalt hätte nur existiert, weil auch ein Mandatsvertrag zwischen der M-Stiftung und dem Bf. bestanden habe.

In diesem Schreiben führte die **J** Treuhand Anstalt u.a. aus, bei der L-Anstalt habe es sich um eine Anstalt mit Gründerrechten gehandelt, die deren Inhaber (M-Stiftung) gegenüber rechenschaftspflichtig war. Im Gegensatz zur M-Stiftung, die weisungsfrei gewesen sei, habe die L-Anstalt mit der M-Stiftung einen Inhaber der Gründerrechte als oberstes Organ gehabt und sei diesem unter anderem die Bestellung und Abberufung des Verwaltungsrates oblegen.

Bei Bedarf könne die Treuhandanstalt zusätzlich bestätigen, dass es keinen Mandatsvertrag, schriftlich, mündlich oder konkludent zwischen dem Bf. und der **J*Treuhand*Anstalt** betreffend der L-Anstalt gegeben hat bzw. dass mit dem bestehenden Mandatsvertrag zwischen der M-Stiftung und der **J** Treuhand Anstalt keinerlei Mandatsverhältnis mit dem Bf. begründet worden sei.

Beschwerdevorentscheidung

Das FA forderte daraufhin den Bf. mit Schreiben vom 18. April 2018 auf, den Schriftverkehr mit der FMA vorzulegen und nachzuweisen, an wen das Stiftungsvermögen der M-Stiftung bei deren Löschung im Jahr 2012 floss und wer nach deren Auflösung der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögens war.

Der Bf. legte mit Schreiben vom 16. Mai 2018 FMA-Unterlagen (#103) vor und wies darauf hin, dass zahlreiche Dokumente 2012 im Zuge einer Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden seien und nicht mehr verfügbar seien. Diese könnten bei der zuständigen Staatsanwaltschaft angefordert werden. Bei der Auflösung der M-Stiftung sei kein Vermögen mehr vorhanden gewesen (siehe Sachverhalt).

Das FA wies die Beschwerden mit mehreren Beschwerdevorentscheidungen (jeweils vom 6. September 2018) als unbegründet ab.

1.3.1 Wiederaufnahmen

Bezüglich der Wiederaufnahmen führte das FA aus, die Urkundenvorlage im Jahr 2009 betreffe das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern. Da das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei (VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135), habe diese Vorlage keine Auswirkungen auf den Kenntnisstand des zuständigen Finanzamts Wien 8/16/17. Diesem seien die in Tz 3, 4 und 5 angeführten Unterlagen erstmals im Zuge der Außenprüfung bekannt geworden. Sie seien damit neu hervorgekommen.

Gem. § 166 BAO komme im Abgabenverfahren alles als Beweismittel in Betracht, was zu Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Wie unter "Tz 7 Wiederaufnahme des Verfahrens" angeführt, bezögen sich die neuen Beweise auf Urkunden im Zusammenhang mit der L-Anstalt und der M-Stiftung und seien im Zuge der Außenprüfung vorgelegt worden.

Die Unterlagen beträfen alle Rechtsbeziehungen (insbesondere des Bf. zur M-Stiftung, der ***J*Inc*** zur M-Stiftung und zur L-Anstalt, sowie der M-Stiftung zur L-Anstalt). Die Würdigung all dieser Rechtsverhältnisse sei erforderlich, um den abgabenrelevanten Sachverhalt betreffend den Bf. zu ermitteln. So habe eben durch die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen festgestellt werden können, dass der Bf. aufgrund der Transparenz der M-Stiftung sowie der L-Anstalt der wirtschaftliche Eigentümer an deren Vermögen gewesen sei und daher die Einkünfte aus Kapitalvermögen ihm direkt zuzurechnen seien.

Nähere Ausführungen zu dieser Feststellung bzw. rechtlichen Würdigung der neu hervorgekommenen Unterlagen mögen der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung betreffend die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 entnommen werden.

1.3.2 Sachbescheide

Zu den Sachbescheiden führte das FA aus, aus der Zusammenschau der Unterlagen zur M-Stiftung und zur L-Anstalt ergebe sich ein derartig ungewöhnlicher und eigenartiger Sachverhalt, dass er nur dann sinnvoll erscheine, wenn angenommen werden kann, dass der Bf. der tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte der M-Stiftung war z.B. indem er seitens des Stiftungsrates (Art 8 b der Stiftungsstatuten) die Ausübung der Befugnisse des Stiftungsrates der M-Stiftung übertragen bekam bzw. als Bevollmächtigter ernannt wurde. Ebenso wahrscheinlich sei auch die Übertragung der Geschäftsführung der L-Anstalt durch den Verwaltungsrat gem. § 10 der Statuten der L-Anstalt.

Das FA nahm dabei insbesondere Bezug darauf, dass es Statuten mit außergewöhnlich weitreichenden Befugnissen für den Stiftungsrat gebe, ohne gleichzeitig Richtlinien für die Ausübung dieser Befugnisse vorzugeben. Gleichzeitig enthielten die Statuten relativ viele und ausführliche Regelungen für den verpflichtend zu bestellenden Stellvertreter.

Die Gründungsrechte an der L-Anstalt seien von der ***J*Inc*** am Tag der Gründung an die M-Stiftung abgetreten worde, obwohl über die ***J*Inc*** und die ***J*Treuhand*Anstalt*** eine Personenidentität in der Geschäftsführung beider Körperschaften bestanden habe. Danach habe die M-Stiftung zu 30% mit der ***J*** Treuhand Anstalt einen Mandatsvertrag abgeschlossen, wonach die ***J*Treuhand*Anstalt*** für die L-Anstalt wiederum die ***J*** Management Inc. als Verwaltungsrat beauftragt.

Dazu zitierte das FA Art. 4, 7, 8, 10 und 18 der Statuten der M-Stiftung vom 24. April 2007 (siehe unten) und würdigte diese wie folgt:

Die Freiheiten des Stiftungsrates der M-Stiftung seien derartig groß (kann das Vermögen nach freiem Ermessen verwalten, kann Ausschüttungen an andere als die Begünstigten vornehmen, kann nach freiem Ermessen Begünstigungen abändern, haftet nur für vorsätzliche und grob fahrlässige Pflichtverletzungen, kann die Stiftung auflösen wenn "der Zweck der Stiftung nicht mehr sinnvoll erreicht werden kann" [das wäre wann?]) und kann dann nach freiem Ermessen das vorhandene Stiftungsvermögen an Mitglieder des Begünstigtenkreises auszahlen), dass dies nur dann glaubhaft ist, wenn der Stifter (der Bf.) entweder gem. § 8 die Geschäfte vom Stiftungsrat übertragen bekam bzw. als Stellvertreter des Stiftungsrates alle Entscheidungen trifft oder dass es eben eine weitere Vereinbarung gibt, der zufolge der Bf. die Dispositionsbefugnis über das Vermögen der M-Stiftung behält.

Demgegenüber erscheine die Möglichkeit, dass ein Privater sein Vermögen in eine liechtensteinische Stiftung überträgt und dem Stiftungsrat derartige Freiheiten überlässt (z.B., dass der Stiftungsrat sein Vermögen nach freiem Ermessen verwalten und veranlagen kann und nach freiem Ermessen die Voraussetzung für eine Begünstigung sowie deren Inhalt zu bestimmen und diese wiederum abzuändern oder zu entziehen kann, das alles ohne Ermessens-Richtlinien und nur Haftung für grobe Fahrlässigkeit und Vorsatz!!!) äußerst unwahrscheinlich!

Aus dem Beistatut der L-Anstalt vom 29. Oktober 2008 gehe hervor, dass für die ***J*** Treuhand Anstalt die gleichen Personen (nämlich ***KS*** und ***RN***) zeichnungsberechtigt sind wie für die ***J*Inc*** (für die It. Schreiben vom 15. Oktober 2009 jeweils kollektiv zu zweit zeichnungsberechtigt sind: ***KS***, ***RN*** und ***HM***). Dass also die ***J*Treuhand*Anstalt*** die Gründungsrechte an der L-Anstalt am Tag der Gründung an die M-Stiftung abtritt und sodann die M-Stiftung zu 30% mit der ***J*** Treuhand Anstalt einen Mandatsvertrag abschließt, wonach die ***J*Treuhand*Anstalt*** für die L-Anstalt einen Verwaltungsrat bestehend wiederum aus der ***J*** Management Inc. beauftragt, sei einfach unverständlich und der Beschwerdeführer habe bisher keine plausible Erklärung für die Sinnhaftigkeit dieser Vorgangsweise bringen können. Dieser Sinn erschließe sich wieder nur in der Zusammenschau mit § 10 der Statuten der L-Anstalt, wonach der Verwaltungsrat "die Verwaltung und Geschäftsführung ganz oder teilweise an eines seiner Mitglieder oder an dritte Personen übertragen" kann; "ebenso kann er Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte bestellen" und der Annahme, dass der offiziell aufzuseheinende Verwaltungsrat in verdeckter Weise anderen Personen (z.B. die jeweiligen Begünstigten der M-Stiftung (30%) und B-Stiftung (70%), also dem Bf. und Geschäftspartner_D) die Geschäftsführung der L-Anstalt übertragen hat.

Diese Überlegungen ließen zusammen mit den Erklärungen der ***J*Inc***, dass der Bf. der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögens der M-Stiftung war, und die M-Stiftung (zumindest zu 30%) die wirtschaftliche Eigentümerin des Vermögens der L-Stiftung gewesen ist, das FA zur Überzeugung gelangen, dass mit überragender Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass der Bf. der wirtschaftliche Eigentümer der Vermögen der M-Stiftung und der L-Anstalt (30%) war und die entsprechenden Einkünfte ihm daher direkt zuzurechnen sind.

1.4 Vorlageanträge und Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Der Bf. reagierte darauf mit einem nicht weiter begründeten Vorlageantrag bezüglich der Wiederaufnahmebescheide sowie einem Vorlageantrag bezüglich der Sachbescheide mit einer zusätzlichen Begründung (jeweils vom 4. Oktober 2018).

Aufbauend auf dem - unstrittig vorliegenden Mandatsvertrag zwischen der L-Anstalt und der M-Stiftung - unterstelle das FA ohne weiteren Nachweis auch einen Mandatsvertrag zwischen dem Bf. und dieser Stiftung oder zumindest eine ausreichende Einflussmöglichkeit des Bf. auf sie.

Dabei missverstehe das FA mehrere Dinge.

1. Der Stiftungsrat der M-Stiftung sei nicht völlig frei in seiner Entscheidung, an wen die Stiftung Zuwendungen leistet und könne Begünstigte nicht vollkommen selbständig bestimmen. Die Wahl des Begünstigtenkreises sei ausschließlich dem Stifter vorbehalten (Art 7a der Statuten).
2. Die Erklärung der L-Anstalt gegenüber der ***Bank/Österreich*** ***Bank/Österreich***besage nur, dass der Bf. Begünstigter gewesen sei und eben keine Einflussnahme gehabt habe. Dass das Formular aus Banksicht einen wirtschaftlichen Eigentümer definiert, ändere nichts daran, dass der Bf. lediglich Begünstigter gewesen sei. Es habe sich keinesfalls um das wirtschaftliche Eigentum im Sinne des Steuerrechts gehandelt.
3. Der Bf. rügte, das FA habe den Sachverhalt zwar als ungewöhnlich und eigenartig bezeichnet, aber nicht aufgezeigt, was es bei derartigen wirtschaftlichen Konstellationen in dieser eher schwierigen Branche für gewöhnlich und nicht eigenartig hält. Es stelle eine unüberprüfbare Pauschalbehauptung auf und ignoriere, dass der wirtschaftliche Hintergrund der Struktur, das standardisierte Vorgehen der ***J*** in Sachen Mandatsvertrag und auch die entsprechende Anzeige und Offenlegung bei der FMA vorgelegt worden sei.
4. Die Annahme des FA, der Bf. sei eventuell vom Stiftungsrat bevollmächtigt worden oder als deren Vertreter agieren können, bleibe auf der Vermutungsebene. Für diesen Fall hätte z.B. ein entsprechender Vermerk auf den Bankunterlagen der ***Bank/Österreich*** erfolgen müssen, was aber eben gerade nicht erfolgt ist, und der Antrag auf Eröffnung des Bankkontos wäre nicht von der ***J***, sondern vom Bf. als Bevollmächtigten unterschrieben worden. Als Beweis des Gegenteils brachte der Bf. vor, wie aus der Unterschriftenkarte bei der Bank ersichtlich sei habe der Bf. eben nicht über das Konto der M-Stiftung verfügen können. Auch die eidesstattliche Erklärung des Herrn ***RN*** bzw. Bestätigung der ***J*** spreche gegen die Hypothese des FA.
5. Die Höhe der Zuwendungen könne nichts über die Einflussnahmemöglichkeit aussagen.

Mit Schriftsatz vom 12. Oktober 2018 beantragte der Bf. ergänzend die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und regte gegebenenfalls die Befragung des Zeugen ***RN*** an.

Das FA kam dem Vorlageantrag mit dem Vorlagebericht vom 8. Juli 2019 nach, gab an, es sei eine mündliche Verhandlung beantragt worden, legte die Akten elektronisch vor und verwies auf die Beschwerdeentscheidung.

Zusätzlich führte das FA aus, der Bf. sei der Begünstigte der M-Stiftung und könne außerdem oder ergänzend Ausschüttungen außerhalb des Familienkreises an bestimmte oder bestimmbare natürliche oder juristische Personen, Institutionen und dergleichen vornehmen oder ihnen sonstige wirtschaftliche Vorteile gewähren. Es sei ja wirklich ungewöhnlich, wenn die Stiftung mittels Direktüberweisung das in Amerika bestellte Auto des Bf. bezahlt.

Im Formular "Erklärung über den wirtschaftlichen Eigentümer und/oder Personen, die Kontrolle über die Vermögenswerte ausüben" stehe ausdrücklich: "Der Vertragspartner (Anm: M-Stiftung) gibt hiermit bekannt, dass nachstehende Personen an den Vermögenswerten wirtschaftlicher Eigentümer sind bzw. maßgebliche Kontrolle über die Vermögenswerte ausüben:" Danach habe man wählen können zwischen "Gesellschafter", "sonstige Person, die Einfluss auf die Geschäftspolitik nehmen kann" und "Begünstigte(r) der Gesellschaft (Stiftungen, Trusts)". Dabei sei "Begünstigte(r)" angekreuzt und namentlich mit dem Bf. bekanntgegeben worden. Die im Vorlageantrag behauptete Interpretation widerspreche klar dem Wortlaut der Erklärung.

Die Stiftungsstatuten der M-Stiftung seien ungewöhnlich, was schon der Vergleich mit den Statuten der L-Anstalt bezüglich Stellvertreter-Bestellung und Handlungsrichtlinien zeige. Im Übrigen genüge das normale juristische Denken, um die ungewöhnlich großen Freiheiten zu erkennen.

Bezüglich der Bestätigungen der ***J*** sei dem FA bewusst, dass der Bf. die Gestaltung so gewählt habe, dass möglichst nicht erkannt wird, dass er selbst der wirtschaftlich Berechtigte ist. Es könne angenommen werden, dass dies bereits bei der Gründung der Stiftung mit den handelnden Personen ausführlich besprochen wurde, ebenso welche Möglichkeiten bzw. Bestätigungen erstellt werden können, um diesen Eindruck gegenüber österreichischen Behörden aufrecht zu erhalten. Aus diesem Grund habe das FA den vorgelegten Bestätigungen der ***J*** eine geringe Beweiskraft zugemessen.

1.4.1 Schriftsatz vom 13. November 2019

Nach einem Telefonat zwischen dem zuständigen Richter und der steuerlichen Vertreterin des Bf. übermittelte diese mit Schriftsatz vom 13. November 2019 eine weitere Stellungnahme sowie eine Kopie der Beistatuten der M-Stiftung.

Unter der Überschrift "Beistatut über die Begünstigung und die Verteilung des Stiftungsvermögens im Fall der Auflösung der Stiftung" finden sich dazu unter anderem die - hier auf ihren Kern reduzierten - Regeln:

Ausschüttungen, Zuwendungen oder andere Vorteile zu Lasten der Substanz oder des Ertrages des Stiftungsvermögens dürfen im Rahmen des Stiftungszwecks nur zu Gunsten a) des Bf., b) der mit ihm in aufrechter Ehe lebenden Person und c) seine unmittelbare Nachkommenschaft (Kinder) erfolgen (Begünstigtenklasse).

Ausgeschlossen sind alle Ex-Gatten und alle Personen, welche vom Stiftungsrat im freien und unbeschränkten Ermessen durch einstimmigen widerruflichen oder unwiderruflichen Beschluss zum Mitglied der Klasse der ausgeschlossenen Personen erklärt werden. Der Stiftungsrat kann diesen Ausschluss einstimmig wieder beenden.

Kein Mitglied der Begünstigtenklasse hat gegenüber der Stiftung einen Rechtsanspruch auf Ausschüttungen, Zuwendungen oder andere Vorteile aus der Substanz oder dem Ertrag des Stiftungsvermögens. Der Stiftungsrat ist nicht zur Zuwendung eines Begünstigtenanspruchs verpflichtet.

Bei Auflösung oder anderer Beendigung entscheidet der Stiftungsrat, an welches oder welche Mitglieder der Begünstigtenklasse und in welchen Anteilen und auf welche Art und Weise das dann noch vorhandene Stiftungsvermögen ausgeschüttet werden soll. Das Beistatut kann durch den Stiftungsrat jederzeit abgeändert oder widerrufen werden.

Der Bf. brachte ergänzend vor, das FA sei auch im Vorlagebericht auf der Vermutungsebene geblieben. Das treffe etwa auf die Aussage zu, die Ungewöhnlichkeit der Stiftungsstatuten ergebe sich bereits aus einem "normalen juristischen Denken". Formulierungen wie "es kann angenommen werden, dass..." dokumentierten deutlich, dass im bisherigen Verfahren bloß Vermutungen angestellt worden seien, ohne diese ausreichend durch Belege, erwiesene Tatsachen oder Ähnliches zu untermauern.

Ein bloßer Verweis auf ein Bankformular, das für Zwecke der liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften ausgefüllt wird, könne keinesfalls eine Begründung für die Zurechnung der Einkünfte nach den österreichischen einkommensteuerrechtlichen Zurechnungskriterien darstellen. Maßgeblich für die Zurechnung der Einkünfte sei nach Rechtsprechung des VwGH nicht die Transparenz des liechtensteinischen Gebildes und auch nicht die Entscheidungsbefugnisse des Stifters oder Begünstigten. Relevant sei nicht die Entscheidungsbefugnis, sondern der Umstand, wen das Risiko eines Wertverlustes und die Chance einer Wertsteigerung treffen. Dabei sei nicht zwischen Inlands- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden.

Nach VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003 habe die Zurechnung eines einer liechtensteinischen Stiftung gewidmeten Vermögens und damit auch der daraus resultierenden Erträge weiterhin an den Stifter oder den Begünstigten zu erfolgen, wenn diesem Personenkreis (etwa über Mandatsverträge) vergleichbar einem "treuhändig gehaltenen Bankkonto/Bankdepot" die Dispositionsbefugnis hinsichtlich dieser Einkünfte zukommt. Diesbezüglich habe das Finanzamt im gesamten Verfahren keinerlei geeignete Feststellungen getroffen.

Der Beweis, dass der Bf. keine Dispositionsbefugnis hatte, nämlich die Zeugeneinvernahmen des ***RN***, sei bislang entgegen dem Antrag des Bf. nicht eingeholt worden. Der Bf. ersuchte deshalb nochmals um Befragung dieser Person zum Thema "Dispositionsmöglichkeit" als Zeugen.

1.4.2 Antwort des FA vom 4. Dezember 2019

Das FA reagierte darauf in seiner Antwort vom 4. Dezember 2019.

Als Hinweis auf die Ungewöhnlichkeit der Statuten der M-Stiftung wertete das FA einen Vergleich mit den Statuten der L-Anstalt oder der ehemaligen ***S-Privatstiftung*** (kurz S-Privatstiftung).

Der Bf. habe bei der - von ihm im März 2009 errichteten - österreichischen S-Privatstiftung viele Mechanismen eingebaut, die ihm erlaubten, eine allenfalls gegen seine Interessen erfolgende Verwaltung zu korrigieren (Besetzungsrecht für die drei befristet bestellten Stiftungsvorstände, Vorstände dürfen ihre Befugnisse nicht an Dritte übertragen, Regeln für die Vermögensverwaltung und die Zuwendungen an die Begünstigten ...). Der Stiftungsvorstand sei hier mit engen Vertrauten des Bf. besetzt worden.

Der Vergleich zeige, dass die Freiheiten des Stiftungsrates der M-Stiftung derartig groß sind, dass dies nur unter der Voraussetzung glaubhaft sei, dass der Bf. die Geschäfte vom Stiftungsrat übertragen bekam bzw. als Stellvertreter des Stiftungsrates alle Entscheidungen traf oder dass es eine weitere Vereinbarung gibt, nach der der Bf. die Dispositionsbefugnis über das Vermögen der M-Stiftung behält.

Die Gesamtschau der neu hervorgekommenen Unterlagen (insbesondere Satzungen der M-Stiftung und der L-Stiftung - Anm.: gemeint wohl Anstalt) ließen darauf schließen, dass der Bf. selbst die Dispositionsbefugnis über das Vermögen der M-Stiftung behalten habe und daher ihm als wirtschaftlichem Eigentümer die Einkünfte zuzurechnen seien.

Es liege eine schriftliche Erklärung des ***RN*** vor, die bereits alle Angaben zum Sachverhalt enthalte. Auf die beantragte Zeugeneinvernahme sei verzichtet worden, weil die Erklärung im Rahmen der freien Beweiswürdigung berücksichtigt worden sei. Es seien alle Beweismittel auf ihren inneren Wahrheitsgehalt bewertet worden. Dabei habe letztlich der Beweis der Beurteilung der Unterlagen mit Hilfe von Erfahrungstatsachen und logischer Operationen die größte Wahrscheinlichkeit für sich.

- Die Selbstanzeige für 2009 sei auch für 2008 eine entscheidungswesentliche neue Tatsache gewesen, weil daraus hervorgegangen sei, dass der Bf. offenbar die Anweisung treffen konnte, dass die M-Stiftung sein privates Auto, das er in Ameri-

ka bestellt hatte, direkt bezahlt. Dies sei ein deutliches Indiz dafür, dass er de facto die Dispositionsbefugnis über das Vermögen der M-Stiftung innehatte.

- Eine weitere neue Tatsache sei, dass der Prüfer im Rahmen der Außenprüfung 2016 "sämtliche Zuwendungsbeschlüsse" abverlangt hat und ein solcher Zuwendungsbeschluss betreffend die Zahlung nach Amerika nicht vorgelegt werden haben können.
- Die Erklärung über den wirtschaftlichen Eigentümer der Vermögenswerte der M-Stiftung sei ein weiteres Indiz für die abgabenrechtliche Neubewertung.
- Auch die Unterlagen der L-Stiftung sowie betreffend die Rechtsbeziehungen (Bf. zur M-Stiftung, ***J*Inc***, zur M-Stiftung und zur L-Anstalt, M-Stiftung zur L-Anstalt) seien entscheidungsrelevant gewesen. Es sei ersichtlich geworden, dass die L-Anstalt gegenüber der M-Stiftung bzw. deren Organen weisungsgebunden gewesen sind. Nachdem sich diese Weisungsbindung letztlich auf die ausübenden Organe bezieht, sei es einfach unverständlich, weshalb die von der ***J*** Management Inc. (Vaduz) zur Verfügung gestellten Organe zwar bei der Funktionsausübung als Verwaltungsrat (im Wesentlichen sich selbst) weisungsgebunden gewesen sein sollen, jedoch bei der Ausübung der Stiftungsratsfunktion für die M-Stiftung den Stiftern/Begünstigten gegenüber weisungsfrei gewesen wären. Der Grund für den Abschluss eines Mandatsvertrages bei grundsätzlich - nach außen hin - bestehender Personenidentität der Organe in der Anstalt und in der Stiftung (bzw. sind die Organe jeweils von der ***J*Inc***, Vaduz zur Verfügung gestellt worden) könne - bei schlüssiger Betrachtung - nur darin liegen, dass der Bf. de facto die Dispositionsbefugnis über das Vermögen der M-Stiftung innehatte.

Erst durch die im Zuge der Außenprüfung vorgelegten (bzw. auch fehlenden) Unterlagen sowie Selbstanzeige habe festgestellt werden können, dass der Bf. der wirtschaftliche Eigentümer war und daher die Einkünfte aus Kapitalvermögen ihm direkt zuzurechnen sind.

1.4.3 Ergänzung vom 20. Februar 2020

Der zuständige Richter forderte telefonisch auch eine Erklärung des 2. Stiftungsrates (Einzelzeichnungsberechtigung) der M-Stiftung an (**CR**), dass kein Mandatsvertrag existierte.

Der Bf. reagierte darauf mit Fax vom 20. Februar 2020 und legte ein Schreiben der ***J*Treuhand*Anstalt*** vom 19. Februar 2020 vor. Diese erklärte als ehemaliger Repräsentanz der M-Stiftung (beendet per 15. Juni 2012), dass es zu keiner Zeit weder schriftlich, mündlich oder konkludent einen Mandatsvertrag zwischen dem Stifter (dem Bf.) oder einer anderen Person und der ***J*** Treuhand Anstalt oder eines Mitglieds des Stiftungsrates der M-Stiftung gab. Die beiden anderen ehemaligen Mitglieder des Stiftungsrates (**CR** und **HM**) seien beide Angestellte der ***J*** gewesen, seien jedoch seit 2008 (**CR**) und 2010 (**HM**) sowohl als Mitglied des Stiftungsrates bei der M-Stiftung als auch als Mitarbeiter der ***J*Treuhand*Anstalt*** ausgeschieden und es bestehe zu beiden seit damals kein beruflicher Kontakt mehr. Aufgrund dessen sei der ***J*** Treuhand Anstalt eine Einholung einer persönlichen Bestätigung durch die beiden Herren leider nicht mehr möglich.

Das Bundesfinanzgericht leitete diese Erklärung an das FA weiter. Dieses wies darauf hin, dass die Bestätigung von der ***J*Treuhand*Anstalt*** stammt, während doch der Stiftungsrat der M-Stiftung aus **CR** (Arbeitnehmer der ***J*Inc***, Vaduz) sowie der ***J*** Management Inc. (Road Town, Tortola, British Virgin Islands) bestanden habe. Die ***J*** beschäftige sich mit ihren Gesellschaften ***J*Treuhand*Anstalt***, ***J*** Management Inc. Vaduz, ***J*Inc***, British Virgin Islands (und eventuell noch weiteren Konzerngesellschaften) mit der Gründung und Verwaltung von Stiftungen, deren ganzer Sinn zumeist NUR darin bestehe, die Gelder bzw. Kapitalerträge der österreichischen Besteuerung zu entziehen und daher die wirtschaftlichen Eigentümer zu verschleiern (Hinweis auf Firmenorganigramm). Es sei daher zu erwarten, dass die Mitarbeiter dieser Gesellschaften - insbesondere der Gesellschafter-GF - genau diesen Eindruck gegenüber der österreichischen Finanzverwaltung bestätige, um nicht den eigenen Ruf sowie Geschäftsaussichten zu schädigen.

Außer einem Mandatsvertrag könne es auch noch andere Konstruktionen gegeben haben, die es dem Bf. ermöglicht haben, tatsächlich selbst über die Gelder zu verfügen. Insbesondere sei er möglicherweise als Vertreter des Geschäftsführers der M-Stiftung eingesetzt worden. Für das FA sei das aus dem Gesamtbild der Verträge und Vorgänge die wahrscheinlichste Variante. Dies sei kein formaler "Mandatsvertrag", bei dem es um ein Weisungsrecht an den Stiftungsrat geht, sondern eine - in den Statuten vorgesehene - Übertragung der Vertretungsagenden. Wesentlich sei die durch die Zusammenschau all dieser Verträge im Zuge der Außenprüfung deutlich gewordene und somit neu hervorgekommene Tatsache, dass das wirtschaftliche Eigentum über das Vermögen der M-Stiftung beim Bf. verblieben sei, egal, ob durch einen Mandatsvertrag oder das Einsetzen als Vertreter für den Stiftungsrat oder ähnliches.

1.4.4 Ergänzung vom 8. April 2020

Das BFG informierte den Bf. vom Einwand des FA und forderte ihn mit Beschluss vom 23. März 2020 zur Vorlage weiterer Unterlagen auf. Dem kam er mit Schriftsatz vom 8. April 2020 nach und legte zusätzlich

- eine Erläuterung und eine Erklärung der ***J*Treuhand*Anstalt*** vom 7. April 2020,
- eine Eidesstattliche Erklärung der ***J*Inc*** vom 6. April 2020 und

- des Hrn. ***HM*** sowie
- der ***J*Treuhand*Anstalt*** vom 7. April 2020 vor.
- Dazu übermittelte er eine Kopie des Auflösungsbeschlusses der M-Stiftung vom 14. Juni 2012, eine Unterschriftenkarte der Volksbank AG Vaduz vom 21. Juni 2007 und ein Schreiben der M-Stiftung vom 5. November 2008, mit dem diese Bank aufgefordert wird, das Einzelzeichnungsbefugnis des ***CR*** zu löschen.

Das BFG leitete diese Unterlagen mit 28. April 2020 an das FA weiter und ergänzte sie mit Mail vom 30. April 2020 um eine grafische Darstellung der Beteiligungsstruktur.

Die Abgabenbehörde reagierte darauf mit Mail vom 6. Mai 2020 und übermittelte eine Stellungnahme des Außenprüfers zur Beurteilung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Für die Zurechnung der Einkünfte sei entscheidend, wen das Risiko eines Wertverlustes bzw. die Chance einer Wertsteigerung trifft bzw. wer die Dispositionsbefugnis über das Vermögen innehat. Ob der Dispositionsbefugte das Know-how selbst hat oder sich beraten lässt oder - ähnlich der Beauftragung eines Portfolio-Managers - das Vermögen von anderen verwalten lässt, ändere nichts an dieser Zurechnung.

Der Bf. sei selbst Investmentbanker und es sei daher anzunehmen, dass er selbst über das nötige Know-how verfügt. Im vorliegenden Fall sei die Zurechnung der Einkünfte bei ihm zutreffend und für eine andere Zurechnung - etwa zur MANAGEMENT-GMBH - gebe es keine Anhaltspunkte.

Der Außenprüfer führte aus, er habe die Anstalt als Personengesellschaft klassifiziert. Er zitierte Aussagen aus BFG 27.2.2014, RV/6100084/2013, wonach zu klären sei, ob eine ausländische Gesellschaft aus österreichischer Sicht eine Personen- oder Kapitalgesellschaft ist.

Die Haupttätigkeit der Anstalt sei im Handel von Wertpapieren (Ausgleichsgeschäfte iZm der ***Bank/Österreich***) gelegen und somit komme es zwar zu Einkünften aus Kapitalvermögen, allerdings gem. § 27a Abs. 6 EStG 1988 nicht zum Sondersteuersatz, der leider erst seit 2012 gelte. Deshalb seien die Einkünfte gem. § 23 EStG behandelt worden. Die Anstalt gelte aus Sicht der Außenprüfung nicht als vermögensverwaltend. Leider habe er keine Aufwendungen gefunden, die der Bf. geltend gemacht hätte.

1.4.5 Stellungnahme FA vom 26. Mai 2020

Mit Mail vom 26. Mai 2020 informierte das BFG das FA darüber, dass es nicht beabsichtigte, eine mündliche Verhandlung abzuhalten, da diese vom Bf. nicht schon im Vorlageantrag, sondern erst in einem ergänzenden Schriftsatz beantragt wurde. Es gab der Abgabenbehörde noch einmal Gelegenheit zu einer abschließenden Stellungnahme. Dieses verzichtete darauf.

1.4.6 Ergänzungen vom 9., 12. und 16. Juni 2020

Mit Mails vom 9., 12. und 16. Juni 2020 legte in der Folge der Bf. noch die folgenden weiteren Unterlagen vor:

- Beschluss des Verwaltungsrates der M-Stiftung vom 12. Mai 2009: Mit diesem Beschluss wurde dem Bf. auf seine Bitte hin eine Kreditkarte (Top Card mit monatlicher Kreditlimite von EUR 20.000) sowie eine Travel Cash Karte (Limite EUR 10.000) für den privaten Bedarf überlassen.
- Beschluss des Verwaltungsrates der M-Stiftung vom 16. Juni 2009: Mit diesem Beschluss wurde dem Bf. auf seine Bitte hin für private Zwecke eine Ausschüttung auf sein Konto der Travel Cash Maestro Karte in Höhe von EUR 10.000 gewährt.
- Beschluss des Verwaltungsrates der M-Stiftung vom 11. August 2009: Mit diesem Beschluss wurden dem Bf. auf seine Bitte hin für den privaten Ankauf eines Oldtimers der Marke ***MB*** von einem US-Händler samt Überbringung nach Österreich (Kaufpreis EUR 104.900) EUR 100.000,00 ausgeschüttet. Das Geld sollte dabei direkt an den Verkäufer transferiert werden. Aus Diskretionsgründen sollte es zuerst an die Tochtergesellschaft (N-Anstalt) und von dort an den Verkäufer (***TTT***, USA) weitergeleitet werden.

Zusätzlich legte der Bf. nun auch noch Kreditkartenabrechnungen sowie einige "interne Abklärungen" der M-Stiftung vor (siehe Sachverhalt).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

2. Sachverhalt

Der Bf. verfügt in Österreich über einen Wohnsitz, ist hier unbeschränkt steuerpflichtig und hatte hier seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen. Außer Streit steht, dass er Begünstigter der M-Stiftung in Liechtenstein ist, dass er aus dieser Stiftung Zuflüsse erklärte und diese für 2009 um EUR 100.000,00 (Selbstanzeige) erhöhte.

2.1 Beteiligungsstruktur und Verbundenheit

Strittig ist die steuerliche Zurechnung von Einkünften, die der Bf. der L-Anstalt zurechnete, die das FA aber direkt beim Bf. der österreichischen Besteuerung unterzog. Zu diesen Gebilden bzw. der in diesem Zusammenhang interessierenden Konzernstruktur sind die folgenden Elemente aktenkundig.

Die Beteiligungsstruktur stellt sich für den hier vor allem relevanten Zeitraum von September 2008 bis Juni 2009 wie folgt dar:

[...]

2.2 ***M-Stiftung***

Die ***M-Stiftung*** (Stiftungsurkunde vom 24. April 2007, #24; Amtsbestätigung des Grundbuch- und Öffentlichkeitsamtes FL vom 15. Juni 2012, Reg.Nr. FL-***#####, #47; kurz M-Stiftung) wurde durch die ***J*** Treuhand Anstalt (FL) als (treuhänderische) Gründerin für den Bf. errichtet, die auch Repräsentant der M-Stiftung war (vgl. Gründungsauftrag #23 und Erklärung des Vertragspartners der Volksbank Liechtenstein #25). Diese Stiftungsurkunde liegt in Kopie vor.

Im Profil über die Geschäftsbeziehung zur Volksbank AG, Vaduz, vom 21. Juni 2007 findet sich die Bezeichnung "Sitz/Holdinggesellschaft". Unter "Angaben zur wirtschaftlich berechtigten Person" findet sich die Bezeichnung "Ermessensstiftung" (#25).

Im Akt findet sich eine von der ***J*Inc***, gegenüber der ***Bank/Österreich*** (kurz ***Bank/Österreich***) abgegebene Erklärung über den wirtschaftlichen Eigentümer der M-Stiftung, die als Begünstigten den Bf. ausweist (#35).

Die anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Statuten lauteten auszugsweise (#32):

"...

Art.4: Zweck der Stiftung ist

1) die Bestreitung der Kosten

a) der Erziehung und Bildung,

b) der Ausstattung und Unterstützung,

c) des Lebensunterhaltes im allgemeinen

2) die wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinne von Angehörigen bestimmter Familien sowie die Verfolgung ähnlicher Zwecke.

Die Stiftung kann außerdem oder ergänzend Ausschüttungen außerhalb des Familienkreises an bestimmte oder bestimmbare natürliche oder juristische Personen, Institutionen und dergleichen vornehmen oder ihnen sonstige wirtschaftliche Vorteile gewähren. Die Stiftung ist im Rahmen der Vermögensverwaltung befugt, alle Rechtsgeschäfte abzuschließen, welche der Verfolgung und Verwirklichung ihres Zweckes dienen. Ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe wird nicht betrieben.

...

Art.

7:

Stiftungsbegünstigung:

a) Anlässlich der Errichtung der Stiftung bestimmt der Stifter den Begünstigtenkreis. Gleichzeitig kann er Voraussetzungen für eine Begünstigung und deren Inhalt sowie die Voraussetzungen und das Verfahren einer allfälligen Bestellung von Begünstigten festlegen. In der Folge hat der Stiftungsrat die Befugnis, vorbehaltlich der vom Stifter festgelegten Bestimmungen, Begünstigte nach freiem Ermessen aus dem Begünstigtenkreis zu bestellen und die Voraussetzung für eine Begünstigung sowie deren Inhalt zu bestimmen und diese wiederum abzuändern oder zu entziehen.

b) Den Mitgliedern des Begünstigtenkreises steht kein Rechtsanspruch auf Auflösung der Stiftung, auf einzelne Stücke des Stiftungsvermögens oder dessen Teilung, auf Bestellung als Begünstigte oder auf Ausrichtung von Erträgen und Vermögensteilen der Stiftung, somit insbesondere auch kein Klagerecht gegenüber der Stiftung zu.

Art. 8: Organe der Stiftung:

1. Der Stiftungsrat

a) Oberstes Organ der Stiftung ist der Stiftungsrat. Er besteht aus mindestens zwei Mitgliedern, die physische oder juristische Personen sein können und wird erstmals vom Stifter in der Errichtungsurkunde bestellt.

Die Amtsdauer des Stiftungsrates ist unbeschränkt.

Jedes Mitglied des Stiftungsrates hat einen Stellvertreter zu bestellen, der im Falle der Verhinderung das betreffende Stiftungsratsmitglied in den Sitzungen des Stiftungsrates vertritt. Die Bestellung der Stellvertreter bedarf der Zustimmung des Stiftungsrates. Sollte ein Mitglied des Stiftungsrates seinen Stellvertreter nicht binnen vier Wochen ab Amtsantritt bestellt haben, so kann die Bestellung des fehlenden Stellvertreters durch den Stiftungsrat erfolgen.

Die Stellvertreter haben für die Stiftung keine Vertretungsbefugnis.

b) Der Stiftungsrat verwaltet die Stiftung und vertritt sie nach außen. Der Stiftungsrat kann die Ausübung von Befugnissen an Dritte übertragen und Bevollmächtigte ernennen. [...]

i) Die Haftung des Stiftungsrates, seiner Mitglieder und deren Stellvertreter beschränkt sich auf vorsätzliche und grobfahrlässige Pflichtverletzungen. [...]

m) Ein Mitglied des Stiftungsrates kann unter Ausschluss anderer gesetzlicher Bestimmungen nur vom Registeramt über Antrag von Beteiligten und aus wichtigen Gründen abberufen werden.

Ein Stellvertreter kann jederzeit und ohne Angabe von Gründen von jenem Mitglied des Stiftungsrates, für welches er bestellt wurde, abberufen werden. Für die Bestellung eines neuen Stellvertreters gilt sinngemäß die unter a) getroffene Regelung.

o) Jedes Mitglied des Stiftungsrates hat bei Amtsantritt oder zu einem späteren Zeitpunkt für den Fall seiner Handlungsunfähigkeit, seines Ablebens wie auch für den Fall des Ausscheidens aus dem Stiftungsrat aus sonstigen Gründen einen Nachfolger zu bestellen. Die Bestellung eines Nachfolgers erfolgt unter dem Vorbehalt des Widerrufs und bedarf in jedem Fall der Zustimmung des Stiftungsrates.

Sollte aus irgendeinem Grund ein Mitglied des Stiftungsrates keinen Nachfolger bestellt haben, so ergänzt sich der Stiftungsrat selbst. Wenn dies aus irgendeinem Grund nicht möglich sein sollte, z. B. weil kein Mitglied des Stiftungsrates mehr vorhanden ist, so wird der Stiftungsrat auf Antrag des Repräsentanten, eines Beteiligten oder der Revisionsstelle vom Registeramt ernannt.

Art. 9 Zeichnungsberechtigung und Zeichnungsart

Der Stiftungsrat regelt das Zeichnungsrecht seiner Mitglieder und der Bevollmächtigten. Erstmals erfolgt dies durch den Stifter in der Errichtungsurkunde.

Die rechtsverbindliche Zeichnung für die Stiftung erfolgt dergestalt, dass der oder die Zeichnungsberechtigten dem Namen der Stiftung ihre eigenhändige Unterschrift beisetzen.

Art. 10: Verwaltung und Vermögensanlage:

Die Art der Verwaltung und Anlage des Stiftungsvermögens kann und soll nicht vorgeschrieben werden, da sich die zukünftige Entwicklung nicht übersehen lässt. Der Stiftungsrat ist also unter Ausschluss anderslautender gesetzlicher Bestimmung in keiner Weise in der Verwaltung und Anlage des Vermögens eingeengt und diese sind in sein freies Ermessen gestellt. Insbes. besteht auch keine Versicherungspflicht in Bezug auf das Stiftungsvermögen.

...

Art. 18: Widerruf und Auflösung der Stiftung:

a) ein Widerruf der Stiftung ist nicht zulässig.

b) Sofern sich die Verhältnisse, unter denen die Stiftung errichtet wurde, dergestalt ändern, dass der Zweck der Stiftung nicht mehr sinnvoll erreicht werden kann, ist der Stiftungsrat befugt, die Stiftung ganz oder teilweise aufzulösen.

c) Bei Auflösung der Stiftung ist das dann noch vorhandene Stiftungsvermögen an jene Mitglieder des Begünstigtenkreises zur Auszahlung zu bringen, die vom Stiftungsrat nach freiem und unbeschränktem Ermessen bezeichnet werden, und zwar in jenem Umfang, die vom Stiftungsrat nach freiem unbeschränktem Ermessen bestimmt.

Mit Schreiben vom 13. November 2019 legte der Bf. über Aufforderung des BFG die vom Stifter (dem Bf.) erlassenen Beistatuten über die Begünstigung und die Verteilung des Stiftungsvermögens im Fall der Auflösung der M-Stiftung vom 23. Juli 2008 in Kopie vor. Danach dürfen Ausschüttungen, Zuwendungen oder andere Vorteile zu Lasten der Substanz oder des Ertrages des Stiftungsvermögens im Rahmen des Stiftungszwecks nur zu Gunsten des Bf., einer mit ihm in aufrechter Ehe lebenden Person oder seiner unmittelbaren Nachkommenschaft (Kinder) erfolgen.

Der Stiftungsrat darf Begünstigungsrechte zuweisen und entscheidet in freiem und unbeschränktem Ermessen auf Ersuchen eines Mitgliedes der Begünstigtenklasse oder dessen Vertreters ob, wann und zu Gunsten welchen Mitgliedes der Begünstigtenklasse Ausschüttungen, Zuwendungen oder andere Vorteile gewährt werden, in welchen Ausmaß, mit welchen Quoten und Anteilen und auf welche Art Ausschüttungen, Zuwendungen oder andere Vorteile gewährt werden, ob Ausschüttungen, Zuwendungen oder andere Vorteile unter Bedingungen, Beschränkungen, Auflagen oder anderen Voraussetzungen gemacht werden und ob Ausschüttungen, Zuwendungen oder andere Vorteile aus der Substanz oder dem Ertrag des Stiftungsvermögens gemacht werden. Die Bestimmungen dieses Beistatuts können durch den Stiftungsrat jederzeit abgeändert oder widerrufen werden, sofern eine derartige Abänderung oder ein derartiger Widerruf nicht in Widerspruch zum Zweck der Stiftung steht.

Damit steht unbestritten fest, dass der Bf. sowohl Stifter wie auch Begünstigter dieser liechtensteinischen Stiftung war. Dies geht im Übrigen auch aus der Erklärung der M-Stiftung gegenüber der ***Bank/Österreich*** hervor (#35). Der Bf. war Ermessensbegünstigter der M-Stiftung im Sinne des Art. 552 § 7 Abs. 1 PGR, weil er dem durch den Stifter benannten Begünstigtenkreis angehört und dessen mögliche Begünstigung in das Ermessen des Stiftungsrats oder einer anderen dazu berufenen Stelle gestellt war.

Nach der Aktenlage hatte die M-Stiftung jeweils zwei einzelzeichnungsberechtigte Stiftungsratsmitglieder. Ursprünglich waren dies lt. Stiftungsurkunde ***CR*** und die ***J*Inc***, mit Sitz auf den BVI.

- ***CR***, geboren ***Daten1***, tritt auch für die ***J*** Treuhand Anstalt, FL (kurz ***J*** FL) auf.

- Die **J*Inc** hat ihren Sitz auf den British Virgin Island (**Anschrift**). Auf ihrem Briefpapier findet sich auch ein "European Office" in FL-9490 Vaduz, **Daten2**. Sie wird durch **RN**, **KS** und **HM** vertreten (vgl. "Titelauslieferung Volksbank, #34" und "**Bank/Österreich** Verfügungsberechtigte Personen, #35").

CR schied lt. der Amtsbestätigung mit 2. April 2008 aus und wurde durch **HM** ersetzt. Dieser blieb in dieser Funktion bis 20. Oktober 2010 und wurde (erst) dann von **RN** abgelöst.

[...]

Gem. Art. 8 Z 1 lit. a der Statuten (#32) hatte jedes Stiftungsratsmitglied einen (nicht vertretungsbefugten) Stellvertreter und gem. lit. o einen Nachfolger zu bestellen (offenbar Selbsterneuerungspflicht). Der Stiftungsrat konnte Befugnisse an Dritte übertragen und Bevollmächtigte ernennen (lit. b).

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde wurden eine Erklärung des **RN** vom 26. April 2016 (in eigenem Namen) vorgelegt. Der war erst nach dem Ausscheiden des Hrn. **HM** (Oktober 2010) eigenberechtigt zuständig und im hier relevanten Zeitraum für die **J** Treuhand Anstalt (#28) und die **J*Inc** (#35) zeichnungsberechtigt.

Dem BFG wurde in Folge eine mit 19. Februar 2020 datierte Erklärung der **J*Treuhand*Anstalt** nachgereicht, mit der diese als ehemaliger Repräsentant bestätigte, dass es zu keiner Zeit weder schriftlich, mündlich oder konkludent einen Mandatsvertrag zwischen dem Stifter (dem Bf.) oder einer anderen Person und der **J** Treuhand Anstalt oder eines Mitglieds des Stiftungsrates der M-Stiftung gab.

Das FA wies zurecht darauf hin, dass diese Anstalt keinerlei Zeichnungsberechtigung hatte. Über Aufforderung des BFG wurden daraufhin mit Schreiben vom 8. April 2020 weitere Erklärungen nachgereicht: Sowohl Hr. **HM** wie auch die **J** Management Inc. (vertreten durch **RN** und Fr. **DD**) erklärten an Eides statt, dass es im Zusammenhang mit der M-Stiftung keinen Mandatsvertrag zwischen einem Organ der Stiftung mit dem Stifter (dem Bf.) oder einer anderen Person gegeben hat und auch keine Weisungsgebundenheit gegenüber ihm oder weiteren Personen bestanden hat.

Ergänzend erklärte die **J*Treuhand*Anstalt** als Repräsentant, dass es für die gesamte Existenz der M-Stiftung seitens der jeweils amtierenden Stiftungsräte keine gesondert benannten Stellvertreter oder Nachfolger gegeben habe. Der Stiftungsrat habe keine Befugnisse an Dritte übertragen oder an Dritte Bevollmächtigungen erteilt.

Zusätzlich wurde eine Bestätigung aller am Konto der M-Stiftung zeichnungsberechtigten Personen vorgelegt und von der **J** Anstalt festgehalten, dass anfänglich **CR** und die **J*Inc**, jeweils einzeln Zeichnungsrecht hatten, nach dem Ausscheiden von **CR** per 5. November 2008 bis zur Löschung nur noch die **J** Management Inc. alleine.

Weiters wurde eine Kopie des Lösungsbeschlusses der M-Stiftung vom 14. Juni 2012 vorgelegt und darauf hingewiesen, dass die M-Stiftung selbst keine Geschäfte getätigt habe. Die von ihrer Beteiligung L-Anstalt getätigten Geschäfte seien von dieser im Rahmen ihres Geschäftszwecks getätigt worden. In diesem Beschluss wird festgehalten, dass die Stiftung über kein Vermögen mehr verfügt und der Zweck somit unerreichbar geworden ist.

Die M-Stiftung hatte unbestrittenermaßen nur Holdingfunktion. Aus ihren Gründerrechten an der L-Anstalt (siehe unten) erhielt sie von 2009 bis 2011 die folgenden Mittel bzw. Ausschüttungen, die sie aus den Akten rekonstruierbar wie folgt an den Bf. weitergab (vgl. auch #50 f und #99):

[...]

Die Ausschüttungen aus der M-Stiftung an den Bf. betragen damit in Summe EUR 1.536.027 und entfielen mit EUR 927.177,00 auf 2009, mit EUR 358.050,00 auf 2010 und mit EUR 250.800 auf 2011.

Die Ausschüttungen bestanden Großteils aus Überweisungen und zu einem kleinen Teil aus der Aufladung einer Travel Cash Karte im Juni 2009 (EUR 10.000), der Überlassung einer Kreditkarte (#70) von Juni 2009 bis Jänner 2010 (Abbuchungen von EUR 17.177,00 von 17. Juni bis 19. November 2009 und von EUR 8.050,00 am 20. Jänner 2010).

[...]

Die Ausschüttung lt. Selbstanzeige 2009 bestand in der Überweisung von EUR 100.000,00 für den Kauf eines Fahrzeuges in den USA.

Die letztgenannten Ausschüttungen erfolgten auf Bitte des Bf. hin und waren - wie allerdings erst im Verfahren vor dem BFG nachgewiesen wurde - jeweils durch entsprechende Beschlüsse des Verwaltungsrates der M-Stiftung gedeckt (Mails vom Juni 2020).

2.3 **L-Anstalt**

Die Statuten der ebenfalls durch die **J** Treuhand Anstalt (FL) als (fiduziarische) Gründerin nach liechtensteinischen Recht gegründeten **L-Anstalt** (kurz L Anstalt) sind mit 28. August 2007 datiert (#31).

Die Gründerrechte an dieser Anstalt stehen zu 30 % der M-Stiftung zu und wurden an sie anteilig zediert (Zessions-Erklärung vom 28. August 2007; #26). Das gilt auch für die restlichen 70 % der Gründerrechte, die einer weiteren Liechtensteiner Stiftung (**B-Stiftung** bzw. kurz B-Stiftung) zustehen, über deren Gründung zwar keine Details bekannt sind, deren Begünstigter aber ein mit dem Bf. geschäftlich verbundener Österreicher (Geschäftspartner_D) ist (#103: Schreiben an die FMA).

In den Akten findet sich ein mit 29. Oktober 2008 datierter "Mandatsvertrag" (#29) zwischen einer ausgelackten Person sowie der M-Stiftung (als Auftraggeber) und der ***J*** Treuhand Anstalt (als Beauftragte). Es deutet alles darauf hin, dass es sich bei der ausgelackten Person um die B-Stiftung handelt.

Mit diesem Vertrag verpflichtete sich die Beauftragte für die L-Anstalt namentlich genannte Funktionäre (***HM***, ***J*** Management Inc) als Verwaltungsrat zur Verfügung zu stellen. Des Weiteren übt die Beauftragte im Auftrag des Auftraggebers die Repräsentanz der Gesellschaft gemäß den gesetzlichen Vorschriften (Art. 239 ff. PGR) aus und übernimmt das Domizil für die Gesellschaft. Die Beauftragte und die Verwaltung der Gesellschaft üben ihre Mandate treuhänderisch für den Auftraggeber aus (hier-nach ist unter Beauftragte sinngemäß auch die Verwaltung zu verstehen). Instruktionen konnten der Beauftragten danach nur die "Auftraggeber kollektiv" erteilen (Art. 2).

Die Beauftragte verpflichtete sich, bei Ausübung ihrer Mandate sich ausschließlich an die Instruktionen der unter Artikel 2 dieses Mandatsvertrages bezeichnete(n) Auftraggeber zu halten. Sie war ohne Instruktionen weder ermächtigt noch berechtigt, aber auch nicht verpflichtet, selbständig zu handeln. Sie verpflichtete sich, jederzeit auf Verlangen des Auftraggebers ihre Mandate niederzulegen. Ebenso stand der Beauftragten das Recht zu, ihre Mandate ohne Angabe von Gründen und mit sofortiger Wirkung niederzulegen. Für diesen Fall verpflichteten sich die Auftraggeber, ohne Verzug dafür zu sorgen, dass die Verwaltung von einer anderen Person übernommen wird und der Beauftragten für ihre bisherige Geschäftsführung Entlastung erteilt wird. Das Honorar (Organfunktion, Repräsentanz und Domizil) betrug jährlich CHF 4.000,00 und Dienstleistungen der Beauftragten oder von ihr beauftragter Dritter (für Rechtsberatung, Sekretariatsarbeiten, Buchführung etc.) waren gesondert zu vergüten.

Die erste aktenkundige Aktivität der L-Anstalt fand lt. Kontoauszug vom 2. Jänner 2009 (IBAN ***IBAN LI***; #33) am 6. November 2008 statt, an dem EUR 10.000.000,00 von der ***Bank/Österreich*** eingingen, die zum sofortigen Ankauf von 11.900.000 Stück eines Finanzinstrumentes genutzt wurden (EUR 8.452.212,33), das sofort wieder abgestoßen wurde (EUR 9.577.938,45). Daraufhin wurden die EUR 10.000.000 wieder an die ***Bank/Österreich*** rücküberwiesen. Schon aus diesem einen Geschäft, zu dem keine weiteren Details bekannt sind, erzielte die L-Anstalt einen Gewinn von EUR 1.125.726,12, den sie mit EUR 1.125.000 in Callgeld (***1***) veranlagte. Dem folgten einige weitere Geschäfte bis es schlussendlich zum Vorgang "***QQQ***" kam (siehe strittige Tätigkeit).

Die L-Anstalt war damit unwidersprochen aktiv tätig und verfügte ab spätestens Ende 2008 auch über einen Arbeitnehmer (***AN*FL***, vgl. Auszahlungen #37).

Die aktenkundigen Gewinn- und Verlustrechnungen (#40+41) weisen die folgenden Positionen aus:

[...]

Nach diesen Anfangsgewinnen dürften in späteren Jahren auch Verluste angefallen sein, die der Bf. als Grund dafür nannte, dass ihm bis zur Auflösung der M-Stiftung nicht der gesamte (zu 30% anteilige) Bilanzgewinn via Zuwendungen dieser Stiftung zukamen (vgl. Fragenbeantwortung vom 29. Juni 2016; #96).

2.4 ***Beteiligungs GmbH***

Diese GmbH (FN *****a***; liquidiert als ***2*** mit August 2013; in Folge kurz Beteiligungs GmbH) wurde im März 2008 mit einem Stammkapital von EUR 35.000 gegründet. Bis September 2008 wurden ihre Anteile alleine von der ***Ltd*** (Zypern; kurz Ltd.) gehalten, deren alleinige Gesellschafterin wiederum die ***N-Anstalt*** (Vaduz, FL; kurz N-Anstalt) war. Die Gründerrechte an dieser Anstalt wurden zu jeweils 50 % von der M-Stiftung des Bf. sowie der B-Stiftung seines Geschäftspartners gehalten.

Die Gesellschaftsanteile waren in der Folge laut Firmenbuch ab nachstehenden Stichtagen den unten angeführten Gesellschaftern zuzurechnen:

[...]

2.5 ***MANAGEMENT-GMBH***

Die operativ tätige ***MANAGEMENT-GMBH*** (FN *****1b***; liquidiert als ***3*** mit August 2013; in Folge kurz MANAGEMENT-GMBH) wurde im Juli 2006 gegründet. Ihre Gesellschaftsanteile wurden ab den folgenden Stichtagen (Eintrag Firmenbuch) von den nachstehenden Gesellschaftern gehalten:

[...]

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2007 wurde dieser Gesellschaft eine Konzession gem. § 19 WAG iVm § 1 Abs 1 Z 19 BWG erteilt (Wertpapierdienstleistungsunternehmen; vgl. #103) erteilt.

Die folgenden Personen waren jeweils zu Geschäftsführern und Prokuristen bestellt, wobei die Gesellschaft im hier vor allem relevanten Zeitraum (Ende 2008/Anfang 2009) von Bf. und seinem Geschäftspartner_D als Geschäftsführer und ***Prok*** als Prokuristen jeweils kollektiv vertreten wurde.

[...]

Der Bf. bezog aus dieser Gesellschaft auf Basis seiner Einkommensteuererklärungen die folgenden Geschäftsführerbezüge (Einnahmen bzw. brutto), die bis zur Veräußerung der Anteile an die Beteiligungs GmbH als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und danach als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt wurden.

	2008	2009
Einnahmen aus selbständiger Arbeit	72.916,69	0,00
Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	52.107,73	594.000,00
Einnahmen GF	125.024,42	594.000,00

Die MANAGEMENT-GMBH stand ab 2013 im Fokus strafrechtlicher Ermittlungen im Zusammenhang mit Vorwürfen gegen die ***Bank/Österreich***, in die auch die L-Anstalt verwickelt war (siehe unten).

2.6 Finanzmarktaufsicht

Vom Bf. wurde dem FA Schriftverkehr zwischen dem Bf. bzw. dessen Vertretern und der Finanzmarktaufsicht (kurz FMA) vorgelegt (#103).

- **Schreiben vom 10. Jänner 2008:**

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2008 zeigte die MANAGEMENT-GMBH gem. § 11 WAG eine geplante Umstrukturierung an, die so beschrieben wurde, dass die damaligen Gesellschafter (der Bf. sowie Geschäftspartner_D zu jeweils 46,98%) eine Vergrößerung und Erweiterung der geschäftlichen Aktivitäten planten. Neben der MANAGEMENT-GMBH sollten eine weitere Investment Management-Gesellschaft und in der Folge in anderen europäischen Staaten weitere Gesellschaften mit vergleichbarem Geschäftszweck errichtet werden. Diese Gesellschaften sollten alle unter einer oder mehreren Holdinggesellschaften angeordnet werden. Darüber hinaus sollte die operative Tätigkeit von der Verwaltung der Beteiligungen getrennt werden.

Es wurde bekanntgegeben, die Beteiligungs GmbH, die die im Eigentum des Bf. und des Geschäftspartner_D stehenden Geschäftsanteile übernehmen soll, sei in Gründung. Diese werde ihrerseits eine Tochtergesellschaft gründen, die als Investment Manager tätig werden solle. Es sollten dadurch klare Verantwortungen geschaffen werden und das geschäftliche Risiko auf jene Gesellschaft beschränkt werden, die die Geschäftstätigkeit im jeweiligen Staat entfaltet.

Alleinige Gesellschafterin der Beteiligungs GmbH sei die ***Ltd***, ***Anschrift Ltd***, Zypern (kurz Ltd.). Die Gründung dieser Gesellschaft sei erfolgt, weil aus Zypern heraus die meisten Gesellschaften gehalten und gesteuert werden, die von Westeuropa aus in Russland tätig sind. Mittelfristig solle eine Gesellschaft gegründet werden, die CDOs in Russland entwickelt und vertreibt.

Alleinige Gesellschafterin der ***Ltd*** sei die ***N-Anstalt*** ***Anschrift N-Anstalt*** in Liechtenstein (kurz N-Anstalt). Dieser Staat erscheine geeignet, weil dieser Staat die europarechtlichen Rahmenbestimmungen im Bereich der Aufsicht Finanzmarktaufsicht schon weitgehend übernommen habe und damit keine wesentlichen inhaltlichen Unterschiede gegenüber den rechtlichen Rahmenbedingungen zu erwarten seien.

- **Undatiertes Schreiben:**

Mit einem weiteren undatierten Schreiben an die FMA detaillierte die MANAGEMENT-GMBH, die Ltd. verfüge über keine andere Beteiligung. Sämtliche Anteile an ihr würden von der N-Anstalt gehalten. Die Verwaltungsräte der N-Anstalt seien ***CR***, Vaduz, und die ***J*Inc***, Tortola. Sämtliche Gründerrechte würden hälftig von der M-Stiftung und der B-Stiftung gehalten.

Die M-Stiftung verfüge derzeit über keine andere Gründerrechte oder sonstigen Beteiligungen. Es handle sich um eine diskretionäre Stiftung. Begünstigte seien der Bf. und seine Familie.

Die Verwaltungsräte der B-Stiftung (Registrierungsnummer FL-***4***) seien ebenfalls ***CR*** und die ***J*** Management Inc.. Auch diese Stiftung verfüge derzeit über keine andere Gründerrechte oder sonstigen Beteiligungen. Sie sei diskretionäre Stiftung mit Geschäftspartner_D und seiner Familie als Begünstigten.

Die Konstruktion über eine Holding sei unter anderem gewählt worden, um die Stimmrechte und das Abstimmungsverhalten der beiden Hauptgesellschafter entsprechend regeln zu können. Darüber hinaus sei es notwendig, das Management der Wertpapierfirma an der Gesellschaft zu beteiligen. Die Wertpapierfirma solle daher teilweise andere Gesellschafter aufweisen als die MANAGEMENT-GMBH.

Die Errichtung der Beteiligungs GmbH und der Abschluss eines Syndikatsvertrages unter den Gesellschaftern sei die einzige Möglichkeit, um dauerhaft die Entscheidungsfähigkeit der Gesellschafter und damit der Gesellschaften (MANAGEMENT-GMBH, neu zu gründende Investmentmanager und weitere, in Zukunft zu errichtende Tochtergesellschaften) sicher zu stellen.

Ohne gemeinsame gesellschaftsrechtliche Hülle habe ein Syndikatsvertrag der Gesellschafter viel weniger Bindungswirkung. Eine Gesellschaft habe nur einen Willen. Damit sei sichergestellt, dass die MANAGEMENT-GMBH sowie der Investment Manager handlungsfähig sind.

Die N-Anstalt diene ebenfalls der Bündelung der Interessen der dahinter stehenden Stiftungen. Damit sei sichergestellt, dass die in der Konzernhierarchie oberste Gesellschaft, die N-Anstalt, nur eine Entscheidung treffen kann. Die dahinter stehenden Stiftungen hätten lediglich vermögensverwaltende Aufgaben und hielten lediglich die Gründerrechte an der ***N-Anstalt***. Den Stiftungen komme keinerlei operative Funktion zu.

Die Gründung und weitere Verwaltung von Familienstiftungen sei in Liechtenstein wesentlich einfacher und kostengünstiger als in Österreich. Auch eine mögliche Auflösung zu einem späteren Zeitpunkt sei in Liechtenstein wesentlich einfacher durchzuführen als in Österreich.

- **Schreiben vom 29. Mai 2008:**

Mit diesem Schreiben teilte die FMA der MANAGEMENT-GMBH unter Bezugnahme auf das obige Schreiben vom 10. Jänner 2008 mit, dass keine Bedenken gegen eine geplante Übertragung der Gesellschaftsanteile des Bf. sowie des Geschäftspartners_D an der MANAGEMENT-GMBH auf die Beteiligungs GmbH bestehen.

2.7 Strittige Tätigkeit

Im Akt findet sich ein "Exkurs ***QQQ***", der die hier strittige Aktivität im Kern und offensichtlich aus der Sicht des Bf. im Kern wie folgt schildert (Formatierung durch BFG):

"Ab Sommer 2008 suchten wir (der Bf. und Geschäftspartner_D) gemeinsam nach Ideen Marktopportunitäten, die im Zuge der Finanzkrise entstanden sind, durch persönliche Investments auszunutzen.

Wir versuchten diese Veranlagungen bzw. Transaktionen vom Unternehmensgegenstand und den Ressourcen der MANAGEMENT-GMBH zu trennen um mögliche Interessenskonflikte dadurch zu unterbinden. Ideen waren

- *Investments in Legal Arbitrage (In den USA waren einige Verfahren gegen Ratingagenturen und Investmentbanken in Vorbereitung, denen sich Investoren anschließen konnten. Generell wurde diesen Verfahren große Aufmerksamkeit geschenkt und die Wahrscheinlichkeit der außergerichtlichen Einigung als relativ hoch eingestuft),*
- *Preisarbitrage und generelle Kreditinvestments.*

*Über zwei Stiftungen (B-Stiftung und M-Stiftung) in Liechtenstein wurde die L-Anstalt im Sept/Okt 2008 gegründet, die diese Geschäfte unter dem Management der ***J*** von Herrn ***RN*** aufnehmen sollte. Herr ***AN*FL***, ein ehemaliger Kollege aus London, wurde aufgenommen, um von seinem Wissen und Kontakten am Finanzmarkt zu profitieren. Beide Stiftungen sind bei der FMA in Österreich registriert, da diese vor der jetzt gültigen Eigentümerstruktur die Anteile an der Beteiligungs GmbH hielten (siehe Eigentümerstruktur).*

*[Die] Volksbank Liechtenstein wurde gebeten als Settlement-Partner zur Verfügung zu stehen. Um die Geschäfte auch in Österreich transparenter zu gestalten wurde ein Konto bei der ***Bank/Österreich*** eingerichtet, die in weiterer Folge als Settlement-Agent agieren sollte. Die ***Bank/Österreich*** stellte für diese Geschäfte Abwicklungshilfe zur Verfügung. Die Transaktionspartner waren eine Vielzahl von ausschließlich institutionellen Kunden, von denen im Zuge von auktionierten Prozessen angekauft oder verkauft wurde.*

Anfang November 2008 (7.11.2008) nahm die L-Anstalt die Geschäftstätigkeit auf.

*Im September 2008 wurde die MANAGEMENT-GMBH von ihrem Kunden ***Bank/Österreich*** (Ansprechpartner und Kundenbetreuer ***SSt***) mit der Fragestellung konfrontiert, inwieweit Investmentbanken auf der Suche nach Liquidität seien. MANAGEMENT-GMBH vermittelte der Bank mehrere Investmentbanken als Ansprechpartner, da zu diesem Zeitpunkt fast alle Banken auf der Suche nach Liquidität (nach dem Zusammenbruch zweier namentlich genannter Banken war der reguläre Interbankenmarkt für tägliche Liquidität komplett zusammengebrochen) Repo-Note-Programme begeben hatten.*

****KundeA*** präsentierte Repo Note, die von einer SPV names ***QQQ*** emittiert werden sollte. ***QQQ*** war und ist eine Gesellschaft der ***KundeA***, die zu jedem Zeitpunkt Anleihen emittieren kann. Diese emittierten Anleihen sind wiederum durch an diese Gesellschaft verpfändete liquide Government Bonds/Corporate Bonds/Pfandbriefe/ABS, die ***KundeA*** auf ihrer Bilanz hat, verpfändet.*

****KundeA*** garantiert, dass zu jedem Zeitpunkt der Marktwert der verpfändeten Anleihen mindestens 100 % der Nominale entspricht. Ist dies nicht der Fall muss ***KundeA*** weitere Anleihen zur Verfügung stellen, bzw. Anleihen, deren Marktwert gesunken ist durch andere ersetzen. Diese Struktur garantiert einem Investor, dass selbst bei einem Ausfall der Gegenpartei (in diesem Falle ***KundeA***) die gekaufte Anleihe durch klar bestimmte liquide Government Bonds/Corporate Bonds/Pfandbriefe bzw. ABS besichert ist und durch einen Verkauf dieser Besicherung die vom Investor gekaufte Anleihe (in diesem Fall, die von ***QQQ*** emittierte Anleihe) zu 100 % rückgeführt werden kann (Ähnliche Ausstattung wie eine 100 % Kapitalgarantie).*

*MANAGEMENT-GMBH wurde gebeten, eine Risikobewertung der Notes abzugeben. Anbei einige Emails, die belegen, dass MANAGEMENT-GMBH die Analyse der Notes für ***Bank/Österreich*** übernommen hat.*

*Der Vorstand entschied sich für diesen Vorschlag der ***KundeA***, der auch einen Abtausch mit ***LLL*** Positionen beinhaltete. Die ***KundeA*** unterhielt zu diesem Zeitpunkt schon längere enge Geschäftsbeziehungen zu ***Bank/Österreich***. Die Transaktion sollte noch vor Jahresende 2008 zwischen ***Bank/Österreich*** und ***KundeA*** abgewickelt werden. Aufgrund von Verzögerungen in der Dokumentation der Emissionsprospekte für ***QQQ*** und der Tatsache, dass die Anleihe an*

der **5** Stock Exchange vor Emission gelistet werden und ein Rating von S&P erhalten musste; konnte **KundeA** diese Transaktion nicht abschließen. Dies wurde beiden Seiten (**Bank/Österreich** und **KundeA**) trotz aller Anstrengungen wenige Tage vor Weihnachten 2008 bewusst.

Da **Bank/Österreich** noch im Jahr 2008 den Verkauf der **LLL** Bonds gegen die Verpflichtung die **QQQ** Anleihe zu kaufen abschließen wollte, traten beide Parteien an die L-Anstalt heran.

Diese prüfte die Vorschläge intern und genehmigte die Durchführung der Transaktion.

Bank/Österreich übermittelte den entsprechenden Vorstandsbeschluss und der Vorstand der **Bank/Österreich** garantierte die L-Anstalt bei der Finanzierung der Transaktion zu unterstützen. Ebenso nahm **KundeA** die relevante Compliance Prüfung der L-Anstalt vor und bestätigte den Geschäftspartner.

Aus der Tatsache, dass dieses Geschäft in kausalem Zusammenhang mit einem in weiterer Folge zu tätigen Ankauf der **KundeA** Repo Note stand und dadurch das Risiko für die L-Anstalt relativ kalkulierbar war, wurde die Durchführung der Transaktion genehmigt.

Da die L-Anstalt das erworbene **LLL** Risiko frei am Markt verkaufen konnte und der beabsichtigte Ankauf der **QQQ** Note von **Bank/Österreich** bestätigt wurde, wurde das Risiko eines Verlustes bei ungefähr TEUR 1.000 und der mögliche Gewinn bei ungefähr TEUR 1.000 abzüglich der entstandenen Kosten, wie Finanzierung und Rechtsgebühren, eingeschätzt.

Das Risiko waren die weitere Wertentwicklung der **LLL** Anleihen, sowie der Ankaufs- als auch der Verkaufspreis der **QQQ** Notes.

Bank/Österreich unterstützte durch Vermittlung einen Kredit von Bank **WWW** an die L-Anstalt mit dem am 30.12.2008 **LLL** Anleihen zu einem Preis von **6** Cent angekauft wurden. Der Kredit der Bank **WWW** wurde am 30.12.2008 von **Bank/Österreich** an die L-Anstalt überwiesen (Bank **WWW** Konto bei **Bank/Österreich**). Zwischenzeitlich wurde weiter an der Fertigstellung der Dokumentation, dem Listing und der Bestätigung des Ratings der **QQQ** Anleihe gearbeitet. Am 15.1.2009 teilte **KundeA** mit, dass aufgrund einer veränderten Duration der max. mögliche Verkaufspreis von **KundeA** bei **7** liege und auch keine weitere Reduktion mehr möglich sei (siehe beiliegende email von **KundeA**).

Aus der Berechnung des max. möglichen Ankaukurses seitens der L-Anstalt von **7** und einem maximal möglichen Verkaufskurs von 100 (wie im Vorstandsbeschluss dargelegt) ergab sich ein maximal möglicher Überhang aus diesem Transaktionsteil von EUR 9.450.00.

Daraufhin verkaufte die L-Anstalt am 16.1.2009 die **LLL** Anleihen an **Abnehmerbank** zu einem durchschnittlichen Preis von EUR **8** an **Abnehmerbank** um den Verlust aus dem **LLL** Geschäft zu fixieren. Der Verlust betrug zu diesem Zeitpunkt EUR 8.082.500.

Es ist darauf hinzuweisen, dass weiterhin die Unsicherheit etwaiger Preisveränderungen im Verkaufspreis seitens **KundeA** (z.B. Unerwartete Verbesserung der Refinanzierungslinie von **KundeA** Paribas) und möglicher Änderungen im Willen seitens **Bank/Österreich**

Am 20.1.2009 teilte **KundeA** jedoch mit, dass nun die finale Dokumentation vorliege und der Handel durchgeführt werden konnte. Der Ankauf der **KundeA** Repo Note namens **QQQ** durch die L-Anstalt erfolgte somit am 23.1.2009 zu einem Preis von **7** und wurde am selben Tag **Bank/Österreich** zu einem Preis von **9** (dies war der Preis der von Herrn **SSt** als Kaufpreis genannt wurde) weiterverkauft.

Abzüglich aller Kosten, wie Finanzierung der Kreditkosten durch die Bank **WWW** für den Ankauf der **LLL** Anleihen und Rechtsanwaltskosten, die durch die rechtliche Analyse der **QQQ** Notes entstanden sind, ergab sich ein Gewinn für die L-Anstalt in Höhe von Euro 1.087.500. Dies entspricht 0.75% oder 75 Basispunkte der Nominale der verkauften **QQQ** Notes und entspricht Erträgen, die unterhalb des marktüblichen Niveaus liegen (das eingegangene Risiko nicht mit einberechnet).

Zu keinem Zeitpunkt war die L-Anstalt von einer Insolvenz bedroht, da selbst bei Nichtzustandekommen des An- und Verkaufs der **QQQ** Notes und der damit verbundenen Unmöglichkeit der Bedienung des Kredites der Bank **WWW**, sich Bank **WWW** die Rechte an den zukünftigen Gewinnen der L-Anstalt in dem Kreditvertrag gesichert hatte.

Die Eigenkapitalausstattung der L-Anstalt zur Zeit der Aufnahme des Kredites am 22.12.2008 war durch einige vorangegangene Geschäfte bei ungefähren EUR 1.300.000.

Folgende Dienstleistungen wurden erbracht:

- **MANAGEMENT-GMBH** an **KundeA**:
Aufgrund der Anfrage bezgl. Liquiditätsbereitstellung Weiterleitung an **Bank/Österreich**
- **MANAGEMENT-GMBH** an **Bank/Österreich**:
Analyse der **QQQ** Notes
- **MANAGEMENT-GMBH** an die L-Anstalt:

Beratungsmandat für 12 Monate (EUR 150.000)

- *L-Anstalt:
Der Gewinn aus dem ***LLL***-***QQQ***-Geschäft betrug EUR 1.087.500. Die L-Anstalt gehörte zu 70% der B-Stiftung und zu 30% der M-Stiftung"*

Aus den vorliegenden Kontoauszügen der L-Anstalt lassen sich die bewegten Summen (in EUR) aus diesem Geschäft wie folgt ableiten (vgl. Kontoauszug #37):

[...]

Das Gabler Banklexikon definiert Repo-Geschäfte wie folgt:

"Rückkaufvereinbarung, Repurchase Agreement;

Verkauf von Wertpapieren gegen Liquidität mit der gleichzeitigen Vereinbarung, Wertpapiere gleicher Art zu einem zukünftigen Termin zu einem festgesetzten Preis zurückzukaufen. Aus ökonomischer Sicht handelt es sich um einen Kredit, der durch die Wertpapiere besichert wird.

Der Käufer eines REPO-Geschäftes (Pensionsnehmer = Kreditgeber) erhält Wertpapiere vom Verkäufer (Pensionsgeber = Kreditnehmer) des REPO-Geschäftes und überlässt diesem im Gegenzug Liquidität in Form eines vereinbarten Geldbetrags.

Bei Fälligkeit erhält der Pensionsgeber gegen Zahlung des vereinbarten Geldbetrags plus Zinsen vom Pensionsnehmer wieder Wertpapiere im Wert des überlassenen Kredits zurück.

Der Pensionsnehmer erhält den vorab festgelegten Zinssatz (REPO Rate) als Verzinsung für sein investiertes Kapital. Der Pensionsgeber erzielt damit einen Gewinn oder Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem mit dem geliehenen Kredit erzielten Gesamtertrag und der von ihm an den Pensionsnehmer zu entrichtenden REPO Rate. Die aufgelaufenen Stückzinsen bei Renten und die REPO Rate werden über den Terminkurs verrechnet. Den Kassakauf eines Wertpapiers und gleichzeitigen Terminverkauf bezeichnet man als Reverse-REPO-Geschäft. Die Laufzeit eines REPO-Geschäftes kann zwischen einem Tag und mehreren Monaten betragen. Möglich sind auch REPO-Geschäfte ohne feste Laufzeit (Open REPO)."

Von den österreichischen Strafverfolgungsbehörden wurde unter anderem auch dieses Geschäft jahrelang untersucht und fand große Beachtung in den Medien. Schlussendlich stellte die Wirtschafts- und Korruptionsstaatsanwaltschaft (WKStA) das Verfahren (Verdacht der Bilanzfälschung bei der **Bank/Österreich**) im Sommer **20##** ein (vgl. **Quellen** etc.).

3. Rechtsgrundlagen

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).

- Dabei ist es an Akte mit normativem Inhalt gebunden, nicht aber an Erlässe der Finanzverwaltung, die keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen, worauf diese regelmäßig hinweisen. Bei Bedenken gegen ihre rechtmäßige Kundmachung hat das Bundesfinanzgericht diese Normen vor dem Verfassungsgerichtshof anzufechten, selbst gesetzwidrig kundgemachte Verordnungen sind aber bis zur Aufhebung durch dieses Höchstgericht für jedermann und damit auch die Gerichte verbindlich. Eine derartige Bindung besteht aber nur für Akte von staatlichen Organen, die einen normativen Inhalt für einen unbestimmten Adressatenkreis aufweisen.

Ausländisches Recht stellt einen von der Abgabenbehörde bzw. dem Verwaltungsgericht grundsätzlich amtswegig zu ermittelten Sachverhalt dar. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt aussprach gilt hier der Grundsatz "iura novit curia" nicht (zuletzt VwGH 23.1.2020, Ra 2018/15/0107 mit weiteren Nachweisen).

1. Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände also Sachverhaltselemente wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 22 mit weiteren Nachweisen). Dazu zählt wohl auch der Umstand, dass bestimmte Beweismittel nicht vorhanden sind. Beweismittel können etwa Urkunden oder Aufzeichnungen sein (Ritz, BAO⁶, § 303 Tz 21 ff mit Judikaten).

Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist die Berücksichtigung von bisher unbekanntem, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071 unter Hinweis auf VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035, mwN).

Maßgebend ist, ob der zuständigen Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (vgl. VwGH 23.9.1997, 93/14/0065; 20.11.1997, 96/15/0221).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 23.4.2008, 2006/13/0019; 24.6.2009, 2007/15/0045; 15.12.2010, 2007/13/0157; 26.2.2013, 2009/15/0016; 27.2.2014, 2011/15/0106). Maßgebend ist dabei der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0175-0177; 18.9.2003, 99/15/0120; 24.2.2010, 2009/15/0161; 28.2.2012, 2008/15/0005, 0006).

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie diese Umstände jedoch für unwesentlich gehalten, so sind solche Umstände keine Wiederaufnahmsgründe (VwGH 8.11.1973, 1428/72). Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Wiederaufnahmsgründe sind nur entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente (vgl. VwGH 11.9.1997, 97/15/0078; 26.6.2000, 96/14/0176), das sind solche, die im neuen Sachbescheid zu berücksichtigen und damit seinen Spruch zu beeinflussen geeignet sind. Die Wiederaufnahme setzt dabei voraus, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Frage, ob eine neu hervorgekommene Tatsache zu einem anderen Bescheid hätte führen können, ist nach jener Sach- und Rechtslage zu beurteilen, die bei der Erlassung des Bescheides bestand, mit dem das Verfahren, dessen Wiederaufnahme angestrebt wird, abgeschlossen wurde. Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 303 Abs. 1 letzter Satz BAO, der davon spricht, dass die Kenntnis der neuen Tatsachen oder Beweismittel einen im Spruch anders lautenden Bescheid "herbeigeführt hätten" und nicht "herbeiführen würden", sowie der Überlegung, dass es bei der Wiederaufnahme um eine Durchbrechung des Grundsatzes der Rechtskraft geht (VwGH 10.9.2008, 2006/04/0185 zum AVG).

Das Verwaltungsgericht hat grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 31 unter Hinweis auf VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301; 17.5.2004, 2003/17/0134; 24.3.2009, 2006/13/0149). Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes regelmäßig zu berücksichtigen (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049). Dies gilt nur dann nicht, wenn ein Sachverhalt zu einem in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt zu Grunde zu legen ist (vgl. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0090 mit weiteren Nachweisen). Dies wäre etwa bei Sicherstellungsaufträgen (§ 232 BAO) und bei der Festsetzung von Zwangsstrafen (§ 111 BAO) der Fall (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 279 Anm. 11).

1. Zurechnung von Einkünften

Zurechnungssubjekt von Einkünften iSd § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen sowie Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (Hinweis auf VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; 27.6.2013, 2009/15/0219). Die Zurechnung von Einkünften deckt sich nicht zwingend mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkünfteerzielung eingesetzten Gegenständen (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151).

Die rechtliche Gestaltung ist nur dann maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013 mit vielen weiteren Nachweisen).

Vom Verwaltungsgerichtshof wurde damit mehrfach (vgl. etwa VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003 mit weiteren Nachweisen) festgestellt, dass die steuerrechtliche Frage, wem das Einkommen bzw. Einkünfte oder Einnahmen zuzurechnen sind (§ 2 Abs. 1 EStG 1988), in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist (Hinweis auf VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106). Entscheidend ist, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Für Zwecke der Einkünftezurechnung ist dabei nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden (Hinweis auf VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Die Zurechnung von Einkünften muss sich nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkünfteerzielung eingesetzten Gegenständen decken. Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (so etwa VwGH 20.9.1988, 87/14/0167; 26.7.2005, 2004/14/0121; 27.8.2008, 2006/15/0013; 25.7.2013, 2011/15/0151; 20.5.2014, 2011/15/0174; 26.11.2015, 2012/15/0152; so auch Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 142).

Zentraler Punkt für die Einkünftezurechnung ist damit die Dispositionsbefugnis des Steuerpflichtigen über die Einkünfte. Die Einkünfte können einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkünfteerzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt. Das erfordert die Teilnahme am Wirtschaftsleben sowie eine Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174).

Primär ist für die Zurechnung von Einkünften deshalb in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu untersuchen, ob Aktiv- oder Passiveinkünfte vorliegen:

- Aktiveinkünfte sind dem zuzurechnen, der sie am Markt anbietet und erbringt. Relevant ist damit, für welches Rechtsgebilde diese aktiven Handlungen durch wen erbracht werden (vgl. VwGH 29.5.2018, Ra 2016/15/0062 unter Hinweis auf VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151).

Die Möglichkeit zu dieser Leistungserbringung besitzt nur der "wahre Leistungserbringer", nicht jedoch eine auf dem Blatt Papier vorgeschobene Gesellschaft, die lediglich als Zahlstelle fungiert und auch nicht über die zur Leistungserstellung nötige Ausstattung verfügt (vgl. Lang/Schuch/Staringer in Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 3.1. Zurechnung von "aktiven" Einkünften).

- Die Zurechnung von Passiveinkünften erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat (VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003), auch dabei kommt es aber auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf die allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an.

So muss sich auch die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zwingend mit dem wirtschaftlichen Eigentum am Bestandgegenstand decken (vgl. VwGH 30.1.2013, 2009/13/0025 unter Hinweis VwGH 26.9.2000, 98/13/0070 mwN).

Die Zurechnung von Kapitaleinkünften erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat. Sie sind deshalb demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt (vgl. BFH 22.12.2010, I R 84/09).

Da die rechtliche Gestaltung nur maßgebend ist, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt, sind "außersteuerliche Gründe" oder das Vorliegen ungewöhnlicher Gestaltungen - anders als im Bereich des § 22 BAO - hier nicht relevant (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174 unter Hinweis auf VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194, mwN).

Zu beachten ist, dass die Stellung eines wirtschaftlich Berechtigten nach den liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften zur Verhinderung von Geldwäsche den österreichischen einkommensteuerrechtlichen Zurechnungskriterien nicht gleichgesetzt werden kann (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165 unter Hinweis auf VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033).

3.2.1 Einordnung einer Stiftung nach Liechtensteiner Recht

Die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder ihren Stiftern bzw. Begünstigten zuzurechnen sind, ist nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des österreichischen Rechts zu beurteilen.

Aus der bloßen Tatsache einer Treuhandgründung kann, da es sich dabei nur um das Errichtungsgeschäft einer Stiftung handelt, nicht zwingend auf ein Weisungsrecht in Bezug auf die Verwaltung des Stiftungsvermögens geschlossen werden (VwGH 25.3.2015, 2012/13/033).

Unstrittig ist hier, dass eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht nach den Grundsätzen des Typenvergleichs grundsätzlich einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, damit dem Körperschaftsteuerregime unterliegt und deshalb auch auf sie das Trennungsprinzip anzuwenden ist. Dies wurde bislang weder von der Judikatur (z.B. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003; 25.3.2015, 2012/13/0033, 30.6.2015, 2012/15/0165; 25.04.2018, Ro 2017/13/0004) noch von der Literatur in Zweifel gezogen. So kam etwa Zorn zum Schluss, bei der Zurechnung zu liechtensteinischen Stiftungen seien die gleichen Grundsätze zu beachten wie bei Fragen der Einkünftezurechnung etwa an eine österreichische GmbH. Letztendlich sei die Einkünftezurechnung an eine liechtensteinische Stiftung nicht anders zu beurteilen als zum Beispiel die Zurechnung an eine österreichische Einmann-GmbH. Allein die Tatsache, dass jemand als Begünstigter geführt wird, würde nicht zu einer Änderung der Zurechnung führen (Mechtler/Wenzl in SWI 2016, 85).

Auch die Verwaltungsübung kommt zum Schluss, dass das Trennungsprinzip des Körperschaftsteuerrechtes und die Sicherungseinrichtungen des PSG (zB Unvereinbarkeitsbestimmungen, Drei-Personen-Vorstand, Stiftungsprüfung) in aller Regel einen Durchgriff durch die (österreichische) Rechtsform der Privatstiftung ausschließen. Für die Zurechnung von Stiftungseinkünften zu anderen Personen müsse ein gesetzwidriges Zusammenwirken von Stifter, Stiftungsorganen und Zuwendungsempfänger dahingehend erkennbar sein, dass ein faktisch ungehinderter Zugriff auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge möglich ist, und es dürfe kein beachtlicher außersteuerlicher Grund vorliegen, der für diese Konstruktion Anlass gegeben hätte. Die steuerlichen Grundsätze über das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum und Treuhandschaften seien maßgebend. Bei ausländischen Stiftungen sei danach zu überprüfen, ob die Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung gegeben ist (Typenvergleich) und das Trennungsprinzip zum Tragen kommt. Die Zurechnung des Vermögens sowie der Einkünfte erfolge grundsätzlich nach allgemeinem Steuerrecht. Die praktischen Erfahrungen mit ausländischen "vermögensverwaltenden Stiftungen" könne allerdings Anlass zur Vermutung geben, dass die Zurechnung des Vermögens weiterhin zum Stifter oder zu den Zuwendungsempfängern und nicht zur Stiftung erfolgt. Daher habe jedenfalls eine einzelfallbezogene Überprüfung zu erfolgen (vgl. StfR 2009 Rz 21). Auch dies führt nicht von vornherein zum Wegfall der sogenannten Abschirmwirkung einer liechtensteinischen Stiftung.

Für die direkte Zurechnung von Vermögenswerten und Einkünften zum Stifter müsste dieser über Einflussmöglichkeiten verfügen, die über die hinausgehen, die Stiftern bei (österreichischen) Privatstiftungen in der Regel zukommen. So müsste dieser etwa nicht nur eine besondere rechtliche Handhabe gehabt haben, mit der er die Durchführung bestimmter Geschäfte gegenüber dem Stiftungsvorstand bzw. Verwaltungsrat hätte durchsetzen können, er müsste auch Chance und Risiko von Wertänderungen tragen. Die bloß faktische Erwartung allein, dass sich der Vertreter der Stiftung seinen Wünschen nicht widersetzen werde, macht ihn nicht schon zum Zurechnungsobjekt, selbst wenn diese Erwartung realistisch ist (vgl. VwGH 29.9.2010, 2005/13/0079).

3.2.2 Mandatsvertrag etc.

Damit sind das "Stiftungsvermögen" und die daraus generierten Einkünfte einer liechtensteinischen Stiftung grundsätzlich diesem Gebilde zuzurechnen und ihr kommt jedenfalls für Passiveinkünfte die sogenannte Abschirmwirkung zu.

Wurde Vermögen allerdings - etwa unter Abschluss eines Mandatsvertrages nach liechtensteinischem Recht - nur treuhändig übertragen, so verbleibt es im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters. Maßgeblich ist dabei nicht nur die Weisungsbefugnis, sondern auch der Umstand, dass das Risiko eines Wertverlusts und die Chance einer Wertsteigerung den Treugeber treffen (vgl. VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004 unter Hinweis auf Zorn in Mechtler/Wenzl, SWI 2016, 88 und den Vergleich mit der Einkünftezurechnung bei der Einmann-GmbH).

Da eine Treuhandgründung nur das Errichtungsgeschäft einer Stiftung betrifft, ist es nicht zwingend, dass sich aus dem diesbezüglichen Treuhandvertrag auch ein Aufschluss über ein Weisungsrecht des Stifters in Bezug auf die laufende Verwaltung des Stiftungsvermögens hätte ergeben können (VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033). Auch die Stellung eines wirtschaftlich Berechtigten nach den liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften zur Verhinderung von Geldwäsche kann den österreichischen einkommensteuerrechtlichen Zurechnungskriterien dabei nicht gleichgesetzt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. März 2015, 2012/13/0033).

Mandatsverträge sind Bevollmächtigungsverträge nach liechtensteinischem Recht, die einem Auftrag nach den §§ 1002 ff ABGB vergleichbar sind. Deren Abschluss führt zu einer Sonderform der Treuhand, wobei es 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. 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.

Zorn wies darauf hin, dass das Vorliegen eines Mandatsvertrages nur dann unterstellt werden kann, wenn seine Existenz "unbedenklich erwiesen" ist. Das gilt auch für das Vorliegen eines klassischen, traditionellen Treuhandvertrages. Bloße Vermutungen reichen danach nicht aus, um eine Zurechnung an den Stifter zu begründen (Mechtler/Wenzl, SWI 2016, 86 ff). Rief unterstrich dies bei derselben Veranstaltung und ergänzte, es reiche nicht aus, dass sich der Stiftungsvorstand bloß faktisch nach den Wünschen des Stifters richte. Erforderlich sei vielmehr eine rechtliche Position, die dem Stifter die Möglichkeit verschafft, seine Weisungen durchzusetzen.

Werden Einnahmen mit Zustimmung oder auf Wunsch einer Person einer dritten Person ausbezahlt, ändert das nichts daran, dass sie weiterhin demjenigen, der die Leistung am Markt anbieten kann, zuzurechnen sind. Dies gilt insbesondere bei nahen Angehörigen (vgl. VwGH 20.7.1999, 93/13/0178).

Diese Grundsätze sprechen gegen eine generelle Zurechnungsvermutung, wie sie die Verwaltungspraxis früher unterstellte. Mayr wies schon 2012 zurecht darauf hin, dass es dem Stifter einer liechtensteinischen Stiftung oftmals nicht zugemutet werden kann, das Nichtvorliegen ("Negativbeweis") eines Mandatsvertrages zu beweisen (Mayr, RdW 2012, 433). Kommt deshalb ein Stifter seiner erhöhten Mitwirkungsverpflichtung nach und legt umfassende und konkrete Erklärungen der beteiligten Personen vor, so muss wohl von der ausreichenden Glaubhaftmachung dieser Tatsache ausgegangen werden. Dies wurde in der letzten Zeit vom Höchstgericht untermauert.

Dieses verneinte wohl auch ein Erfordernis, "eine Vereinbarung zu treffen, in der die rechtliche Verselbständigung des (...) gewidmeten Vermögens nach außen hin (und für die österreichische Abgabenbehörde im Nachhinein erkennbar) klar und deutlich zum Ausdruck kommt." (vgl. VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004).

Entgegen der Ansicht des FA unterstreicht auch das mit 1. Jänner 2014 in Kraft getretene und in Form eines gemäß Art. 50 Abs. 1 Z 1 B-VG vom Nationalrat genehmigten Staatsvertrages gekleidete Steuerabkommen Ö-FL (BGBl. III Nr. 301/2013) diese Rechtsprechung. Das bezeichnet Stiftungen, stiftungsähnliche Anstalten und besondere Vermögenswidmungen mit oder ohne Persönlichkeit als Vermögensstrukturen (Art. 2 Abs. 1 lit. m Steuerabkommen Ö-FL). Es enthält keine Regeln zur endgültigen nationalen Abschirmwirkung solcher Vermögensstrukturen, sondern nur zur Möglichkeit, die ihnen vom Steuerpflichtigen zugeordneten Einkünfte für die Vergangenheit durch eine Einmalzahlung einer (höheren) Besteuerung in Österreich zu entziehen.

- Aus diesem Grund gelten solche Vermögensstrukturen nur für Teil 2 dieses Abkommens (und nur für die Zwecke dieses Abkommens) uneingeschränkt als "transparent" (Art. 2 Abs. 2 lit. a leg.cit), was dazu führt, dass die ihnen zugeordneten Vermögenswerte für die Jahre bis 2013 durch Einmalzahlung einer weiteren Besteuerung in Österreich unterzogen werden konnten. Unterblieb eine solche Einmalzahlung, obwohl am 1. Jänner 2014 noch Vermögen vorhanden war, konnte sie für

die Vergangenheit durch eine freiwillige Meldung (Art. 10) an Österreich ersetzt werden. Die konkrete Steuerpflicht in Österreich ist sodann hier im Einzelfall zu prüfen.

- Für die laufende Besteuerung von Einkünften einer Stiftung in Zeiträumen nach dem Inkrafttreten des Abkommens (Teil 3 und 4) geht Art. 2 Abs. 2 lit. b Steuerabkommen Ö-FL von der Intransparenz von in Liechtenstein verwalteten Vermögensstrukturen mit Persönlichkeit - im Kern wie der VwGH - immer dann aus, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:
 - Weder der Stifter noch ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person sind Mitglied im Stiftungsrat oder in einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen;
 - Es besteht kein Abberufungsrecht des Stiftungsrats durch den Stifter, einen Begünstigten oder eine diesen nahestehende Person ohne wichtigen Grund;
 - Es besteht kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag.

3.2.3 Missbrauch

Gem. § 22 BAO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Missbrauch liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist.

Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

Liegt Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Die Unterstellung von Missbrauch setzt Steuerersparnis voraus, wobei der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht daran gehindert ist Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die größtmögliche Steuerersparnis erzielt wird. Problematisch wird dies erst dann, wenn der Weg im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist (vgl. etwa Bendlinger in Steueroasen und Offshore-Strukturen¹, 7.9.2).

Vom Höchstgericht wurde klargestellt, dass ein wirtschaftlicher Grund für eine Gestaltung nicht nur dann vorliegen kann, wenn das angestrebte wirtschaftliche Ziel nicht anders erreichbar ist. Ein wirtschaftlicher Grund für eine Gestaltung liegt auch vor, wenn das Ziel damit, besser und sicherer zu erreichen war (vgl. VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004).

§ 22 BAO dient nicht dazu, den Abgabepflichtigen einer Besteuerung nach fiktiven, für ihn ungünstigen und von ihm daher nicht gewählten Abläufen zu unterwerfen. Hat sich etwa ein Stifter entschlossen, Vermögenswerte in eine Stiftung einzubringen und seine Verfügungsmacht darüber auf diese Weise aufzugeben, so ist dieser Vorgang grundsätzlich nicht als ungewöhnlich und unangemessen zu qualifizieren (vgl. VwGH 29.9.2010, 2005/13/0079).

Missbrauch im Zusammenhang mit zwischenstaatlichen Gestaltungen ortet das Höchstgericht nur dann, wenn die Vorgangsweise nicht nur unüblich ist, sondern die beteiligten Gebilde auch nicht mit ausreichend Substanz ausgestattet sind (vgl. etwa VwGH 27.3.2019, Ro 2018/13/0004; 3.4.2019, Ra 2017/15/0070). Die Beurteilung hat hier im Einzelfall zu erfolgen.

1. Einkünfte aus einer liechtensteinischen Stiftung

Gem. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in der 2008 und 2009 gültigen Fassung sind Zuwendungen jeder Art von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen. Dass das auf liechtensteinische Stiftungen zutrifft, wurde vom Höchstgericht in ständiger Rechtsprechung nicht in Frage gestellt (vgl. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003; 25.3.2015, 2012/13/0033, 30.6.2015, 2012/15/0165; 25.04.2018, Ro 2017/13/0004).

Solche Einkünfte unterlagen in Österreich dem besonderen Steuersatz von 25% (§ 37 Abs. 8 Z 2 EStG 1988).

4. Beweiswürdigung, rechtliche Würdigung

1. Allgemein

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Das Bundesfinanzgericht hat - wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den

Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

Eine in der Begründung einer Beschwerdeentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wirkt wie ein Vorhalt und es obliegt dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Beschwerdeentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen bzw. zumindest deren Unrichtigkeit zu behaupten (vgl. VwGH 8.10.1985, 83/14/0237 etc.).

Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde in Umsetzung der bisherigen Judikatur (vgl. Ritz, BAO⁵, § 115 Tz 13) gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt wird. Nach den Gesetzesmaterialien (ErläutRV 1660 BlgNR 25. GP 24) trifft dies grundsätzlich bei Auslandssachverhalten zu. In Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt es etwa am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen, im Ausland lebende Zeugen zu kontaktieren und stellig zu machen und bereits während der Geschäftstätigkeit dafür Vorsorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind. Alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind.

In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

1. Konzernstruktur

Bei der MANAGEMENT-GMBH und der L-Anstalt handelte es sich im Streitzeitraum um über die M-Stiftung konzernmäßig verbundene Gebilde. Wie aus dem Organigramm unter Pkt. 2.1 ersichtlich ist, ist die M-Stiftung mittelbar über die Beteiligungs GmbH (100%), die Ltd. (90,01%) und die N-Anstalt (50%) an der MANAGEMENT-GMBH beteiligt. Sie hält zudem 30% der Gründerrechte an der L-Anstalt.

1. ***M-Stiftung***

Kern der Beschwerde ist die Frage der "Abschirmwirkung" durch die M-Stiftung, die eine unmittelbare Zurechnung der Einkünfte, die in den Jahresabschlüssen der L-Anstalt ausgewiesen wurden, an den Bf. verhindert.

Unbestritten ist, dass es sich bei der M-Stiftung um eine Stiftung nach liechtensteinischem Recht handelt, deren Gründung vom Bf. als Treugeber (Stifter) in Auftrag gegeben wurde, der auch Begünstigter dieser Stiftung war. Das BFG sieht allein aufgrund dieser Tatsache keinen Grund für die Annahme, damit habe der Stifter auch über ein Weisungsrecht in Bezug auf die Verwaltung des Stiftungsvermögens verfügt (VwGH 25.3.2015, 2012/13/033).

Als Verwaltungsratsmitglieder fungierten jeweils andere natürliche juristische Personen. Alle mit der Verwaltung und Vertretung dieser Stiftung befassten Personen (Repräsentant ***J*** Treuhand Anstalt und Stiftungsräte ***RN***, ***HM***, und ***J*** Management Inc.) gaben eine Erklärung ab, dass kein Mandatsvertrag zwischen diesen Organen und dem Bf. oder anderen Personen existierte. Auch eine Weisungsgebundenheit wurde dezidiert verneint und entsprechende Unterlagen zur Zeichnungsberechtigung bei der Hausbank vorgelegt. Vom Repräsentanten wurde bestätigt, dass für den Stiftungsrat weder Stellvertreter, die im Übrigen gem. Art. 8 Z 1 lit. a letzter Satz der Statuten nicht vertretungsbefugt wären, noch Nachfolger bestellt wurden. Es liegen damit keine Hinweise darauf vor, dass der Bf. unmittelbaren Zugriff auf Vermögen oder Entscheidungen der M-Stiftung gehabt haben könnte. Aufgrund dessen sowie der Tatsache, dass ***RN*** erst ab 2010 im eigenen Namen zur Vertretung der M-Stiftung befugt war, hält es das BFG für entbehrlich, diesen - wie vom Bf. beantragt - zusätzlich zu befragen.

Das Vorliegen eines Mandatsvertrages ist hier damit keinesfalls "unbedenklich erwiesen". Der Sachverhalt enthält im Gegenteil keinerlei konkrete Hinweise darauf, dass der Stiftungsrat in seinen Entscheidungen nicht völlig frei gewesen wäre. Er ist mangels gegenteiliger Hinweise so zu würdigen, dass er weder den Weisungen noch den Instruktionen des Bf. oder einer ihm nahestehenden Person unterlag. Nach Überzeugung des BFG erfüllte der Bf. seine Mitwirkungspflichten und brachte entsprechende Erklärungen aller Organwalter bei, die seine Darstellung ausreichend glaubwürdig erscheinen lassen.

Auf einen Mandatsvertrag ist nach fester Überzeugung des erkennenden Richters auch keinesfalls aus der ebenfalls erwiesenen Tatsache zu schließen, dass ein Mandatsvertrag zwischen der L-Anstalt und der M-Stiftung vorlag.

Der dortige Mandatsvertrag weist die Besonderheit auf, dass er als "Auftraggeber" nicht nur die M-Stiftung, sondern eine weitere juristische Person (B-Stiftung) aufweist und dass diese beiden Personen der Beauftragten nur kollektiv Instruktionen erteilen konnten. Er hatte deshalb im Kern die Wirkung eines Syndikatsvertrages im Sinne einer Stimmrechtsbündelung. Diese kollektive Weisungsbefugnis steht im Einklang mit der Darstellung gegenüber der Finanzmarktaufsicht (#103), die die Bündelung bestimmter Geschäfte in eine Schwestergesellschaft der MANAGEMENT-GMBH und die dauerhafte Sicherstellung deren Entscheidungsfähigkeit über einen Syndikatsvertrag ins Treffen führt. Genau das erfolgte hier wohl im Wege des Mandatsvertrags mit kollektiver Weisungsbefugnis.

Der zweite Auftraggeber ist hier zwar ausgelackt, aber eindeutig als B-Stiftung identifizierbar, da bekannt ist, dass diese Stiftung über die restlichen 70% der Gründerrechte verfügte. Das geht unter anderem aus dem vorliegenden Beschluss vom 26. Jänner 2010 (#36) und aus dem glaubwürdigen "Exkurs ***QQQ***" des Bf. zum ***LLL*** Geschäft hervor (#95).

Dieser Mandatsvertrag lässt aufgrund der unterschiedlichen Ausgangslage entgegen dem Vorbringen des FA deshalb keine Rückschlüsse darauf zu, dass auch zwischen dem Bf. und dem Stiftungsrat der M-Stiftung ein solches Bevollmächtigungsverhältnis existiert haben muss.

Das gilt auch für den Vergleich der Statuten der M-Stiftung und der L-Anstalt. Es handelt sich bei beiden Gebilden nicht nur grundsätzlich um zwei unterschiedliche Ausprägungen des liechtensteinischen Gesellschaftsrechts, sie dienen offenbar auch völlig unterschiedlichen Zwecken. Die M-Stiftung sollte - wie auch österreichische Privatstiftungen - als Familienstiftung die für sie typischen Gesellschafterfunktionen erfüllen und vor allem vermögensverwaltend bzw. als Holding-Gesellschaft fungieren. Sie hielt offenbar nicht nur die Gründerrechte an der L-Anstalt, sondern - über mehrere Beteiligungsebenen - auch Anteile an der ebenfalls operativ tätigen MANAGEMENT-GMBH (siehe Organigramm).

Es ist wenig zielführend, aus Statuten einer "Tochtergesellschaft", an der noch weitere Personen beteiligt sind, auf Statuten oder Verhältnisse einer deren Anteile haltenden "Holdinggesellschaft" schließen zu wollen. Dieser Vergleich ist nicht aussagekräftig und ermöglicht im konkreten Fall keinerlei Indizien für einen Mandatsvertrag.

Das FA stützt seine Argumentation auch auf die Tatsache, dass die M-Stiftung erklärte, dass der Bf. wirtschaftlicher Eigentümer sei bzw. maßgeblichen Einfluss auf ihre Vermögenswerte ausübe. Dem hielt der Bf. entgegen, dass es sich ausschließlich um die (bankrechtliche) Offenlegung des Begünstigten gehandelt habe und dies auch so angekreuzt worden sei. Dieser Einwand ist deshalb berechtigt, weil die Stellung eines wirtschaftlich Berechtigten nach den liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften nicht mit den hier relevanten Zurechnungskriterien gleichgesetzt werden kann (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165 unter Hinweis auf VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033).

Entgegen der Ansicht des FA lässt sich aus der Höhe von Zuwendungen einer Stiftung nicht prima facie auf entsprechende Einflussmöglichkeiten bzw. auf eine wirtschaftliche Verfügungsmacht des Begünstigten über das Vermögen der Stiftung schließen. Der Bf. erläuterte auch ausreichend, warum die M-Stiftung 2012 aufgelöst wurde, indem er die Erklärung beibrachte, dass sie zu diesem Zeitpunkt über kein ausreichendes Vermögen mehr verfügte. Dies wurde vom FA nicht angezweifelt.

Das gilt auch für die Tatsache, dass die Stiftung dem Bf. als (Allein)Begünstigtem von Juni 2009 bis Jänner 2010 eine Kreditkarte mit einem Kreditrahmen von EUR 20.000,00 zur Verfügung stellte, deren Gesamtbelastung in Summe EUR 25.227 betrug, und am 13. August 2009 eine Überweisung von EUR 100.000,00 in die USA vornahm, um einen privaten Autokauf des Bf. zu finanzieren (Selbstanzeige). Zuwendungen in dieser Form und Größenordnung sind auch bei österreichischen Privatstiftungen nicht unüblich, ohne dass dies zu einer direkten Zurechnung von originären Einkünften der Stiftung bei den Begünstigten führen würde oder dass eine wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Vermögen der Stiftung unterstellt werden kann. Auch bei einem österreichischen Rechtsgebilde würde die Besteuerung im Wege der Erfassung der Zuwendungen erfolgen.

Fest steht damit, dass die M-Stiftung über eigene Rechtspersönlichkeit verfügte, einer österreichischen Privatstiftung durchaus vergleichbar war und deshalb grundsätzlich ein eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt darstellt. Weder der Stifter noch ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person sind Mitglied im Stiftungsrat oder in einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen. Es besteht kein Abberufungsrecht des Stiftungsrats durch den Stifter, einen Begünstigten oder eine diesen nahestehende Person ohne wichtigen Grund und es besteht kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag.

Wenn das liechtensteinische Recht die Möglichkeit vorsieht, den eigenen Einfluss auf eine Stiftung weitgehend aufzugeben und dies vom Bf. nach seiner im Verwaltungs- und Gerichtsverfahren nicht widerlegten Darstellung so in Anspruch genommen wurde, kann dies nicht von vornherein als unglaubwürdig abgetan werden. Die Argumentation des FA, sogar bei einer österreichischen Privatstiftung (hier der S-Privatstiftung) wäre der Einfluss des Stifters größer (so sinngemäß im Schreiben vom 4. Dezember 2019), muss schon deshalb ins Leere gehen, weil die "Abschirmwirkung" österreichischer Privatstiftungen jedenfalls unumstritten ist. Damit ist grundsätzlich zwischen der ertragsteuerlichen Sphäre der liechtensteinischen Stiftung und der Sphäre des Bf. zu trennen.

Einkünfte sind dem Bf. darum nur dann zuzurechnen, wenn er die Möglichkeit besaß, sich ihm bietende Marktchancen auszunutzen sowie Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Es kommt also darauf an, ob er Leistungen tatsächlich erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat. Für den Fall von (Passiv)Einkünften aus Kapitalvermögen würde das voraussetzen, dass er das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hatte. Die Zurechnung von Activeinkünften an ihn würde erfordern, dass er persönlich eine Leistung am Markt anbot und dafür entlohnt wurde.

Strittig ist hier vor allem eine anteilige Zurechnung von Einkünften an den Bf., die im Jahresabschluss der L-Anstalt ausgewiesen wurden.

4.3.1 Einkünfte aus dem Vermögen der M-Stiftung

Aus den Akten ergibt sich, dass die M-Stiftung über

- eine 30%-Beteiligung an der L-Anstalt,
- eine 50%-Beteiligung an der N-Anstalt, die über mehrere weitere Gesellschaften an der MANAGEMENT-GMBH beteiligt war, sowie
- entsprechende flüssige Mittel verfügte.

Vom FA wurden dem Bf. bislang nur das Vermögen bzw. die Einkünfte der L-Anstalt zugerechnet und insofern die Zurechnung an die M-Stiftung verweigert.

Unangetastet blieb die Zurechnung des Vermögens bzw. der Einkünfte der N-Anstalt, was schon dadurch zum Ausdruck kommt, dass das FA die Einkunftsarten für die Bezüge des Bf. aus der Geschäftsführungstätigkeit für die MANAGEMENT-GMBH aus den

Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009 unverändert übernahm, obwohl die damals 46,99%-ige Beteiligung an dieser Gesellschaft vom Bf. mit Kaufvertrag vom 30. Juli 2008 zum Nominale an die Beteiligungs GmbH veräußert worden war.

Wäre das FA zum Schluss gekommen, dass der Bf. auch an der MANAGEMENT-GMBH mittelbar (über die Beteiligungs GmbH, die Ltd., die N-Anstalt und unter Ausklammerung der die M-Stiftung) zu mehr als 25% beteiligt war, hätte dies die Einkunftsart beeinflussen müssen (Einkünfte aus selbständiger Arbeit statt nichtselbständiger Arbeit). Auch für 2009 sah sich das FA nicht veranlasst, die Einkunftsart zu korrigieren, weil die Anteile an der Beteiligungs GmbH durch die österreichische S-Privatstiftung mit Naheverhältnis zum Bf. im Juni 2009 übernommen wurden. In diesem Fall stand eine direkte Zurechnung an den Bf. niemals zur Diskussion.

Wie oben schon dargestellt, steht es außer Zweifel, dass die M-Stiftung über eigene Rechtspersönlichkeit verfügte und steuerlich grundsätzlich als Zurechnungssubjekt in Frage kam. Es ist also - wie bei österreichischen juristischen Personen auch - zwischen der ertragsteuerlichen Sphäre der liechtensteinischen Stiftung und der Sphäre des Bf. zu trennen.

Einkünfte, die aus Vermögen resultierten, das der Bf. der M-Stiftung oder der L-Anstalt zuordnete, können also nur dann dem Bf. ertragsteuerlich zugerechnet werden, wenn er und nicht die liechtensteinischen Rechtsträger das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten innehaben. Das würde voraussetzen, dass er gleich einem Eigentümer über sie verfügen konnte und ihm sowohl die Chance einer Wertsteigerung wie auch das Risiko eines Wertverlustes zukam. Das war hier nicht der Fall.

Der Sachverhalt enthält weder Hinweise auf besondere Zugriffsrechte des Bf. auf Vermögen der M-Stiftung noch der L-Anstalt. Weder ist das Vorliegen eines Mandatsvertrages für die Vertretung der M-Stiftung "unbedenklich erwiesen" noch gibt es Nachweise auf andere Auftragsverhältnisse, die ihm eine direkte Einflussnahme auf deren Vermögen ermöglichen würden. Es war dem Bf. nicht möglich Marktchancen direkt zu nützen und ihm kamen weder Chance noch Risiko zu.

Daran ändert nichts, dass er als Begünstigter an einer positiven Entwicklung des Vermögens der M-Stiftung im Wege der Zuwendungen partizipierte. Diese stellen bei ihm - wie auch von ihm spätestens in der Selbstanzeige offengelegt - nach Maßgabe des Zuflusses Einkünfte aus dieser Quelle dar und sind mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Verbindung mit § 37 Abs. 8 Z 2 EStG 1988).

4.3.2 Vermögen und Geschäfte der L-Anstalt

Unzweifelhaft fest steht, dass die Gründerrechte an der L-Anstalt (zu 30%) der M-Stiftung zustanden. Da diese Rechtsinhaberin mit einer entsprechenden "Abschirmwirkung" ausgestattet war und deren Vermögen sowie die daraus resultierenden Einkünfte deshalb dem Bf. nicht direkt zurechenbar sind, erübrigt sich die Frage, ob die L-Anstalt stiftungsähnlich ausgestaltet wurde oder anderen Charakter hatte. Dieser Beurteilung fehlt die rechtliche Relevanz.

Zu klären bleibt deshalb nur, ob die Tätigkeit und die daraus resultierenden Einkünfte der L-Anstalt dem Bf. direkt zugerechnet werden können. Nach ihrer Gewinn- und Verlustrechnung handelt es sich um Einkünfte von EUR 3.148.460,82 für 2008 und EUR 6.671.827,32 für 2009. Das FA rechnete sie bisher zu 30% direkt dem Bf. zu, unterstellte sie dem Besteuerungsregime Österreichs und subsumierte sie - unter Hinweis auf die Gesellschaftsform der L-Anstalt - unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Bf. widersprach dieser Vorgangsweise.

Das FA stützte seine Beurteilung vor allem auf die aktenkundigen Hinweise auf Vorgänge im Zusammenhang mit dem Verkauf von ***LLL*** Bonds durch die ***Bank/Österreich*** gegen die Verpflichtung des Ankaufes von ***QQQ*** Anleihen. Dieser Vorgang fand Beachtung in den Medien, diesbezügliche strafrechtliche Ermittlungen wurden aber schlussendlich ***20###** eingestellt. Da dieser vom Bf. im obigen "Exkurs ***QQQ***" (#95) glaubwürdig geschilderte Ablauf des Geschäftes vom FA nicht bestritten wurde und im Akteninhalt Deckung findet, kann er unbedenklich als erwiesen angenommen werden.

Zivilrechtlich war damals unzweifelhaft die MANAGEMENT-GMBH für die ***Bank/Österreich*** beratend tätig. Wohl über deren Vermittlung erwarb die L-Anstalt kurz vor Ende des Jahres 2008 von der ***Bank/Österreich*** ***LLL***-Positionen um sie kurz darauf im Jänner 2009 mit Verlust weiter zu veräußern. Im Gegenzug erwarb die L-Anstalt im Jänner 2009 eine ***KundeA*** Repo Note und gab sie am selben Tag mit erheblichem Gewinn an die ***Bank/Österreich*** weiter. Per Saldo ergab sich daraus für die L-Anstalt ein Gewinn von über einer Million Euro.

Die L-Anstalt verfügte zwar über einen (offenbar angestellten) Arbeitnehmer mit Branchenkenntnissen (**AN*FL**), war nach der Aktenlage ansonsten aber weitgehend vom Know-How der MANAGEMENT-GMBH abhängig. Nach der vom FA unwidersprochenen Darstellung des Bf. im "Exkurs ***QQQ***" erbrachte diese österreichische GmbH Dienstleistungen an diverse Auftraggeber, zu denen auch die L-Anstalt gehörte. Mit dieser existierte ein Beratungsmandat für 12 Monate zu einem Honorar von EUR 150.000.

Im Streitzeitraum Ende 2008/Anfang 2009 waren der Bf. und sein Geschäftspartner_D kollektiv zeichnungsberechtigte Geschäftsführer der MANAGEMENT-GMBH und ohne Zweifel für diese tätig. Der Bf. persönlich bezog dafür eine entsprechende Vergütung (zur Einkunftsart siehe unten), wobei sich aus den Akten keine Hinweise darauf ergeben, dass diese Entlohnung des Bf. - vor allem 2009 - unangemessen niedrig gewesen sein könnte (2008 EUR 125.024 und 2009 EUR 594.000). Diese Tatsache wurde auch vom FA nie in Frage gestellt, weshalb sie als erwiesen beurteilt werden kann.

Dem BFG erscheint es nicht ungewöhnlich, dass ein Geschäft in dieser Größenordnung (Transfervolumen EUR 150 Mio) mit einem bekannten Bankhaus nicht vom Bf. persönlich abgeschlossen wurde, sondern dieses über eine juristische Person abgewickelt wurde. Dafür sprechen nicht nur die Usancen dieser Branche, sondern neben Haftungsgründen auch die Tatsache, dass das Investment gemeinsam mit dem Geschäftspartner_D abgewickelt werden sollte. Dem tut es keinen Abbruch, dass die juristische Person nicht im Inland, sondern in Liechtenstein angesiedelt wurde. Diese Beurteilung wird im Übrigen auch von der unbestrittenen Tatsache getragen, dass die Struktur der österreichischen Finanzmarktaufsicht offengelegt wurde, ohne dort beanstandet zu werden. Darauf wies der Bf. schon in seinem Schreiben vom 29. Juni 2016 hin (#96).

Das Verwaltungsgericht vermag deshalb der vom FA vorgenommenen Beurteilung nicht zu folgen. Der Bf. war in die aktenkundigen Geschäfte offenkundig nicht als Vertreter der L-Anstalt oder der M-Stiftung eingebunden, sondern als Geschäftsführer der MANAGEMENT-GMBH. Von der wurde er entsprechend entlohnt.

Fraglich könnte hier allenfalls sein, ob auch das Engagement der MANAGEMENT-GMBH durch die L-Anstalt ausreichend abgegolten wurde. Dies könnte allenfalls zu einer verdeckten Ausschüttung der operativen GmbH führen. Da eine solche Ausschüttung immer dem Weg der unmittelbaren Beteiligung folgen muss, wäre bei ihrer Beurteilung aber die Konzernstruktur zu beachten. Hier würde das auf den Zeitraum Ende 2008/Anfang 2009 bezogen bedeuten, dass eine solche Ausschüttung via Beteiligungs GmbH, Ltd. und N-Anstalt anteilig an die M-Stiftung fließen würde (siehe Beteiligungsstruktur).

Ein direkter Zufluss an den Bf. persönlich kann dabei ausgeschlossen werden, da er nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Gründerrechte der N-Anstalt war, was im Übrigen offenbar auch vom FA so beurteilt wurde (siehe oben). Das diese Gründerrechte der M-Stiftung zuzurechnen sind, blieb außer Streit.

1. **Selbstanzeige und Einkommensteuer 2009**

Damit erfolgte die Rüge des Bf. zu Recht und die von der L-Anstalt erwirtschafteten Einkünfte sind dem Bf. nicht direkt zurechenbar. Zu versteuern hat dieser damit nur die Zuflüsse von der M-Stiftung, die er größtenteils schon in seiner Einkommensteuererklärung einbekannte, die allerdings aufgrund seiner Selbstanzeige um EUR 100.000,00 zu erhöhen sind. Daraus resultiert gegenüber dem Erstbescheid eine Nachforderung von EUR 25.000,00.

1. **Missbrauch**

Das einzige Argument, das das FA für das Vorliegen von Missbrauch ins Treffen führte, ist, dass die M-Stiftung nicht im EU-Gemeinschaftsgebiet, sondern in Liechtenstein errichtet wurde. Das BFG vermag nicht zu erkennen, warum dies für sich betrachtet zu einer Beurteilung als Missbrauch iSd § 22 BAO führen sollte.

Im oben ausführlich dargestellten und vom FA nicht in Zweifel gezogenen "Exkurs ***QQQ***" schilderte der Bf. umfassend die Motive für die Gründung der M-Stiftung und des ihr zuzurechnenden Firmengeflechtes und wies darauf hin, dass dies auch der FMA gegenüber offengelegt wurde. Diese Gründung der involvierten Rechtsgebilde erfolgte schon einige Zeit vor der tatsächlichen Anbahnung und Abwicklung des vom FA untersuchten zentralen Geschäftes mit der ***Bank/Österreich***, dessen Dimension - wie oben erwähnt - klar für die Ausgliederung in eine Gesellschaft spricht.

Das Höchstgericht beurteilte die Zwischenschaltung einer Privatstiftung für eine Anteilsveräußerung unter Nutzung weitgehender Steuerbefreiungsbestimmungen nicht als missbräuchlich (VwGH 29.9.2010, 2005/13/0079). Gegen Missbrauch spricht neben dieser Judikatur vor allem die Tatsache, dass die M-Stiftung in Liechtenstein im Kern dieselben typischen Funktionen erfüllte wie eine österreichische Privatstiftung. Auch solche Privatstiftungen sind in aller Regel minimalistisch ausgestattet. Die tatsächliche Leistung, die zu den hier relevanten Einkünften führten wurde allerdings durch eine operativ tätige Tochtergesellschaft (L-Anstalt) erbracht, die über eine ausreichende Mindestausstattung an Personal und Ressourcen verfügte und diverse Vorleistungen zur Erbringung ihrer Leistungen bezog (Beratung etc.).

Das BFG kann dem Sachverhalt und dem Vorbringen des FA deshalb in diesem Fall keine ausreichenden Hinweise auf eine gegen-teilige Beurteilung entnehmen.

1. **Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2008**

Der Bf. bekämpfte die Wiederaufnahmebescheide unter anderem mit dem Argument, dass er das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern im Verfahren betreffend die Stiftungseinkommensteuer für die Vermögensausstattung der M-Stiftung schon 2009 von allen relevanten Umständen und Beweismitteln in Kenntnis gesetzt habe. Dies geht - wie vom FA gerügt - schon deshalb ins Leere, weil das die Kenntnis des für die Veranlagung der Einkommensteuer des Bf. zuständigen FA nicht zu ersetzen vermag. Das Neuhervorkommen neuer Beweismittel und Tatsachen ist ausschließlich aus Sicht dieser Abgabenbehörde und dabei in Bezug auf das konkrete Veranlagungsjahr zu prüfen. Das FA befindet sich deshalb hier im Recht und der Einwand des Bf. geht ins Leere.

Grundsätzlich berechtigt ist allerdings der Hinweis des Bf. auf die notwendige Entscheidungswesentlichkeit der herangezogenen Wiederaufnahmegründe und sein Vorbringen, dass die neuen Beweismittel und Tatsachen hier insofern nicht entscheidungsrelevant sein können, als sie sich ausschließlich auf das Verhältnis zwischen der M-Stiftung und der L-Anstalt beziehen und die mögliche steuerliche Intransparenz der L-Anstalt in Frage stellen. Er brachte vor, für die Unterstellung einer Einflussnahme des Bf. auf die M-Stiftung sowie deren Behandlung als transparent seien neue Beweise oder Tatsachen erforderlich, die sich auf den Bf. und sein Verhältnis zur M-Stiftung beziehen (z.B. neue Stiftungsurkunden oder sonstige Verträge, die das Verhältnis des Bf. zur M-Stiftung betreffen).

Entscheidungsrelevant für die Zurechnung von Vermögenswerten und Einkünften an den Bf. kann hier deshalb nur sein, was Aufschluss darüber gibt, wie sich das Verhältnis zwischen dem Bf. und der der L-Anstalt vorgeschalteten M-Stiftung gestaltete. Dafür kommen im Kern nur die unter Tz 4 des Prüfberichtes dargestellten Sachverhaltselemente in Frage, die darauf eingehen.

- Unbestritten ist, dass das ertragsteuerliche zuständige FA im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides 2008 (26. Juli 2010) nicht über diese Informationen zur M-Stiftung sowie dem ihr vom Bf. zugerechneten Firmenkomplex verfügte. Diese kamen für die Abgabenbehörde erst im Zuge der Außenprüfung zu Tage.
- Aktenkundig ist weiters, dass der Bf. dem zuständigen FA wichtige Beweismittel rund um die M-Stiftung trotz Aufforderung und trotz seiner erhöhten Mitwirkungsverpflichtung aufgrund des Auslandssachverhaltes bis zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme (5. Juli 2016) nur unvollständig vorlegte. So fehlten bis dahin insbesondere sowohl die Beistatuten (auf deren Existenz im Gründungsauftrag vom 12. April 2007 hingewiesen wurde) wie auch die Erklärung aller Verwaltungsratsmitglieder der M-Stiftung zum Nichtvorliegen eines Mandatsvertrages (bzw. von Vollmachtsverhältnissen etc.).

Das FA unterstellte aufgrund des Nichtvorliegens dieser essentiellen Beweismittel deshalb - vorerst völlig zu Recht - das Vorliegen eines Mandatsvertrages bzw. ein Treuhandverhältnis zwischen dem Bf. und zumindest einzelnen (einzelvertretungsbefugten) Verwaltungsratsmitgliedern der M-Stiftung. Es konnte sich dabei insofern auf eine in sich schlüssige freie Beweiswürdigung stützen, als die Nichtvorlage dieser Beweismittel nur damit erklärt werden konnte, dass tatsächlich ein Mandatsvertrag bzw. entsprechende Weisungsbefugnisse existierten. Damit waren vorerst nicht nur Umstände neu hervorgekommen, diese waren zudem auch entscheidungsrelevant und die Wiederaufnahme erfolgte - vorerst - zu Recht.

Diese Beurteilung ändert sich allerdings - wie oben ausführlich begründet - nun nach der vollständigen Erfüllung der Mitwirkungsverpflichtung des Bf. und der Nachholung der Vorlage der angeforderten (Negativ)Beweismittel. Im Zeitpunkt der nunmehrigen Entscheidung des BFG liegen sowohl das Beistatut wie auch vollständige Erklärungen aller Verwaltungsratsmitglieder vor. Auch die relevanten Zuwendungsbeschlüsse (z.B. Finanzierung des Autoankaufs, Kreditkarten etc.) sowie der Auflösungsbeschluss etc. wurden vorgelegt.

In freier Beweiswürdigung kommt das BFG deshalb auf Basis seines durch das verwaltungsgerichtliche Verfahren erweiterten Kenntnisstandes zum Schluss, dass die Existenz eines Mandatsvertrages etc. hier nicht als "unbedenklich erwiesen" beurteilt werden kann. Die strittigen Vermögensgegenstände und Einkünfte können dem Bf. deshalb nicht zugerechnet werden. Damit verloren die Umstände, die vom FA als Wiederaufnahmsgründe herangezogen wurden, ihre Entscheidungsrelevanz.

Gegen eine Wiederaufnahme sprechen damit automatisch auch Ermessenserwägungen. Mit ihr würde nur ein Sachbescheid aus dem Rechtsbestand entfernt, der durch einen neuen Sachbescheid identischen Inhalts zu ersetzen wäre.

Die Wiederaufnahme wurde damit rückwirkend unzulässig und der Wiederaufnahmsbescheid war ersatzlos aufzuheben.

1. Mündliche Verhandlung

Gem. § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird bzw. wenn es der Einzelrichter für erforderlich hält.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Beschwerdefrist eingebracht wird (vgl. Ritz, BAO⁶, § 274 Tz 3 mit vielen Judikaten).

Hier wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung nicht in der Beschwerde oder im Vorlageantrag gestellt. Schon deshalb war hier von deren Abhaltung abzusehen. Dazu kommt zudem, dass der Einzelrichter keinen Grund für eine solche Maßnahme zu erkennen vermag.

Der Sachverhalt ist ausreichend in den Akten abgebildet und dem FA wurde am 26. Mai 2020 noch einmal abschließend Gelegenheit für eine Stellungnahme gegeben, auf die dieses verzichtete.

5. 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).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.