

# Zurechnung der Einkünfte an den Stifter bei Vorliegen einer transparenten Stiftung; Beurteilung des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung

1. Besteht eine Weisungsbefugnis des Stifters, dann ist die ausländische Stiftung, die mit einer Privatstiftung nach dem PSG vergleichbar ist, als transparent einzustufen. Die Einkünftezurechnung erfolgt beim Stifter bzw. Begünstigten.
2. Der Abschluss eines Mandatsvertrages ist als Indiz zur Einstufung der Stiftung als transparent zu sehen, insbesondere wenn darin die Beauftragten (im Fall: Stiftungsräte) verpflichtet werden, die Mandate ausschließlich nach den Instruktionen des Auftraggebers (Stifter bzw. Begünstigter) oder nach den Instruktionen von Drittpersonen, welche der Auftraggeber bezeichnet, auszuüben; unabhängig davon, ob der Mandatsvertrag tatsächlich gelebt wird oder nicht.
3. Wurden weder Einkünfte (im Fall einer transparenten Stiftung) noch Schenkungssteuer (im Fall einer intransparenten Stiftung) erklärt und abgeführt, liegt Abgabenhinterziehungsabsicht vor.

§ 207 Abs. 1 und 2  
BAO, §§ 33 Abs. 1,  
Abs. 3 lit. B, 8 Abs. 1  
FinStrG, § 1 Abs. 1  
PSG, § 1 Abs. 2 Z 1,  
Abs. 3 Z i 1a KStG  
1988

UFS 17.11.2010, GZ  
RV/3310-W/09

VwGH-Beschwerde zur Zl. 2011/13/0003 eingebracht.

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.  
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren neben seinen Pensionseinkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen. Er ist mit 1. November 2009 verstorben.

Der Bw. brachte am 20. Juni 2008 Selbstanzeige bezüglich Einkünfte aus einer ausländischen Stiftung in Y – „Y. F-A“ - ein.

Das Finanzamt führte in der Folge eine abgabenbehördliche Prüfung (BP) über die Jahre 2000 bis 2007 durch und stellte folgendes fest:

### <Prüfungszeitraum 2000 bis 2007;

#### 1. Verjährungsfrist sieben Jahre:

Für die Jahre 2000 und 2001 ist Verjährung noch nicht eingetreten, da davon auszugehen ist, dass Herr XX durch das Nichterklären von Kapitaleinkünften, welche ihm unter Einschaltung der wirtschaftlich ihm zuzuordnenden transparenten Stiftung „F-A“ mit Sitz in Adr.1, eine vorsätzliche Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer bewirkt hat.

Entsprechend der Selbstanzeige vom 20. Juni 2008, eingelangt im Finanzamt am 23. Juni 2008, hatte Herr XX am 28.5.1963 in Y-Y, eine Stiftung nach y-Recht gegründet. Bei dieser Stiftung handelt es sich um eine vermögensverwaltende Stiftung, Motiv war die „Schaffung eines abgeschotteten Vermögens, welches als Altersvorsorge dienen“... sollte. Herr XX war neben seinem Sohn Dr. OW. zeitlebens Erstbegünstigter der F-A. Als Genussberechtigtem standen ihm alle Ansprüche auf das Vermögen der X-Stiftung und auf dessen Erträge zu.

Zusätzlich verpflichtete der Mandatsvertrag die Stiftungsräte ihr Mandat ausschließlich nach den Instruktionen des Stifters auszuüben. Überdies wurde von ihm eine y-Treuhand Anstalt mit der Repräsentanz und als Domizilhalter beauftragt.

Aufgrund der angeführten Merkmale liegt eindeutig eine transparenten Stiftung vor, sodass von einer irrtümlich erfolgten Nichterklärung der Einkünfte aus der F-A, YZ, entsprechend Punkt 1.2 der Offenlegung gem. § 29 FinStrG und einer vertretbaren rechtlichen Würdigung als intransparente Stiftung nicht ausgegangen werden kann. Dies umso mehr als weder bei Gründung noch im Zusammenhang mit der nachträglichen Vermögenszufuhr an die Stiftung eine Meldung der diesfalls schenkungssteuerpflichtigen Umstände noch die Abfuhr der entsprechenden Schenkungssteuer erfolgte.

Die Offenlegung der einkommensteuerpflichtigen Erträge aus der transparenten F-A, YZ erfolgte erst im Zusammenhang mit dem Bekanntwerden der Tatsache, dass der österreichischen Finanzverwaltung Kontoinformationen der Bank-Y übermittelt worden sind.

In den vom Abgabepflichtigen im Zeitraum 2000 bis 2007 abgegebenen Einkommensteuererklärungen hatte Herr XX die Einkünfte der F-A, die nach den äußeren Erscheinungsmerkmalen als transparent zu beurteilen ist, nicht offen gelegt. Nach dem Gesamtbild ist daher - wie dargestellt - von einer vorsätzlichen Nichterklärung der Einkünfte auszugehen, sodass eine Abgabenhinterziehung gem. § 33 Abs. 1 FinStrG vorliegt.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt daher für den Zeitraum 2000 bis 2007.

#### 2. Vermögenszurechnung - Zurechnung der Einkünfte (transparente/intransparente Stiftung)

In einer am 23.6.2008 eingebrachten Selbstanzeige (Beilage 1) wird aufgezeigt, dass XX am 28.5.1963 eine Stiftung nach y-Recht mit dem Namen „F-A“ gegründet hat.

Erstbegünstigte dieser Stiftung sind XX und dessen Sohn Dr. OW.. Die Führung der Stiftung erfolgt mittels Mandatsvertrag (28.5.1963, 15.3.1985, 20.6.1989, 7.4.1998), weiters wird per Anhang zum Mandatsvertrag vom 7.4.1998 durch XX und Dr. OW. die

X-Bank, B., zur Instruktion an den Stiftungsvorstand ermächtigt.

In weiterer Folge wird in der Selbstanzeige dargestellt warum XX zu der Rechtsansicht gelangt, dass ihm das Stiftungsvermögen nicht zuzurechnen ist. Diese Darstellung wird in der Conclusio (Seite 18 der Selbstanzeige) zusammengefasst:

*Conclusio aus abgabenrechtlicher Sicht und Darlegung einer möglichen Verfehlung*

*Aus dem Blickwinkel des materiellen Abgabenrechts ist die F-A anhand des anzustellenden Typenvergleichs als einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar einzuordnen. Dies trifft trotz Vorliegen eines Mandatsvertrags aufgrund der Vergleichbarkeit der durch den Mandatsvertrag eingeräumten Rechte zu österreichischen Rechtsformen (GmbH, AG, Privatstiftung) zu.*

*Darüber hinaus kann ein durch den Mandatsvertrag begründeter, in Österreich gelegener Ort der Geschäftsführung nicht angenommen werden, da ein entsprechendes Ausmaß von faktischer Beeinflussungsmöglichkeit durch den Stifter und tatsächlicher Beeinflussung auskunftsgemäß nicht gegeben war.*

*Aus den gleichen Gründen kann über den Mandatsvertrag auch nicht das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen sowie die Einkünfte aus dem Stiftungsvermögen an die Stifter zugerechnet werden.*

*Daher basiert die Annahme der ertrags- und schenkungssteuerlichen Intransparenz der F-A auf einer vertretbaren Rechtsansicht, so dass weder aus ertragsteuerlicher Sicht Einkünfte aus Kapitalvermögen im Zeitraum von 1963 bis 2008 bei den Stiftern bzw. den Begünstigten in Österreich angenommen werden können. Auf Basis dieser vertretbaren Rechtsansicht wären jedoch die Zuwendungen aus 1963 in Höhe von schätzungsweise CHF 266.368,14, darin enthalten das Stiftungskapital von CHF 20000,00) und 1996 in Höhe von A TS 3.500.000,00 einer Schenkungssteuer zu unterwerfen gewesen, was jedoch irrtümlicherweise nicht erfolgt ist und inzwischen abgabenrechtlich verjährt ist, jedoch in finanzstrafrechtlicher Hinsicht offen gelegt wird. Die Zuwendung iHv.*

*CHF 77.300,00 an Frau HH- wäre nicht der österreichischen Einkommensteuer unterlegen, da Frau H. in Y bis zu ihrem Tod ansässig war. Sollte die Behörde jedoch zur Rechtsansicht gelangen, dass die vorhin angeführte Rechtsansicht nicht vertretbar war und von einer transparenten Stiftung auszugehen wäre, hätte dies ertragsteuerlich und schenkungssteuerlich die Konsequenz, dass die Erträge der F-A seit 1963 bis 2008 den Stiftern zuzurechnen wären und dementsprechend der Einkommensteuer unterlegen wären ....*

Die Argumentation zielt also wesentlich darauf ab, dass, entsprechend den Angaben des Stifters, keine faktische Einflussnahme auf die Führung der Stiftung genommen wurde, und deshalb eine Zurechnung des Stiftungsvermögens zum Stifter nicht möglich ist.

Die Betriebsprüfung vertritt zu dem in der Selbstanzeige dargestellten Sachverhalt die folgende Rechtsansicht:

*Typenvergleich - Vergleichbarkeit einer österreichischen Privatstiftung mit einer Y-Familienstiftung*

Y-Familienstiftungen können mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sein. Fraglich ist aber, ob die gegenständliche A-F, welche mittels Mandatsvertrag geführt wird, mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist. Durch diesen Mandatsvertrag unterliegt der Stiftungsrat dem Weisungsrecht des Stifters. Obwohl in den Mandatsverträgen vom 28.5.1963, 15.3.1985 und vom 20.6.1989 die X-AG als Stifter ausgewiesen wird, so ist doch aus dem Mandatsvertrag vom 7.4.1998, welcher zwischen XX / Dr. OW. als Stifter / Erstbegünstigte und dem Stiftungsrat abgeschlossen wurde, deutlich ersichtlich, dass die Stifter zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsgewalt über ihr Vermögen (das Vermögen der Stiftung) aufgegeben haben und jederzeit das Weisungsrecht innehatten.

Das generelle Weisungsrecht des Stifters, mit der Folge, dass der Stiftungsrat immer nur nach einer entsprechenden Weisung des Stifters handeln darf, wäre aber nach dem österreichischen PSG unzulässig. Schon aus diesem Grund ist die A-F nicht mit einer Stiftung nach dem österreichischen Privatstiftungsgesetz vergleichbar. Auch der Umstand, dass der Stifter und sein Sohn aufgrund einer entsprechenden Weisung des Stifters auch Erstbegünstigte der A-F sind, hält einem Vergleich mit dem österreichischen PSG nicht stand, in welchem der Stifter und seine Familienangehörige zwar Vorstand, nicht gleichzeitig aber auch Begünstigte sein dürfen.

Folge der fehlenden Vergleichbarkeit ist, dass die Einkünfte nicht der A-F zugerechnet werden können.

*Zurechnung der Einkünfte*

Entscheidend für die Einkünftezurechnung sind die steuerlichen Grundsätze über das wirtschaftliche Eigentum und Treuhandschaften. Aufgrund des Mandatsvertrages hat der Stifter trotz des zivilrechtlich an sich wirksamen Stiftungsaktes weiterhin uneingeschränkten Zugriff auf das der A-F gewidmete Kapitalvermögen. Seine Stellung ist der eines Treugebers vergleichbar. Eine tatsächliche Einflussnahme des Stifters auf die Geschäfte der Stiftung ist dabei nicht notwendig. Die Argumentation, dass es durch die Nichtausübung der eingeräumten Rechte zu keinem Durchgriff durch die Stiftung auf den Stifter kommt, vernachlässigt, dass der Stifter bereits durch Abschluss des Mandatsvertrages entscheidenden Einfluss auf die Stiftungsverwaltung genommen und damit seine Rechte aktiv wahrgenommen hat. Durch die aufgrund des Mandatsvertrages jederzeitige Möglichkeit auf die Stiftungsverwaltung Einfluss zu nehmen, bleibt der Stifter einem Treugeber vergleichbar, der ebenfalls nicht aktiv in die Kapitalveranlagung durch den Treuhänder eingreift. Entscheidend für die Einkünftezurechnung zum Stifter ist bereits die Möglichkeit des jederzeitigen Eingriffs unabhängig von der tatsächlichen Durchführung. Im gegenständlichen Fall wurden mehrere unterschiedliche Mandatsverträge erstellt. Bei jeder Erstellung eines Mandatsvertrages hat der Stifter durch die Auswahl der Beauftragten aktiv auf die Geschäfte der Stiftung Einfluss genommen und damit auch die Entwicklung seines Vermögens eingewirkt.

Im Anhang zum Mandatsvertrag (Beilage 2) vom 7.4.1998 wird ausdrücklich ausgeführt, dass die Stifter / Erstbegünstigten die „X-Bank“ ermächtigen dem Stiftungsrat der A-F Instruktionen zu erteilen. In dieser Ermächtigung ist zweifelsfrei eine aktive Einflussnahme auf die Stiftungsverwaltung zu sehen.

Entsprechend der Sachverhaltsdarstellung in der Selbstanzeige Pkt. 1.6, 2. Absatz sind alle Investitionsentscheidungen vom X-

Bankhaus getroffen worden. Dies kann nur im Zusammenhang mit dem Anhang zum Mandatsvertrag von 7.4.1998 gesehen werden, wonach dieser Bank vom Stifter ein Weisungsrecht an den Stiftungsrat eingeräumt worden ist. Werden nun nicht Weisungen vom Stifter an den Stiftungsrat erteilt sondern alle Veranlagungsentscheidungen direkt vom X-Bankhaus getroffen und haben die Stiftungsräte diese Investitionsentscheidungen stillschweigend genehmigt, entspricht dies im Ergebnis der Ausführung der Tätigkeit des Stiftungsrates entsprechend den Instruktionen des Stifters bzw. den von diesem bezeichneten Bevollmächtigten zur Ausübung des Weisungsrechtes aufgrund des Mandatsvertrages.

Auch durch das Schreiben vom 15.8.2007 (Beilage 3), in welchem die Erstbegünstigten verfügen, dass für die Aufhebung oder Änderung des Beistatuts vom 17.4.1998 künftig nur mehr die Zustimmung von einem der beiden Erstbegünstigten ausreicht, bringen die Stifter / Erstbegünstigten zum Ausdruck, dass sie sehr wohl aktiv in die Geschäfte der Stiftungsverwaltung eingreifen.

#### *Conclusio der Betriebsprüfung*

Die A-F ist mit einer dem österreichischen Privatstiftungsgesetz entsprechenden Privatstiftung nicht vergleichbar und hält daher dem „Typenvergleich“ nicht stand.

Da die Veranlagung des Stiftungsvermögens ausschließlich entsprechend den vom - durch den Stifter / Erstbegünstigten - bevollmächtigten X-Bankhaus getroffenen Investitionsentscheidungen durch stillschweigende Genehmigung des Stiftungsrates erfolgte, liegt eine faktische Einflussnahme des Stifters / Erstbegünstigten vor.

Die Betriebsprüfung kommt daher zu dem Schluss, dass eine transparente Stiftung vorliegt und daher das gestiftete Vermögen auch weiterhin dem Stifter, XX, zuzurechnen ist.

Die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen (2000 bis 2007) erfolgt entsprechend den in der Selbstanzeige gemachten Angaben und der nachfolgenden Korrespondenz zwischen Betriebsprüfung und steuerlichem Vertreter. Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen ist in der Beilage „Berechnungen – XX“ dargestellt.>

In der form- und fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet:

#### *„1. eingebrachte Selbstanzeigen*

Der Abgabepflichtige hat am 20.06.2008 eine Selbstanzeige bezüglich der Y. „F-A“ bei der zuständigen Behörde eingebracht.

#### *2. Begründung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde*

Die Behörde hat im jeweiligen Wiederaufnahmebescheid vom 15.05.2009, zugestellt am 22.05.2009, für die Einkommensteuer 2000 als auch 2001 hinsichtlich des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes keine eigenständige Begründung vorgenommen, sondern auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

Entsprechende Begründungen in den Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 sind nicht vorhanden.

#### *3. Ausführungen in der Niederschrift vom 29.04.2009*

Ein schriftlicher Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO ist bislang nicht erfolgt bzw. wurde dem Abgabepflichtigen ein solcher nicht übermittelt.

Hinsichtlich des Vorliegens einer siebenjährigen Verjährungsfrist führt die Niederschrift aus, dass Hr. XX durch das Nichterklären von Kapitaleinkünften, welche ihm unter Einschaltung der wirtschaftlich ihm zuzuordnenden transparenten Stiftung „F-A“ mit Sitz in YZ, Y, eine vorsätzliche Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer bewirkt hätte. Dies sei vor allem durch das Vorliegen eines Mandatsvertrages, welcher einer Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung entgegenstehe und eine Einkünftezurechnung an die AGRAM Familienstiftung verhindere, bzw. durch die Beauftragung einer y- Treuhandanstalt als Repräsentant und als Domizilhalter gegeben. Allein durch die durch den vorliegenden Mandatsvertrag vorliegende Möglichkeit, Einfluss auf die Stiftung nehmen zu können, reiche für eine Zurechnung der Vermögenswerte und Einkünfte an Hr. XX aus, eine tatsächliche Inanspruchnahme dieser Rechte sei hingegen nicht erforderlich, da bereits durch den Abschluss des Mandatsvertrages entscheidender Einfluss auf die Stiftungsverwaltung genommen worden sei.

Aus diesen Gründen liege eindeutig eine transparente Stiftung vor, sodass von einer irrtümlichen Nichterklärung der Einkünfte aus der F-A und einer vertretbaren rechtlichen Würdigung als intransparente Stiftung nicht ausgegangen werden könne, dies umso mehr als weder bei der Gründung noch im Zusammenhang mit der nachträglichen Vermögenszufuhr an die Stiftung eine Meldung der diesfalls schenkungssteuerpflichtigen Umstände noch die Abfuhr der entsprechenden Schenkungssteuer erfolgt wäre.

#### *4. Angefochtene Punkte - eingetretene Verjährung hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001*

Der jeweilige Wiederaufnahmebescheid vom 15.05.2009, zugestellt am 22.05.2009, betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000 als auch 2001 wird seinem gesamten Inhalt nach angefochten, deren Aufhebung begehrt und begründet wie folgt:

Nach § 207 Abs. 2 BAO verjährt die Einkommensteuer nach fünf Jahren. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches unternommen werden. Weiters verlängert sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr gemäß § 209 Abs. 1 vorletzter Satz BAO (idF. BGBl 2009/20), wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist ersichtlich, dass die Abgabenbehörde im Kalenderjahr 2008 durch die Vorlage des Prüfungsauftrages betreffend die Jahre 2000-2007 eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenspruches unternommen hat. Weiters ist ersichtlich, dass jedenfalls auch für die Jahre 2000 und 2001 Einkommensteuerklärungen abgegeben wurden. Für die Einkommensteuer 2000 und 2001 muss jedoch, wovon die Behörde ausgeht, eine hinterzogene Einkommensteuer (die Abgabenhinterziehung muss als Vorfrage nach den Vorschriften des FinStrG geprüft werden) vorliegen, ansonsten unter Annahme einer 5jährigen Verjährungsfrist samt Verlängerung um ein Jahr für die Einkommensteuer 2000 im Jahr 2006 und für die Einkommensteuer 2001 im Jahr 2007 Verjährung eingetreten wäre. Nach der Rsp. ist die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrenstadium zu berücksichtigen und bewirkt die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde. Die Vorlage des Prüfungsauftrages im Jahr 2008 wäre daher nicht mehr geeignet gewesen, eine Verlängerung der Verjährung herbeizuführen.

Der Spruch der Wiederaufnahmebescheide vom 15.05.2009, zugestellt am 22.05.2009, betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 erweist sich daher aus nachstehenden Erwägungen als inhaltlich unrichtig:

#### *4.1 Fehlende Beurteilung der Vorfrage durch die Behörde*

##### *4.1.1 Rechtliche Erfordernisse:*

Nach dem VwGH und der hM setzt die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgeblichen Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Diese Beurteilung hängt insbesondere nicht davon ab, ob der Prüfungsauftrag auf § 99 Abs. 2 FinStrG Bezug genommen hat.

Die Beurteilung der Vorfrage, ob von einer Abgabenhinterziehung auszugehen ist, hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist.

Ob die (strafrechtlich bedeutsamen objektiven und subjektiven) Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vorliegen, ist auch im Verfahren der Abgabefestsetzung nach materiellem Finanzstrafrecht zu beurteilen.

##### *4.2 Mangelnde Begründung*

In den jeweiligen Wiederaufnahmebescheiden vom 15.05.2009 betreffend die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wird auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

Aufgrund der vorliegenden Niederschrift vom 29.04.2009 lassen sich zur „F-A“ folgende Aussagen treffen:

Aufgrund der von der Behörde angenommenen Transparenz der „F-A“ geht diese davon aus, dass die Vermögensgegenstände und Einkünfte der „F-A“ Herrn XX zuzurechnen wären. Im Hinblick auf die mit den nicht versteuerten Einkünften - aus objektiver Sicht - einhergehenden Steuerverkürzungen geht die Behörde anscheinend von einer Verjährungsfrist von 7 Jahren aus, ohne jedoch dahingehend (irgend-) eine materielle, an finanzstrafrechtlichen Grundsätzen orientierte, Feststellung zu treffen, aus welchen Erwägungen sie von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung ausgeht. Es findet sich in der Niederschrift diesbezüglich kein Hinweis auf das Vorliegen des subjektiven strafrechtlichen Tatbestandes einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 FinStrG.

Im Hinblick auf die Feststellung der maßgebenden Hinterziehungskriterien durch die Abgabenbehörde und des damit verbundenen Zutreffens insbesondere der subjektiven Hinterziehungsmerkmale lässt sich aus der Niederschrift kein Vorsatz begründen. Denn die Annahme in der Niederschrift, dass a) bloß das Nichterklären von Kapitaleinkünften aufgrund einer transparenten Stiftung einen Vorsatz begründen bzw. b) bloß aufgrund des Vorliegens einer transparenten Stiftung ein Irrtum ausgeschlossen sein soll, ist eine Behauptung, aber keine Begründung in subjektiver Sicht. Ob und aus welchen Gründen der Abgabepflichtige, trotz seiner Rechtsansicht des Vorliegens einer intransparenten Stiftung, die Schenkungssteuer nicht entrichtet hat, kann keinesfalls einen zweifelsfreien Beweis auf einen Vorsatz hinsichtlich der "Nichterklärung" seiner Einkünfte in der ESt-Erklärung bieten.

Da die Vorfrage von der Behörde nicht bzw. nicht ausreichend beurteilt wurde, ergibt sich bereits hieraus eine inhaltliche Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 mangels entsprechender Begründung zum Vorliegen einer Abgabenhinterziehung, insbesondere im Hinblick auf die mangelnde Begründung zur subjektiven Tatseite.

#### **Kein Vorliegen einer Abgabenhinterziehung gem. § 33 FinStrG:**

Es ist aus nachfolgenden - unter Punkt 4.3. und 4.4. dargestellten - Gründen von keiner Abgabenhinterziehung iSd. § 207 Abs. 2 vorletzter Satz BAO iVm. § 33 Abs. 1 FinStrG auszugehen:

##### *4.3 Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht*

Von einer vertretbaren Rechtsauffassung ist dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige eine materielle oder formelle Norm des Abgabenrechtes anders auslegt als die Finanzverwaltung oder die höchstrichterliche Rechtsprechung und diese abweichende Rechtsansicht nach dem Wortlaut der in Betracht kommenden gesetzlichen Bestimmungen nicht ganz unvertretbar ist. Eine abweichende, aber im Rahmen einer nicht unvernünftigen Normenauslegung bleibende Rechtsansicht ist stets als vertretbar anzusehen. Eine Handlungsweise, die nach dem Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen rechtlich vertretbar ist, jedoch im Widerspruch zur herrschenden Rsp. steht, kann demnach nicht einmal einen Fahrlässigkeitsvorwurf begründen. Die Rechtsprechung spricht u.a. da-

von, dass es "denk unmöglich" sei, einem Rechtsunterworfenen, der aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat, Fahrlässigkeit zur Last zu legen.

#### *Einstufung ausländischer Stiftungen in das österreichische Abgabenrecht*

- Bzgl. der Einordnung der Stiftung F-A als intransparente Stiftung liegt - entgegen der nicht näher konkretisierten Meinung der Betriebsprüfung - jedenfalls eine vertretbare Rechtsansicht (insbesondere hinsichtlich der Prinzipien des „weichen Mandatsvertrages“) vor, die in der Selbstanzeige vom 20.06.2008 dargelegt wurde. Die wesentlichen Punkte aus der Selbstanzeige dürfen wir nochmals wie folgt kurz zusammenfassen:
  - Ausländische Rechtsträger sind anhand eines Typenvergleichs mit inländischen Rechtsträgern zu vergleichen, wobei die gesellschaftsrechtlichen Kriterien maßgeblich sind und das Gesamtbild ausschlaggebend ist, eine vollständige Deckung der Merkmale aber nicht erforderlich ist. Bei einer Y-Stiftung **wird die Vergleichbarkeit nach dem Typenvergleich idR. bejaht**.
  - Die Einkünfte bzw. das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten können dann dem Stifter zugerechnet werden, wenn dem Stifter kraft der Stiftungsdokumente erheblicher Zugriff auf das Stiftungsvermögen zukommt. Bei der Stiftung F-A liegt zwar ein **Mandatsvertrag** vor, jedoch wurde dieser tatsächlich **nie ausgeübt**. Auch darüber hinaus bestanden - wie schon in der vorsorglichen Offenlegung dargestellt - **keine Zugriffsrechte**.
  - Zur Vermeidung von Längen in der Berufung darf auf die weiteren, umfangreichen Ausführungen in der Selbstanzeige verwiesen werden - diese werden in weiterer Folge um die unten stehenden Ausführungen noch ergänzt.
- Aufgrund der dargestellten Kriterien liegt daher, auch mangels ständiger höchstgerichtlicher Judikatur oder auch nur Rsp. des UFS zum Thema „weicher Mandatsvertrag“, eine vertretbare Rechtsauffassung dahingehend vor, dass es sich bei der Stiftung F-A um eine intransparente Stiftung handelt. Daran ändern auch die von der Betriebsprüfung angeführten Argumente, warum im vorliegenden Sachverhalt im Ergebnis nicht von einer intransparenten Stiftung (hierzu siehe ausführlich Pkt. II) auszugehen sein soll, nichts. Dem Argument der Außenprüfung, dass durch die Einräumung eines Instruktionsrechts des X's-Bank an den Stiftungsvorstand und der stillschweigenden Genehmigung der Investitionsentscheidungen des Bankhauses durch den Stifter eine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung nicht gegeben sein soll, kann nicht gefolgt werden. Auch für österreichische Privatstiftungen ist es möglich, per Vermögensverwaltungsvertrag die Verwaltung des Vermögens durch einen Verwalter durchführen zu lassen. Vielmehr wäre es nach dem öPSG sogar zulässig, bestimmte Veranlagungsrichtlinien, d.h. Vorgaben, wie das Vermögen investiert werden soll, zu erlassen. Da das Bankhaus die Entscheidungen selbstständig getroffen hat, kann auch von keinem aktiven Eingriff des Stifters ausgegangen werden.

#### *Bruch der bisherigen Auffassung durch die BMF-Information vom 23.4.2008*

- Die Information des BMF vom 23.4.2008, dass vermögensverwaltende Y-Stiftungen generell als transparent einzuordnen sein sollen, stellt jedenfalls einen Bruch zur bisherigen Auffassung dar. Sie wird im neuen Fachschrifttum wegen der Pauschalität der Aussage massiv kritisiert und sogar als „unseriös“ bezeichnet.
- Darüber hinaus hat auch ein wesentlicher Vertreter des BMF die Existenz von intransparenten Y-Stiftungen bestätigt.
- Das Steuerrecht der Besteuerung ausländischer Stiftungen galt bis Februar 2008 als absolutes "Orchideensteuerrecht", wurde bis dorthin bloß von einer Hand von Spezialberatern beherrscht und hat erst seit damals hinsichtlich der hier gegenständlichen Fragen (steuerliche Transparenz/Intransparenz ausländischer Stiftungen, „harte“ und "weiche Mandatsverträge", Vergleichbarkeit ausländischer Stiftungen mit Mandatsverträgen im Rahmen eines Typenvergleichs) eine wissenschaftliche Aufarbeitung erfahren, die jedoch zu keiner einheitlichen, herrschenden Ansicht geführt hat, sondern - in Ermangelung eindeutiger Rechtsprechung der Höchstgerichte und/oder der UFS - die wissenschaftlichen Lager geteilt hat.
  - Insoweit kann dem steuerlichen Laien (Nicht-Wirtschaftstreuhänder) kein in die Sphäre des Vorsatzes gehender Vorwurf gemacht werden, wenn (1) selbst innerhalb der nach WTBG berufsberechtigten Spezialberater keine einhellige Meinung über die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes existiert und (2) der UFS in seiner finanzstrafrechtlichen Rechtsprechung nicht einmal den nach WTBG Berufsberechtigten den Vorwurf des Vorsatzes oder der groben Fahrlässigkeit macht, wenn ihm die Grundsätze des Internationalen Steuerrechts nicht bekannt sind.
  - Nimmt ein Steuerpflichtiger eine für denk möglich und damit vertretbar gehaltene Rechtsmeinung in Anspruch, so kann ihm dies finanzstrafrechtlich nicht - zumindest nicht als VORSATZ - zum Vorwurf gemacht werden.
- Das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht hinsichtlich der steuerlichen Intransparenz ausländischer Stiftungen aufgrund eines sog. „weichen Mandatsvertrages“ wurde informellerweise am 28.4.2008 vom BMF im Rahmen einer Besprechung zwischen Vertretern des BMF und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bestätigt: das BMF bestätigte gegenüber der KWT, dass es der in RdW 4/2008 von *Fraberger/Petritz* geäußerten Rechtsansicht zwar im Ergebnis nicht folge, die dargelegte Rechtsmeinung aber in Ermangelung von höchstgerichtlicher Rsp. und UFS-Judikatur denk möglich und damit vertretbar sei.

- Bei dieser Gemengelage denkmöglicher und daher vertretbarer Rechtsmeinungen, welche darüber hinaus im Zeitpunkt der Verwirklichung der abgabenrechtlich (und damit auch finanzstrafrechtlich) relevanten Zeiträume (2000 - 2007) noch nicht einmal im Fachschrifttum publiziert waren und damit nur einer Hand von Spezialberatern in Österreich zugänglich war, kann auch Herrn XX kein Vorsatzvorwurf gemacht werden, wenn er sich auf eine der für vertretbar gehaltenen Rechtsansichten beruft.
- Wie auch nachstehend ausgeführt und dort mit Rechtsprechung und Schrifttum untermauert wird, könnte dem Steuerpflichtigen selbst bei unvertretbarer Rechtsansicht dann kein Vorsatzvorwurf gemacht werden, wenn er einem Irrtum unterlegen ist: dies wäre nach § 9 FinStrG nicht als Vorsatztat einzustufen, sondern, sofern der Irrtum unentschuldigbar ist, höchstens als fahrlässige Abgabenverkürzung. Letztere löst aber nicht die Verlängerung der Verjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO aus. Selbst wenn dem Abgabepflichtigen Zweifel kommen mussten und er sich daher erkundigen hätte müssen, kann dies nur die Frage der Entschuldbarkeit und damit die Frage des Vorliegens einer Fahrlässigkeit betreffen. Wenn der Abgabepflichtige von seiner Rechtsansicht überzeugt war bzw. aufgrund der Komplexität des Sachverhaltes überhaupt nicht erkannt hat, dass er einen Steuertatbestand verwirklicht, kann ihm auch die Unterlassung der Einholung von Erkundigungen nicht zum Vorwurf gemacht werden.
- Hinsichtlich der Intransparenz der F-A Stiftung wird außerdem auf die Ausführungen unter Pkt. II, 3 verwiesen.
- Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung von der oben erwähnten Auffassung zwischenzeitlich wieder etwas abgerückt ist: in den Entwürfen zu den StfR 2009 wird zwar die Vermutung geäußert, dass bei vermögensverwaltenden ausländischen Stiftungen die Zurechnung weiterhin beim Stifter zu erfolgen habe, aber jedenfalls eine einzelfallbezogene Überprüfung erfolgen müsse. Eine pauschale nicht widerlegbare Vermutung einer transparenten vermögensverwaltenden Stiftung wird daher nicht mehr aufrechterhalten.

#### *Besteuerung der Zuwendungen*

- Zuwendungen an Hr. XX fanden im Zeitraum 2000 - 2007 nicht statt. Daher können diesbezügliche Ausführungen entfallen.

#### *4.4 Vorliegen eines Irrtums*

##### *4.4.1 Irrtum der Besteuerungsfolgen*

Wie bereits in der Selbstanzeige vom 20.06.2008 dargelegt wurde, basiert die Annahme der ertragssteuerlichen Intransparenz der F-A auf einer vertretbaren Rechtsansicht, so dass aus ertragsteuerlicher Sicht den Stiftern keine Einkünfte direkt zugerechnet werden können. Selbst wenn die Behörde zur Rechtsansicht gelangen würde, dass die Rechtsansicht unvertretbar ist, wäre zu prüfen, ob der Abgabepflichtige in der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich einem Irrtum unterlegen ist.

Gem. § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldigbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ. Ist der Irrtum unentschuldigbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Somit besagt der ausdrückliche Gesetzeswortlaut, dass im Falle eines Irrtums - auch bei dessen Unentschuldigbarkeit - Vorsatz ausgeschlossen ist (§ 9 FinStrG).

Letztlich geht es nur bei der Frage der Entschuldbarkeit des Irrtums - und daher letztlich um die Frage der Fahrlässigkeit - darum, ob der Steuerpflichtige Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die österreichische Einkommensteuererklärung einzuholen gehabt hätte. Hier liegt einem jüngeren deutschen Judikat (FG Münster v. 5.9.2007, 1 K 1544/04 E) die Ansicht zugrunde, dass aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden kann.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach der jüngst veröffentlichten Rechtsprechung des UFS nicht einmal Wirtschaftstreuhandern der Vorwurf des Vorsatzes - nicht einmal der groben Fahrlässigkeit - gemacht wird, wenn sie mit den Untiefen des Internationalen Steuerrechts (Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an Wohnsitz in Österreich, Glaube an Existenz eines DBA zwischen Österreich und Cayman Islands) nicht vertraut sind. Die jüngere Rsp. des VwGH belegt, dass auch bei Personen des Wirtschaftslebens der einschlägige Wissenstand nicht überschätzt werden darf (gilt insbesondere bei der abgabenrechtlichen Beurteilung komplexer Sachverhalte) und der Vorwurf des „Wissen müssen“ maximal ein fahrlässiges Verhalten begründen kann, nicht jedoch Vorsatz.

Der UFS Wien hat darüber hinaus bestätigt, dass der Vorwurf der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung dann nicht angebracht ist, wenn die der Steuerpflicht zugrunde liegenden Steuergesetze für einen steuerlichen Laien nicht leicht verständlich sind und die Steuertatbestände nicht deutlich aus dem Gesetzestext ableitbar sind - bei in y- Stiftungen/Anstalten befindlichen ausländischen Kapitalanlagen ist die korrekte abgabenrechtliche Beurteilung selbst für einen nach dem WTBG Berufsberechtigten nicht leicht und daher bei einer Fehlbeurteilung ein Vorsatz ausgeschlossen.

Diese Aussagen harmonisieren auch mit der originär strafrechtlichen Rsp. zum Irrtum über die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte im Bereich der DBA-Anwendung.

Darüber hinaus wurden auch die Einkünfte der F-A in Y versteuert. Auch durch diese Versteuerung der Einkünfte bei der Stiftung in Y selbst konnte daher der Abgabepflichtige, ausgehend von seiner - allenfalls (sollte die unter Punkt 4.3. vertretende Rechtsansicht

unvertretbar sein) irrtümlichen - Rechtsansicht annehmen, dass diese Mittelzuflüsse kein weiteres Mal in Österreich bei ihm selbst der Besteuerung zu unterwerfen gewesen wären.

Daher ist davon auszugehen, dass kein Vorsatz hinsichtlich der unterlassenen Besteuerung der Einkünfte der F-A bei Hr. XX vorlag.

#### 4.5 Schlussfolgerungen aus Punkt 4.3. und 4.4.:

- Geht man daher letztlich von der unter Punkt 4.3. dargestellten vertretbaren Rechtsansicht aus, hat der Steuerpflichtige kein Unrecht verwirklicht und kann ihm letztlich auch die mangelnde Besteuerung der Einkünfte der Stiftung F-A in Österreich nicht zum Vorwurf dahingehend gemacht werden. Eine Vorsatztat liegt daher nicht vor. Mangels ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt auch bei abweichender Rechtsansicht der Behörde kein Vorsatz (und nach der Judikatur des VfGH auch keine Fahrlässigkeit) vor, wenn der Abgabepflichtige aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat.
- Aber auch derjenige Steuerpflichtige, welcher irrtümlich eine von der stRpr abweichende, aber vom Wortlaut gedeckte Auslegung wählt, verwirklicht kein Unrecht.
- Selbst für den Fall, dass daher die Behörde die Rechtsansicht des Abgabepflichtigen als unvertretbar beurteilen würde, würde daher ein darauf basierender Irrtum auch bei Unentschuldbarkeit den Vorsatz ausschließen (§ 9 FinstrG). Letztlich geht es nur bei der Frage der Entschuldbarkeit des Irrtums- und daher letztlich um die Frage der Fahrlässigkeit darum, ob der Steuerpflichtige Erkundigungen einzuholen gehabt hätte oder nicht. Hier liegt einem jüngeren deutschen Judikat (FG Münster v. 5.9.2007, 1 K 1544/04 E) die Ansicht zugrunde, dass nicht durch ein bloßes Unterlassen der Einholung von Erkundigungen ein Vorsatz abgeleitet werden kann. Das ist auch richtig, geht es doch beim Vorwurf der mangelnden Erkundigung um die Verletzung einer allenfalls vorliegenden Sorgfaltspflicht und letztlich nur um die Frage der Entschuldbarkeit und damit des Vorliegens/Nichtvorliegens einer Fahrlässigkeit.

Aus all dem Gesagten ist daher aufgrund a) der mangelnden ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung, b) (sogar zum jetzigen Zeitpunkt vorliegender) nicht einhelliger Literaturmeinungen, c) der erst jetzt ausdrücklich kundgemachten Rechtsansicht der Behörde in Zusammenhang mit Y-Stiftungen davon auszugehen, dass aufgrund der vertretbaren - allenfalls abweichenden irrtümlichen Rechtsansicht des Steuerpflichtigen kein Vorsatz hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte der Stiftung F-A in Österreich vorliegt.

#### 4.6 Inhaltliche Rechtswidrigkeit des Spruches:

Da mangels Vorsatzes die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 vorletzter Satz BAO nicht sieben, sondern nur fünf Jahre beträgt, erweist sich der Spruch der Wiederaufnahmebescheide für die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 gemäß § 299 Abs. 1 BAO jedenfalls als inhaltlich rechtswidrig. Nach der Rsp. ist die Verjährung von Abgaben in jedem Verfahrenstadium zu berücksichtigen und bewirkt die Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde. Daher sind auch die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 und 2001 wegen Unzuständigkeit des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf zur Erlassung derselben rechtswidrig und ersatzlos aufzuheben.“

Bezüglich der Frage Transparenz und Intransparenz wird vom steuerlichen Vertreter wie folgt vorgebracht:

„Ad Intransparenz der Stiftung F-A

Wie bereits oben dargestellt wurde, wurde bereits in der Selbstanzeige vom 20.06.2008 betreffend die F-A ausgeführt, dass es sich nach Ansicht des Steuerpflichtigen um eine intransparente ausländische Stiftung handelt.

Nach hA ist bei der Einordnung von ausländischen Stiftungen in das österreichische Abgabenrecht folgendermaßen zweistufig vorzugehen.

- Typenvergleich (mit einer österreichischen Privatstiftung)
- Zurechnung der Vermögensgegenstände und der Einkünfte gem. §§ 21-24 BAO

#### 2.1 Typenvergleich

- Um eine Analyse der Steuerfolgen aus österreichischer Sicht vornehmen zu können, muss die F-A aus dem Blickwinkel des österreichischen Abgabenrechts analysiert werden.
- Dafür müssen grds. ausländische Rechtssubjekte mit bestehenden österreichischen verglichen werden. Für die Einordnung von Y-Stiftungen ist - wie eben bei jeder anderen ausländischen Gesellschaftsform auch - nach der Rsp., der Meinung der Finanzverwaltung sowie der hA im Schrifttum ein *Typenvergleich mit* inländischen Rechtsträgern anzustellen, der die ertragsteuerliche sowie die erbschafts- und schenkungssteuerliche Behandlung von ausländischen Rechtsträgern anhand eines Typenvergleiches mit inländischen Rechtsträgern beurteilt. Im konkreten Fall wird fraglich sein, ob die jeweilige liechtensteinische Stiftung im Wesentlichen einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist (eine vollständige Deckung muss hingegen nicht gegeben sein) oder eben nicht und daher als (verdeckte) Treuhand zu werten ist, was bedeuten würde, dass sie als nicht existent - aus steuerlicher Sicht - zu betrachten wäre.

- Bereits in der Selbstanzeige vom 20.06.2008 betreffend die *FAMILIENSTIFTUNG X*-Stiftung wurden die wesentlichen Aussagen der Stiftungsdokumente dargelegt. Diese werden in der Folge in Gegenüberstellung zur österreichischen Privatstiftung dargelegt:

	<i>Stiftung FAMILIEN-STIFTUNG AGRAM</i>	<b>Österreichische Privatstiftung</b>	<b>Vergleichbar</b>
<b>Stiftungszweck</b>	Widmung von Vermögen zu einem familiären Zweck	Jeder vom Stifter bestimmte Zweck, sofern dieser erlaubt ist	<b>o</b>
<b>Art des Vermögens</b>	Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter)	Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter)	<b>o</b>
<b>Rechtsfähigkeit</b>	Eigene Rechtsfähigkeit als juristische Person	Eigene Rechtsfähigkeit als juristische Person	<b>o</b>
<b>(Mindest-)Kapital</b>	CHF 30.000	EUR 70.000	<b>x</b>
<b>Zuwidmung</b>	Zustiftung diskret außerhalb der Stiftungsurkunde möglich	Zustiftung diskret außerhalb der Stiftungsurkunde möglich	<b>o</b>
<b>Haftungsumfang</b>	Stiftungsvermögen	Stiftungsvermögen	<b>o</b>
<b>Entstehen der Stiftung</b>	Hinterlegung der beglaubigten Stiftungsurkunde beim Registeramt	Eintragung ins Firmenbuch	<b>o</b>
<b>Treuhanderrichtung möglich</b>	Ja	Ja	<b>o</b>
<b>Organe der Stiftung</b>	Derzeit dreiköpfiger Stiftungsrat (nach Statuten zumindest einer vorgesehen) (oberstes Organ, ausführendes Organ, Umsetzung des Stifterwillens)	mindestens 3-köpfiger Stiftungsvorstand (oberstes Organ, ausführendes Organ, Umsetzung des Stifterwillens); Stiftungsprüfer und ggf Aufsichtsrat	<b>o</b>
<b>Fakultative Organe der Stiftung</b>	Keine vorhanden	Keine erforderlich	<b>o</b>
<b>Haftung des Stiftungsvorstands/-rates</b>	Nur für schuldhafte Pflichtverletzung	Nur für schuldhafte Pflichtverletzung	<b>o</b>
<b>Einflussnahme des Stifters/Begünstigte auf Verfügungen über die Vermögenswerte</b>	Es besteht ein schriftlicher Mandatsvertrag (hierzu wird in der Folge ausgeführt)	Grds kein (nach der Jud. uneingeschränktes) Weisungsrecht; aber Einfluss des Stifters auf den Vorstand und abge-	

		grenzte Weisungsrechte möglich; Stiftungsvorstand darf jedoch nicht zum "bloßen Vollzugsorgan" degradiert werden	x
<b>Widerruf durch Stifter</b>			
<b>möglich</b>	Keiner vorgesehen	Kann vorgesehen werden	o
<b>Abänderung der Stiftungsdokumente</b>	Abänderung durch Stiftungsrat	idR Abänderung durch Stiftungsvorstand	o
<b>Stifter als Mitglied von Organen der Stiftung</b>	Nicht vorgesehen	Begünstigte können nicht als Stiftungsvorstand fungieren	
		Stifter kann dem Stiftungsvorstand angehören, solange er nicht begünstigt ist	o
<b>Stifter auch als Begünstigter</b>	Ja, aber nicht Stiftungsvorstand	Möglich (dann nicht Stiftungsvorstand)	o
<b>Begünstigtenkreis</b>	Fixe Begünstigtenstruktur	Bestimmte oder bestimmbare Begünstigtenstruktur	
		Allgemeine Umschreibung eines Begünstigtenkreises möglich	o
<b>Begünstigtenstellung</b>	Begünstigte haben keinen klagbaren Anspruch vor Stiftungsratsbeschluss	Stifter steht es frei, den Begünstigten einen klagbaren Anspruch einzuräumen	o
<b>Beendigung der Stiftung</b>	Aufhebung kraft Gesetzes, Erreichung des Stiftungszweckes, fehlender Möglichkeit zur Zweckverwirklichung aufgrund mangelndem Vermögen	Auflösung bei Zeitablauf, Konkurs, Erreichung des Stiftungszweckes, Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes, Unerreichbarkeit des Stiftungszweckes	o
<b>Rechnungswesen</b>	Minimale Anforderungen, jährliche Vermögensaufstellungen wurden erstellt	Jährliche Prüfung durch Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater	x
<b>Obligatorische Stiftungsdokumente</b>	Errichtungsurkunde Statuten	Stiftungserklärung bestehend aus 2 Urkunden: Stiftungsurkunde	o

		(Notariatsakt) und Stiftungszusatzurkunde	
<b>Veröffentlichte Stiftungsdokumente</b>	Nur Registerauszug	Im Firmenbuch: nur Stiftungsurkunde (Urkundensammlung), Stiftungszusatzurkunde muss aber bei Finanz- behörden hinterlegt werden	x

Auch das Vorhandensein eines Mandatsvertrages ändert nichts an der grundsätzlichen Vergleichbarkeit mit der österreichischen Privatstiftung nach dem Typenvergleich, da auch bei österreichischen Privatstiftungen der Stifter dem Stiftungsvorstand gewisse Leitlinien - und im begrenzten Umfang auch Weisungen - vorgeben darf.

Die Vergleichbarkeit einer Y-Stiftung trotz Vorliegen eines Mandatsvertrages und somit das Vorhandensein eines möglichen Einkünftezurechnungsobjektes wird im Übrigen auch von der Finanzverwaltung anerkannt, eine mögliche Abweichung der Sichtweisen ergibt sich bei der Einkünftezurechnung.

**--> Daher ist von der Vergleichbarkeit der Stiftung F-A mit einer österreichischen Privatstiftung auszugehen.**

### 2.2 Zurechnung der Vermögensgegenstände und der Einkünfte

Wenn die grds. Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung gegeben ist, muss untersucht werden, ob die Einkünfte aus solchen Stiftungen nicht weiterhin dem Stifter bzw. den Begünstigten zuzurechnen sind. Dazu sind die Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse für die Besteuerung und die Zurechnung des Stiftungsvermögens und der Einkünfte zu beachten.

Anders als in Deutschland durch den dort anzuwendenden § 15 dAStG, der bei ausländischen Familienstiftungen jedenfalls eine Einkünftezurechnung an den Stifter bzw. den Begünstigten normiert, halten die Stiftr eine Zurechnung von Stiftungseinkünften zu anderen Personen als der Stiftung nur in dem Fall für möglich, wenn ein faktisch ungehinderter Zugriff auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge möglich ist. Die steuerlichen Grundsätze über das Vorliegen von wirtschaftlichen Eigentum und Treuhandschaften sind diesbezüglich maßgebend.

#### 2.2.1 Gültigkeit eines Mandatsvertrages nach y- Zivilrecht

- Im y- Schrifttum und in der Rsp. wird rege diskutiert, ob und unter welchen Bedingungen ein Mandatsvertrag überhaupt rechtlich zulässig sei. In Frage steht, ob und inwieweit die Verwaltung einer y- Verbandsperson überhaupt an die Weisungen Dritter gebunden werden darf.
- Dazu hat der liechtensteinische OGH in seinem oberstgerichtlichen Beschluss vom 4.10.2001 ausgeführt, dass auch im Fall, dass Stiftungsräte durch einen Mandatsvertrag gebunden wären, nichts daran ändere, dass sie bei ihrem Handeln die gleichen Sorgfalts- und Treuepflichten wie nicht gebundene Stiftungsräte zu befolgen hätten, d.h. sich an ihrer Bindung an gesetzliche Vorschriften, Statuten und Beistatuten, sowie den guten Sitten und dem Handeln im Sinne des hypothetischen Stifterwillens nichts ändere. Diese Bindung hat nach der Rechtsprechung des y- OGH auch zur Folge, dass - trotz Vorliegens eines Mandatsvertrags - der Stiftungsrat ggf. die Weisungen des Stifters zu missachten hat.

--> Damit ist aber klargestellt, dass ein Unterschied zu den Sorgfalts- und Treuepflichten, die den Stiftungsvorständen österreichischer Privatstiftungen zukommen, nicht gegeben ist. Eine Zurechnung der Vermögensgegenstände bzw. der Einkünfte an den Stifter ist demnach nicht möglich.

#### 2.2.2 Nichtausüben der Rechte aus dem Mandatsvertrag

- Wie bereits in der Selbstanzeige vom 20.06.2008 ausgeführt, hat der Stifter die ihm durch den Mandatsvertrag vorbehaltenen Rechte niemals ausgeübt.
- Die Veranlagungsentscheidungen (Investitions- und Deinvestitionsentscheidungen) hat seit Gründung der Stiftung der Stiftungsrat bzw. der vom Stiftungsrat direkt beauftragte Vermögensverwalter selbstständig getroffen. Der Stifter hat auf die Veranlagungsentscheidungen niemals eingewirkt.
- Der Stifter hat auch auf die Zusammensetzung des Stiftungsrates in keinsten Weise rechtlich oder tatsächlich Einfluss genommen.
- Ziel der Schaffung der F-A war die Schaffung einer "abgeschotteten Sparbüchse", für deren ordnungsgemäße Verwaltung ein solventer Haftungspartner zur Verfügung steht.

- Im Steuerrecht kommt es nicht auf eine formale, sondern auch eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise** iSd. § 21 BAO an. Dies manifestiert sich beispielsweise auch in der steuerlichen Behandlung von ausländischen Briefkastengesellschaften, die aus formellen Gesichtspunkten zweifelsohne österreichischen Kapitalgesellschaften nahe kommen, jedoch "anders gelebt" werden. Vor diesem Hintergrund führt das österreichische einschlägige Schrifttum zutreffend aus, dass die bloß auf dem Papier an den Stifter oder den Begünstigten eingeräumten Rechte nicht sofort zu einem Durchgriff durch die liechtensteinische Stiftung führen können, sondern erst die tatsächliche Ausübung der dem Stifter eingeräumten Rechte in geballter Form die Zurechnung des Stiftungsvermögens und der Stiftungseinkünfte an den Stifter/die Begünstigten rechtfertigt. Auch die deutsche Rsp. hat zu Y-Stiftungen mit Mandatsverträgen erkannt, dass die rein auf dem Papier bestehende rechtliche Möglichkeit, via Mandatsvertrag die Stiftung vollständig zu kontrollieren, für die Besteuerung unbeachtlich ist, wenn diese Rechte nicht tatsächlich ausgeübt werden. Ebenso stellen die Stiftr für einen möglichen Durchgriff auf die faktischen Verhältnisse ab.
- Weiters ist auf das Erk des VwGH vom 31.3.1998, 98/13/0039 hinzuweisen, in welchem das Höchstgericht die Zurechnung von Einkünften aus und wirtschaftlichem Eigentum am Gesellschaftsanteil an den Treuhänder bejaht hat, wenn dieser über die Gesellschaftsanteile verfügen konnte, obwohl nach § 24 BAO grds. eine Zurechnung zum Treugeber vorsieht: *„Maßgeblich ist für die Ertragsbesteuerung die nach außen hin in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.“*
- Auch im vorliegenden Fall konnte eindeutig der Stiftungsrat über das Vermögen der Stiftung verfügen und hat auch ausschließlich darüber tatsächlich verfügt. Eine Zurechnung zum Stifter ist daher abzulehnen.
- Die Auffassung, dass bereits der Abschluss eines Mandatsvertrages ausreiche, ohne dass die aus diesem resultierenden Rechte jemals ausgeübt worden wären, ist aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise klar abzulehnen. Daran kann auch die Tatsache nichts ändern, dass aufgrund geänderten y- Gesellschaftsrechts der Mandatsvertrag mehrmals an die neuen Gegebenheiten angepasst worden ist. Andernfalls wäre auch bei jeder österreichischen GmbH, die im Alleineigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers steht, durchzugreifen.
- Ebenso wenig ändert die Tatsache, dass mit dem X-Bankhaus ein Vermögensverwaltungsauftrag abgeschlossen wurde, etwas an der Intransparenz der Stiftung. Auch bei österreichischen Privatstiftungen entspricht es der üblichen Gebarung, dass eine Bank die Veranlagungen für die Privatstiftung vornimmt und nicht der Stiftungsvorstand selbst die Veranlagungsentscheidungen trifft.

--> Daher ist trotz Vorliegens eines Mandatsvertrages, dessen Rechte nicht ausgeübt wurden, von einer - aus Sicht des österreichischen Steuerrechts - **intransparenten** Rechtsform auszugehen.

### 3.2.3 Vorliegen eines weichen Mandatsvertrags

- An dieser Stelle ist festzuhalten, dass unterschiedliche Arten von Mandatsverträgen bestehen, nämlich sog „harte“ und **„weiche“ Mandatsverträge**.
- Charakteristikum der sog „harten Mandatsverträge“ ist, dass sie keinerlei Spielraum für selbständiges Handeln des Stiftungsrates offen lassen.
- Bei Stiftungen mit sog harten Mandatsverträgen hat eine Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte beim Stifter zu erfolgen, solche Stiftungen sind als transparent zu werten. Ein solcher liegt aber auskunftsgemäß nicht vor.
- „Welche Mandatsverträge“ beinhalten dahingegen regelmäßig die Befugnis des Stiftungsrates zu selbständigem Handeln, wenn dies zur Wahrung des Interesses des Stifters erforderlich ist und Instruktionen nicht zeitgerecht eingehalten werden können. Bei solchen Mandatsverträgen ist eine Zurechnung des Vermögens bzw. der Einkünfte zur Stiftung durchaus denkbar.
- Unzweifelhaft - im Zuge der zuvor gemachten Aussagen - wird bei solchen Mandatsverträgen ein Durchgriff auf den Stifter jedenfalls zu verneinen sein, wenn der Stifter keinen Einfluss auf die Stiftung genommen hat. Selbst wenn Einfluss genommen würde, hätte dies noch nicht notwendigerweise einen Durchgriff zur Folge, vielmehr kann eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Stiftungsvermögen bzw. der Stiftungseinkünfte an die in Österreich ansässige Stifter nur dann erfolgen, wenn tatsächlich erhebliche Ein- und Zugriffe des Stifters auf das Stiftungsvermögen erfolgen bzw. der Stifter durch Weisungen an den Stiftungsrat aktiv im tagtäglichen Stiftungsgeschäft teilnimmt.
- In diesem Sinne führen auch *König/Rauhofer/Rief* als Anmerkung zu Rz 19 StiftrI an, dass „der tatsächliche Geschäftsbetrieb der Stiftung“ letztlich zeigt, ob ein ungehinderter Zugriff des Stifters und/oder der Begünstigten auf das Vermögen und die Einkünfte erfolgt und dementsprechend ein Stiftungsdurchgriff zu erfolgen habe.
- Dies hat auch der VwGH in seiner stRsp zur Frage der Zurechnung von Einkünften und wirtschaftlichem Eigentum bei Mandatsverträgen von inländischen Steuerpflichtigen gegenüber y- Rechtsträgern so gesehen: zieht der inländische Steuerpflichtige via Mandatsvertrag das gesamte Tagesgeschäft an sich, so sind ihm auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sowohl die Einkünfte als auch das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen.

- Darüber hinaus hat das FG Rheinland-Pfalz im Urteil von 14.3.2005, 4 K 1590/03 auch im Fall einer Liechtensteinstiftung, bei der der Stifter durch einen entsprechenden Mandatsvertrag die Möglichkeit hatte durch entsprechende Weisungen an den Stiftungsrat nach Belieben über das Stiftungsvermögen zu bestimmen, festgehalten, dass dies nicht ausreicht, um die Stiftung als rechtlich und tatsächlich nicht frei Verfügungsberechtigt anzusehen.
- Überzeugend ist auch der Vergleich mit den Weisungsrechten bei GmbHs: im Schrifttum<sup>8</sup> wird nämlich zutreffend darauf hingewiesen, dass bei dem dem Stifter im Einzelfall eingeräumten Weisungsrecht gegenüber dem Stiftungsrat keine andere Konstellation vorliegt wie bei der Ein-Mann-GmbH, wo der einzige GmbH-Gesellschafter kraft Gesetzes die Möglichkeit hat, den Geschäftsführer anzuweisen (§ 20 GmbHG), in Ermangelung derartiger Weisungen aber der Geschäftsführer die Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu leiten hat, wofür er auch nach § 25 GmbHG haftet. Ein Durchgriff durch österreichische „Ein-Mann-GmbHs“, im Rahmen derer im Einzelfall Weisungen erteilt werden, ist aber im österreichischen Steuerrecht undenkbar.
- Dies hat auch der VwGH in seiner stRsp. zur Frage der Zurechnung von Einkünften und wirtschaftlichem Eigentum bei Mandatsverträgen von inländischen Steuerpflichtigen gegenüber y- Rechtsträgern so gesehen: zieht der inländische Steuerpflichtige via Mandatsvertrag das gesamte Tagesgeschäft an sich, so sind ihm auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sowohl die Einkünfte als auch das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen. Mögliche Indizien dafür wären die selbständige Führung der Stiftungsgeschäfte durch den Stifter, Vornahme von Veranlagungen und Vermögensumschichtungen, vorhandene Zeichnungsrechte auf den Konten der Stiftung, Vorhandensein und Verwendung von Kreditkarten der Stiftung durch den Stifter für persönliche Zwecke.

--> Einen solchen Einfluss hat der Stifter aber nicht ausgeübt. Auch aus diesem Grund ist eine Zurechnung der Vermögensgegenstände bzw. der Einkünfte an den Stifter nicht möglich.

### 3. Diskriminierung von Gesellschaftsformen von Staaten des EWR

- Durch das EWR Abkommen sind die gleichen Grundfreiheiten wie im EU-Binnenmarkt festgeschrieben und werden von den Gerichtshöfen auch so ausgelegt.
- Wenn eine ausländische Gesellschaftsform (z.B. eines EWR-Staates) nicht anerkannt wird, so stellt dies bereits nach dem Gemeinschafts- bzw. EWR-Recht eine unzulässige Diskriminierung dar, die auch nicht gerechtfertigt werden kann.

--> Auch aus diesem Grund ist die Gesellschaftsform der Y-Stiftung als eigenes Rechtssubjekt anzuerkennen.“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung verwies die steuerliche Vertretung auf die Berufungsausführungen, insbesondere auf die Komplexität des Sachverhaltes und dass es insoweit einem „Durchschnittsbürger“ nicht möglich wäre, zu erkennen, ob eine Abgabenverkürzung vorliegt sowie auf die nicht ausreichende Begründung der subjektiven Tatseite der Abgabenhinterziehung in den angefochtenen Bescheiden.

Im Jahre 1998 wäre keine Erneuerung der Stiftungsurkunden, sondern lediglich eine Anpassung der bereits vorhandenen Dokumente im Hinblick auf zwischenzeitig erfolgte Änderungen des liechtensteinischen Gesellschaftsrechts vorgenommen worden.

Nach der Rechtsprechung des OGH seien zudem eingeschränkte Weisungsrechte durch den Stifter an den Stiftungsvorstand zulässig, ein Vermögensverwaltungsvertrag würde ebenso nicht zum Durchgriff auf den Stifter führen. Tatsächlich habe der Stifter von seinem Weisungsrecht nie Gebrauch gemacht, die Veranlagungsentscheidungen habe ausschließlich das Bankinstitut getroffen.

Das Familienvermögen wäre deshalb in einer so genannten „Steueroase“ angelegt worden, weil die Familie bereits im Jahr 1938 Teile des Vermögens verloren hätte und daher eine Vorsorge für ähnliche Notfälle getroffen werden sollte.

Bis zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung sei keine österreichische Entscheidung im Zusammenhang mit ausländischen Stiftungen vorgelegen. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf einen Artikel von „Tanzer, PSR 2010/29“, wonach der y OGH festgehalten hat, dass die vollständige Bindung des Stiftungsrates durch einen Mandatsvertrag unwirksam und mit den Aufgaben des Stiftungsrates inkompatibel sei. Der richtige Vergleich zwischen ausländischem Gesellschaftsrecht und österreichischem Gesellschaftsrecht dürfe sich daher nicht an möglicherweise unwirksamen, vertraglichen Ausgestaltungen, sondern am ausländischen Gesellschaftsrecht incl. Rechtsprechung orientieren.

Nach Ansicht der Finanzamtsvertreterin liege sehr wohl eine Begründung betreffend das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung vor, da die Niederschrift ein Bestandteil des Prüfungsberichtes sei und in dieser die Gründe für die Annahme einer 7-jährigen Verjährungsfrist enthalten seien. Insgesamt seien mehrere Faktoren für die Annahme einer 7jährigen Verjährungsfrist entscheidend:

Es handle sich um eine eigentümerlose Stiftung mit Repräsentanz und Domizil bei einer Y Treuhandanstalt, das Vermögen der Stiftung sei auf einem Depot beim X-Bankhaus hinterlegt. Das Bankinstitut sei vom Stifter und nicht vom Stiftungsrat mit der Verwaltung des Vermögens betraut worden und würden sämtliche Entscheidungen hinsichtlich der Veranlagung des Vermögens vom X-Bankhaus getroffen, die Stiftungsräte hätten somit keinerlei Dispositionsbefugnis.

Weiters sei auch nicht von einem Irrtum auszugehen, da selbst bei Annahme einer intransparenten Stiftung die Erklärung der Schenkungssteuer unterlassen worden sei. Hinzuweisen sei darauf, dass für den Tatbestand der Abgabenhinterziehung bedingter Vorsatz ausreichend sei.

Lt. Mandatsvertrag aus dem Jahr 1998 seien die Stiftungsräte verpflichtet, ausschließlich nach den Instruktionen des Stifters zu handeln, abgesehen von Gefahr im Verzug.

Was den Einwand der steuerlichen Vertretung betreffend den Vermögensverwaltungsvertrag angeht, wird von der Vertreterin des Finanzamtes ausgeführt, dass es darauf ankomme, wer die Vertragspartner sind; nach österreichischem Recht würden die Vertreter der Stiftung den entsprechenden Auftrag erteilen, während im vorliegenden Fall das X-Bankhaus vom Stifter bevollmächtigt worden sei.

Zudem seien keine Unterlagen zwischen dem X-Bankhaus und dem Stifter vorgelegt worden, obwohl nach Pkt. 5 zweiter Absatz des Mandatsvertrages sich der Stifter verpflichtet, die Geschäftsunterlagen der Stiftung auf Verlangen dem Stiftungsrat vorzulegen

Nach österr. Privatstiftungsrecht sei die Stiftung den Stiftungsstatuten verpflichtet, während im vorliegenden Fall die Stiftungsräte Instruktionen des Stifters befolgen müssten.

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Der Senat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die Y. A-F wurde im Jahr 1963 vom Bw. errichtet und im Zuge der Errichtung CHF 266.368,14 sowie weiters im Jahr 1996 S 3.500.000,- zugeführt. Die Statuten und der Mandatsvertrag aus dem Jahr 1963 sowie die Mandatsverträge vom 15.3.1985 und 20.6.1989 sind nicht mehr vorhanden bzw. liegen nur mehr die neuen Statuten vom 6.4.1998 und der neue Mandatsvertrag vom 7.4.1998 vor. Die Stiftung wurde als Familienstiftung mit unbeschränkter Dauer konzipiert, deren Zweck die wirtschaftliche Unterstützung von Angehörigen der Familie (Erziehung und Bildung, Ausstattung und Unterstützung, Lebensunterhalt im Allgemeinen, wirtschaftliche Förderung im weitesten Sinne) sowie außerhalb des Familienkreises stehenden natürlichen und juristischen Personen ist. Ein kaufmännisches Gewerbe wird nicht betrieben. Als Erstbegünstigte sind zeitlebens der Bw. und dessen Sohn, Dr. OW., eingesetzt.

Gemäß dem den bisherigen Mandatsvertrag ersetzenden Mandatsvertrag vom 7.4.1998 werden zwei neue Stiftungsräte in YZ (Dr. Z. und S..) beauftragt, welche ihre Tätigkeit ausschließlich nach den Instruktionen des Auftraggebers oder von Drittpersonen, welche der Auftraggeber bezeichnet, auszuüben verpflichtet sind.

Per Anhang zum Mandatsvertrag vom 7.4.1998 wurde mit Bevollmächtigung durch den Bw. und seinem Sohn die X-Bank in B. zur Instruktionerteilung an den Stiftungsvorstand ermächtigt.

Mit 15.8.2007 wurde vom Bw. und dessen Sohn als Erstbegünstigte für die Aufhebung oder Änderung des Beistatuts vom 17.4.1998 vereinbart, dass künftig nur mehr die Zustimmung von einem der beiden genügt, um auch nach dem Ableben eines Unterzeichneten eine Anpassung des Beistatuts weiterhin zu ermöglichen.

ad Wiederaufnahmeverfahren, Verjährung und vorsätzliche Abgabenverkürzung

1. Wiederaufnahme:

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn

der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist (§ 303 Abs. 1 lit. a BAO), oder

der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde (§ 303 Abs. 1 lit. c BAO)

sowie in allen Fällen, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO)

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 12.8.1994, 91/14/0018, 0042; 23.4.1998, 95/15/0108).

Solche Tatsachen sind z.B. der Zufluss von Betriebseinnahmen, getätigte Betriebsausgaben, das Unterbleiben von Aufzeichnungen und der Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Wien 2005, Tz 8 zu § 303 BAO, sowie die dort angeführte Judikatur).

Der Bw. hat am 20.6.2008 eine Selbstanzeige betreffend die unterlassene Versteuerung der Erträge aus der Veranlagung des Stiftungsvermögens eingebracht. Die Wiederaufnahmeverfahren hinsichtlich der Einkommensteuer sind begründet mit dem Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Sowohl der Prüfungsbericht als auch die Niederschrift enthalten in der Beilage zur Tz.1 „Berichtstext“ den Hinweis auf die Selbstanzeige, mit der die Tatsache der Einkünfteerzielung dem Finanzamt erst bekannt geworden sind. Der Prüfbericht wurde dem Bw. am 20.5.2009 nachweislich zugestellt, der Rückschein mit der Übernahmebestätigung liegt im Akt auf.

Im gegenständlichen Fall ist dem Finanzamt die Tatsache, dass dem Bw. Einkünfte aus der F-A zugeflossen sind, erst durch die

Selbstanzeige bekannt geworden und sind somit Tatsachen iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO neu hervorgekommen und dadurch die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt

## 2. Verjährungsfrist

Rechtslage: Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 leg.cit. bei Verbrauchsteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, sind gemäß § 116 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22 leg.cit.) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Die Abgabenbehörde ist daher berechtigt, im Hinblick auf die ihr zukommende Beurteilung ob die siebenjährige Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO Anwendung zu finden hat, die Frage ob der Bf. Abgaben verkürzt hat, als Vorfrage, in Ansehung des im Abgabenverfahren gebotenen Grundsatzes der freien Beweiswürdigung, eigenständig zu entscheiden.

Dabei genügt es - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - 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, (u.a. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244, 19.2.2002, 98/14/0213, 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 leg.cit. ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Der Tatbestand der Abgabenhinterziehung besteht aus zwei Seiten, einer objektiven und einer subjektiven Tatseite.

Die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. b FinStrG ist im Berufungsfall jedenfalls erfüllt: der Bw. hat unter Verletzung der ihm obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO durch das Nichterklären von Einkünften eine Verkürzung von Abgaben (Einkommensteuer 1963 bis 2007) bewirkt.

Zu prüfen ist weiters, ob auch die subjektive Tatseite, der Vorsatz, gegeben ist. Es werden drei Arten von Vorsatz unterschieden, Absicht, Wissentlichkeit (dolus principalis) und bedingter Vorsatz (dolus eventualis).

Im Falle der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG genügt der bedingte Vorsatz. Bedingter Vorsatz liegt bereits dann vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (§ 8 Abs. 1 FinStrG).

Voraussetzung für die Annahme eines bedingten Vorsatzes ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um eine Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit (VwGH 21.12.2000, 97/16/0404)

In der Berufung - wie auch in der mündlichen Verhandlung - wird zunächst eingewendet, dass das Finanzamt keine eindeutigen, ausdrücklichen und nachprüfaren Feststellungen zum Vorliegen einer Abgabenhinterziehung getroffen habe.

Dabei wird jedoch übersehen, dass in dem als Beilage zur Niederschrift angeschlossenen Berichtstext ausdrücklich festgehalten ist, aus welchen Erwägungen nach Auffassung der Abgabenbehörde I. Instanz eine transparente Stiftung vorliegt, warum von einer irrtümlich erfolgten Nichterklärung der Einkünfte und einer vertretbaren rechtlichen Würdigung als intransparente Stiftung nicht auszugehen ist und aus welchen Gründen der Bw. den Tatbestand der vorsätzlichen Verkürzung der bescheidmäßig festzusetzenden Einkommensteuer bewirkt hat.

Entgegen den Berufungsausführungen wurde daher die Vorfrage der Abgabenhinterziehung, insbesondere auch der (für die Annahme hinterzogener Abgaben) erforderliche Vorsatz im Prüfungsbericht und in der Niederschrift vom 29.4.2009, auf die in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden ausdrücklich verwiesen wird, ausreichend begründet.

Zum Vorbringen, dass keine vorsätzliche Abgabenverkürzung bewirkt worden sei, weil bezüglich der Einordnung der Familienstiftung als intransparente Stiftung eine vertretbare Rechtsansicht vorliegen würde, ist festzuhalten:

Von einer vertretbaren Rechtsauffassung ist dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige eine materielle oder formelle Norm des Abgabenrechtes anders auslegt als die Finanzverwaltung oder die höchstrichterliche Rechtsprechung und diese abweichende Rechtsansicht nach dem Wortlaut der in Betracht kommenden gesetzlichen Bestimmung nicht ganz unvertretbar ist. Eine abweichende, aber im Rahmen einer nicht unvernünftigen Normenauslegung bleibende Rechtsansicht ist stets als vertretbar anzusehen (*Dora-zil/Harbach*, FinStrG § 9 Rz 4).

Für die Beurteilung der Frage der Zurechnung sowohl des Vermögens als auch der daraus resultierenden Erträge der Stiftung an diese ist (ausschließlich) entscheidend, ob die Stiftung (der Stiftungsrat) tatsächlich frei nach eigenem Ermessen über das gestiftete Vermögen verfügen konnte oder ob der Stifter gleich einem wirtschaftlichen Eigentümer einen bestimmenden Einfluss auf Anlageentscheidungen nehmen konnte bzw. (durch Mandatsvertrag) nehmen hätte können (vgl. OGH 19.3.2009, 13Os 105/08b unter Verweis auf die aktuelle Literatur, insbesondere *Hosp* und *Toiff*). Wie nachfolgend unter Pkt „Transparente Stiftung“ ausführlich dargestellt wird, war im berufungsgegenständlichen Fall der Stiftungsrat durch einen Mandatsvertrag an die Weisungen des Stifters (Begünstigten) gebunden, so dass die Stiftung im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszublenden und das Einkommen direkt dem Steuerpflichtigen und nicht der Stiftung zuzurechnen war.

Insoweit ist daher das Finanzamt zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass von einer vertretbaren Rechtsauffassung nicht auszugehen ist, weil im Falle der (durch Mandatsvertrag eingeräumten) Dispositionsbefugnis des Stifters die Einkünfte unmittelbar dem Stifter zuzurechnen sind.

Auch der Hinweis auf das Fehlen einer eindeutigen Rechtsprechung sowie weiters darauf, dass das Steuerrecht der Besteuerung ausländischer Stiftungen nur von einigen wenigen Spezialberatern beherrscht wurde, vermag nicht zu überzeugen; hat doch der OGH in dem genannten Urteil auch ausgesprochen, dass Einwendungen dieser Art nicht geeignet sind, finanzstrafrechtliche Konsequenzen hintan zu halten. Insoweit geht auch der Hinweis auf die Entscheidung des UFS Linz vom 17.3.2009, FSRV/0087-L/03, ins Leere.

Auch die Behauptung, das Bundesministerium für Finanzen habe das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht hinsichtlich der steuerlichen Intransparenz ausländischer Stiftungen bestätigt, vermag an der gg. Beurteilung nichts zu ändern, weil es sich bei dieser Auskunft um eine - für den Unabhängigen Finanzsenat nicht verbindliche - Rechtsmeinung handelt, welche zudem weder belegt noch bestätigt werden konnte.

Dazu kommt, dass gerade bei Vorliegen unterschiedlicher Rechtsmeinungen bzw. bei Fehlen einer Rechtsprechung es am Bw. gelegen wäre, in Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen.

So hat etwa der VwGH in seiner Entscheidung vom 19.12.2001, 2001/13/0064, eine einschlägige Erklärungspflicht des Abgabepflichtigen bei Kenntnis der gegenteiligen Rechtsauffassung der Behörde erster Instanz bejaht, obwohl im konkreten Fall die Rechtsauffassung der Behörde zu diesem Zeitpunkt noch nicht durch höchstgerichtliche Judikatur gefestigt war.

Nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte wird die Grenze der Offenlegungspflicht durch die Grenze der Vertretbarkeit des Interpretationsverständnisses der anzuwendenden Rechtsvorschrift gebildet, andererseits betont der VwGH in seinem Erkenntnis vom 6.8.1996, 95/17/0109, dass es den Abgabepflichtigen zwar frei steht, seine Rechtsansicht zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legen (ebenso OGH 10.3.1992, 14 Os 61/91).

Dem weiteren Einwand, dass dem Bw. gem. § 9 FinStrG selbst bei unvertretbarer Rechtsansicht dann kein Vorsatzvorwurf gemacht werden könne, wenn er einem Irrtum hinsichtlich der Nichtbesteuerung der Einkünfte in Österreich unterlegen ist, ist entgegenzuhalten, dass es bei Einhaltung der einem am Wirtschaftsleben Teilnehmenden obliegenden Sorgfaltspflicht einer Objektivierung durch geeignete Erkundungen bei einer sachlich kompetenten Stelle bedarf. Widrigenfalls trägt der Abgabepflichtige das Risiko eines Rechtsirrtums.

Entschuldbar ist ein Irrtum, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte (vgl. VwGH 26.11.1998, 98/16/0199).

Der vom Bw. eingewandte entschuldbare Rechtsirrtum liegt deswegen nicht vor, weil der Bw. bei Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfaltspflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Aufnahme der ausländischen Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuererklärung einholen hätte müssen, zumal ihm grundsätzlich die Steuerpflicht ausländischer Kapitaleinkünfte allein schon aufgrund der Verwendung der amtlichen Vordrucke E 1 bei der Erstellung seiner Einkommensteuererklärung klar sein musste.

Wenn der Bw. zur Bestätigung seiner Auffassung, dass aus dem bloßen Unterlassen der Einholung von Erkundigungen kein bedingter Vorsatz abgeleitet werden kann, auf das Judikat des FG Münster vom 5.9.2007, 1K 1544/04 E, verweist, übersieht er dabei, dass das FG im genannten Urteil in Frage gestellt hat, ob die Kläger bzw. der sog. „Hobby-Steuerberater“ von einer Steuerpflicht der Anlagen in der Bundesrepublik Deutschland bzw. zumindest von der beschriebenen Auskunftspflicht überhaupt wussten. Insofern kann das erwähnte Urteil auf den vorliegenden Fall nicht angewandt werden.

Es darf in diesem Zusammenhang aber auch nicht übersehen werden, dass der Bw. trotz der von ihm vertretenen Rechtsansicht betreffend das Vorliegen einer intransparenten Stiftung dennoch Schenkungssteuer (für die Zuwendung der Stiftungseinlage) weder erklärt noch entrichtet hat.

Für die Beurteilung der Abgabenhinterziehungsabsicht ist daher von wesentlicher Bedeutung, dass der Bw. weder Einkünfte (im Fall seiner Würdigung als transparente Stiftung) noch Schenkungssteuer (im Fall seiner Würdigung als intransparente Stiftung) erklärt und abgeführt hat und somit für jeden Fall seiner abgabenrechtlichen Würdigung die entsprechende abgabenrechtliche Konsequenz unterlassen hat.

Auch wenn die steuerliche Vertretung im Rahmen der Berufungsverhandlung die Beweggründe für die Veranlagung des Familienvermögens in Y plausibel zu machen versucht hat, so darf doch der internationale Bekanntheitsgrad des Fürstentums als „Steueroa-

se“, der letztlich dazu geführt hat, dass Stiftungen mit Sitz in Y primär *für Zwecke der Steuerhinterziehung verwendet werden* (vgl. *Toifl*, SWI 1998, 368), in diesem Zusammenhang nicht unberücksichtigt bleiben. Sogar der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung ausdrücklich auf den „*notorischen Steueroasenstatus*“ Liechtensteins hingewiesen (vgl. *Pröll*, ÖStZ 2009/1056, 524 und die darin zitierte Judikatur).

Zutreffend hat die Finanzamtvertreterin in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass es sich gegenständlich um eine eigentümerlose Stiftung mit Repräsentanz und Domizil bei einer liechtensteinischen Treuhandanstalt handelt, auch wurden im gesamten Verfahren keine Unterlagen (Korrespondenz) zwischen dem X-Bankhaus und dem Stifter (Bw.) vorgelegt. Die Selbstanzeige erfolgte zudem erst im Zusammenhang mit dem Bekanntwerden der sogenannten DVD-Affäre.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gelangt der erkennende Senat somit in freier Beweiswürdigung zu der Auffassung, dass zumindest vom Vorliegen eines bedingten Vorsatzes hinsichtlich der Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht und der Bewirkung einer Abgabenverkürzung im Sinne des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit b FinStrG ausgegangen werden muss, dh. dass der Bw. diese Verletzung und dadurch bewirkte Abgabenverkürzung jedenfalls ernstlich für möglich gehalten und in Kauf genommen hat.

Da somit der Hinterziehungstatbestand des § 207 Abs. 2 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 zu bejahen ist, kommt die siebenjährige Verjährungsfrist zur Anwendung. Das Finanzamt hat daher die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für diese Jahre zu Recht verfügt.

Ad Transparente Stiftung)

Rechtslage: Gemäß § 1 Abs. 1 des Privatstiftungsgesetzes (PSG) ist eine Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben. Die liechtensteinische Stiftung ist in Art 552 bis 570 PGR geregelt.

Für die steuerliche Einordnung der y- Stiftung in Österreich ist zunächst zu prüfen, ob diese als Körperschaftsteuersubjekt iSd § 1 Abs. 2 Z 1 bzw. § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG anzuerkennen ist. Dabei ist ein Typenvergleich vorzunehmen, wonach zu untersuchen ist, ob die ausländische Stiftung mit inländischen Körperschaftsteuersubjekten in ihren rechtlichen Merkmalen und ihrer wirtschaftlichen Stellung vergleichbar ist.

Nach hA und Rspr erfüllt die liechtensteinische Stiftung im grundsätzlichen die Voraussetzungen des Typenvergleichs und wird idR der öPrivatstiftung vergleichbar sein (vgl. z.B. *Wiesner*, RdW 1999, 345ff). (Angemerkt wird, dass das If Stiftungsrecht Vorbild für das in Österreich im Jahre 1993 in Kraft getretene Privatstiftungsgesetz war). Eine liechtensteinische Stiftung hält jedoch nicht immer einem Typenvergleich mit einer österreichischen Privatstiftung stand (vgl. *Pröll*, ÖStZ 2009, 524). Eine Vergleichbarkeit der y- Stiftung mit einer österreichischen Stiftung iSd PSG ist jedenfalls dann zu verneinen, wenn das Stiftungsorgan (Stiftungsrat) nicht unabhängig von den Begünstigten der Stiftung ist, d.h. wenn Begünstigte zugleich Stiftungsräte sind oder im Innenverhältnis umfangreiche Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat haben (vgl. *Yvonne Schuchter*, Die Behandlung von y- Stiftungen im österreichischen Abgabenrecht, NZ 2009/88).

Während im vorliegenden Fall der Bw. von der Vergleichbarkeit der F-A mit einer österreichischen Privatstiftung ausgeht, hält diese nach Auffassung des Finanzamtes einem Vergleich mit dem österreichischen PSG nicht stand.

Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH vom 23.6.2009, 2006/13/0163 ist die Stiftung im Rahmen des Typenvergleiches auf Inhalt und Begünstigtenregelung der Stiftsdokumente zu prüfen und benötigt fünf erfüllte Strukturmerkmale um von einer Vergleichbarkeit mit der österreichischen Privatstiftung ausgehen zu können.

Dazu zählt zwingend die **unabhängige Leitung durch den Stiftungsvorstand** im Verhältnis zum Stifter. Bei der Beurteilung ist nicht nur auf die gesetzlichen Regelungen abzustellen, sondern eine einzelfallbezogene Würdigung anhand der Stiftungsdokumente vorzunehmen.

Die übrigen, über die vom VwGH als entscheidend erkannten 5 Merkmale hinausgehenden Vergleichsmerkmale sind unwesentlich.

Die ursprünglichen Statuten der berufungsgegenständlichen Stiftung aus dem Jahr 1963 (28.5.) existieren nicht mehr, die berufungsgegenständlichen Statuten vom 6.4.1998 lauten wie folgt:

F-A

Ist eine Stiftung mit Sitz in Adr.1, im Sinne von Art. 552ff, des Personen- und Gesellschaftsrechtes errichtet worden. Der Stiftungsrat ist ermächtigt, den Sitz der Stiftung jederzeit an einen anderen Ort des In- und Auslandes zu verlegen und einen anderen Repräsentanten zu bezeichnen.

Artikel 2

Dauer

Die Dauer der Stiftung ist unbeschränkt.

Artikel 3

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

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.

#### Artikel 4

##### Stiftungskapital

Das Stiftungskapital beträgt sFr. 20.000.-- (Schweizerfranken zwanzigtausend) und wird der Stiftung in voller Höhe zur Verfügung gestellt. Das Stiftungskapital ist nicht in Anteile zerlegt.

Für die Verbindlichkeiten der Stiftung haftet ausschließlich das Stiftungskapital.

#### Artikel 5

##### Stiftungsrat

Der Stiftungsrat besteht aus einem oder mehreren Mitgliedern, denen die Geschäftsführung und Vertretung der Stiftung in unbeschränkter Weise gegenüber Dritten und vor allem in- und ausländischen Behörden ohne behördliche Aufsicht zusteht.

Die Mitglieder des Stiftungsrates werden von der einfachen Mehrheit der bestehenden Mitglieder bestellt bzw. abberufen.

Sofern der Stiftungsrat nur aus einem Mitglied besteht, so hat er für den Fall seines Ablebens oder Handlungsunfähigkeit unverzüglich einen oder mehrere Mitglieder zu bestellen.

#### Artikel 6

##### Kuratoren

Der Stiftungsrat ist befugt, ein oder mehrere Kuratoren, denen die Funktion einer ständigen Aufsicht über die Geschäftsführung zufällt, zu bestellen. Diese haben auch insbesondere die Einhaltung der Bestimmungen dieser Statuten und allfälliger Beistatuten zu überwachen. Deren Aufgaben und Befugnisse können vom Stiftungsrat in einem Reglement näher umschrieben werden.

#### Artikel 7

##### Zeichnungsrecht

Der Stiftungsrat bestimmt, welchen Personen die rechtsverbindliche Unterschrift für die Stiftung zukommt sowie deren Form (einzeln oder kollektiv).

#### Artikel 8

##### Rechnungsführung

Es steht in freiem Ermessen des Stiftungsrates, Geschäftsbücher zu führen. Werden solche geführt, so können sie entweder nach kaufmännischen Grundsätzen (Art. 1045ff, PGR) oder sonst wie nach seinem Gutdünken geführt werden, wobei dann das Geschäftsjahr am 31. Dezember eines jeden Jahres, erstmals am 31. Dezember 1963 endet.

#### Artikel 9

##### Genussberechtigung

Die Genussberechtigten der Stiftung werden vom Stiftungsrat in einem Beistatut bezeichnet. Inhalt und Umfang der Genussberechtigung sowie allfällige Rechte der Genussberechtigten werden vom Stiftungsrat in dem Beistatut näher umschrieben.

#### Artikel 10

##### Änderung der Statuten

Der Stiftungsrat ist ermächtigt, die Statuten sowie eventuelle Beistatute jederzeit abzuändern oder die Umwandlung der Stiftung in eine andere Unternehmungsform zu beschließen.

#### Artikel 11

##### Auflösung

Der Stiftungsrat ist berechtigt, die Stiftung jederzeit unter Befolgung der gesetzlichen Vorschriften und der Statuten aufzulösen.

Werden durch Gesetz, Verwaltungsakt oder andere obrigkeitliche Maßnahmen Bestimmungen getroffen, aufgrund derer in die Verwaltung der Stiftung obrigkeitlich eingegriffen werden kann, oder sollte die staatliche Selbständigkeit des Fs. Y aufhören, so löst sich die Stiftung damit ipso facto auf und der Stiftungsrat trifft die entsprechenden Verfügungen über das Vermögen. Der Stiftungsrat kann dabei alle Rechtshandlungen vornehmen, um Kapital und Erträge den Genussberechtigten zu erhalten.

#### Artikel 12

##### Publikation

Veröffentlichungen der Stiftung erfolgen in gesetzlicher Form.

#### Artikel 13

##### Repräsentanz

Der gesetzliche Repräsentant im Sinne der Art. 239ff PGR wird erstmals in der Stiftungsurkunde, später durch den Stiftungsrat bestellt.

Aus dem Inhalt der Stiftungsurkunde und Begünstigtenregelung ist somit erkennbar, dass die gegenständliche Stiftung eigennützig ist und einer eigennützigen österreichischen Privatstiftung entspricht. Die Stiftung verfolgt mehrere Zwecke und betreibt keine „gewerberechtliche Tätigkeit“ (ein nach kaufmännischer Art betriebenes Gewerbe). Die Veröffentlichung erfolgt in gesetzlicher Form und wurde ein (unabhängiger) Stiftungsrat eingerichtet. Eine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung ist im Hinblick auf diese Punkte somit grundsätzlich gegeben.

Allerdings wurde per 7.4.1998 ein - den bisherigen Mandatsvertrag ersetzender - Mandatsvertrag abgeschlossen, und laut Anhang zum Mandatsvertrag, ebenso vom 7.4.1998, die X-Bank ermächtigt, dem Stiftungsrat Instruktionen zu erteilen

Nach Ansicht des Senates ist im Hinblick auf den Inhalt des Mandatsvertrages vom 7.4.1998 von einem Weisungsrecht des Stifters bzw. Begünstigten auszugehen, zumal die Stiftungsräte beauftragt wurden, ihre Mandate **ausschließlich** nach den Instruktionen des Auftraggebers (Bw. und dessen Sohn) oder nach den Instruktionen von Drittpersonen, welche der Auftraggeber bezeichnet, auszuüben. Gleichzeitig wird mit Anhang zum Mandatsvertrag die X-Bank, B., vom Stifter ermächtigt, dem Stiftungsrat der X-Stiftung Instruktionen zu erteilen. Der Stifter hat damit auch für den Fall fehlender eigener Weisungen sichergestellt, dass die Stiftungsräte nicht eigenmächtig handeln dürfen.

In diesem Punkt zeigt sich somit ein deutlicher Unterschied zur österreichischen Privatstiftung, deren Stiftungsvorstände immer weisungsfrei sind, weshalb die F-A iS vorstehender Ausführungen mit einer Stiftung nach dem österreichischen PSG nicht vergleichbar ist. Dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen, dass auch das Vorhandensein eines Mandatsvertrages nichts an der grundsätzlichen Vergleichbarkeit mit der österreichischen Privatstiftung ändere, ist entgegenzuhalten, dass das mit diesem Vertrag dem Stifter eingeräumte Recht, dem Stiftungsvorstand - und zwar nicht nur im begrenzten Umfang - Weisungen zu erteilen bzw. die im Vertrag fixierte Weisungsgebundenheit der Stiftungsräte, eine Verletzung der im PSG verankerten Unvereinbarkeitsbestimmungen begründet.

Ist eine Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung nach PSG nicht gegeben, ist eine Zurechnung der Einkünfte aus dem Stiftungsvermögen an die Stiftung nicht möglich.

Aber selbst wenn man der Auffassung des Bw., dass trotz Vorliegens eines Mandatsvertrages die liechtensteinische Stiftung ein der österreichischen Privatstiftung entsprechender Rechtstypus ist, folgt, ist in einem nächsten Schritt (wie auch für den Fall, dass eine Vergleichbarkeit nicht vorliegt) das Einkünftezurechnungssubjekt festzustellen, dh. es ist zu untersuchen, ob der Stiftung auch die Einkünfte und das Vermögen für steuerliche Zwecke zuzurechnen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.9.1988, 87/14/0167 und 19.11.1998, 97/15/000) und der herrschenden Lehre (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 9.Aufl., Tz 54; *Quantschnigg/Schuch*, Est-HB § 2 Tz 46) sind Einkünfte demjenigen zuzurechnen, der durch Teilnahme am Marktgeschehen über die Leistungserbringung disponieren kann und damit die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt.

Diese Zurechnungsregel gilt auch im KStG und daher auch für Stiftungen (vgl. das erwähnte Erkenntnis vom 20.9.1988, 87/14/0167). Von entscheidender Bedeutung für die Zurechnung der Einkünfte bei y- Stiftungen ist demnach, wer die Entscheidungen hinsichtlich der Verwaltung und insbesondere Veranlagung des Stiftungsvermögens trifft und wer somit über das Stiftungsvermögen disponiert.

Auch die Stiftungsrichtlinien stellen fest, dass ein faktisch ungehinderter Zugriff auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge zu einer Zurechnung von Stiftungseinkünften zu anderen Personen führen kann (vgl. StfR 2009 Rz 21). Selbst wenn die Stiftung Steuersubjekt ist, können allerdings die Einkünfte einer anderen Person zuzurechnen sein (vgl. *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rz 1/51).

Eine Zurechnung der Einkünfte an die Stiftung setzt demnach voraus, dass die liechtensteinische Stiftung bzw. ihre gesetzlichen Vertreter (Stiftungsrat) autonom über die Verwertung gestifteten Vermögens disponieren und weder der Stifter noch die Begünstigten auf die Gestion der Stiftung Einfluss nehmen. Die Anerkennung der Stiftung als Steuersubjekt liegt damit vor und sind die Einkünfte der Stiftung steuerlich zuzurechnen (**intransparente** oder abschirmende Stiftung).

Besteht hingegen eine Weisungsbefugnis des Stifters, dann ist die Stiftung als **transparent** einzustufen, die Einkünftezurechnung erfolgt beim Stifter bzw. Begünstigten.

*Angemerkt wird, dass die steuerliche Anerkennung der vermögensverwaltenden y- Stiftung im Gefolge der DVD-Affäre in der Literatur breit diskutiert wurde und nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen grundsätzlich das Vorliegen der Transparenz zu vermuten ist (BmF-Info vom 23.4.2008, ZfS 08, 68). Diese Vermutungsregel trifft nach hL in der Regel jedoch nur auf y- Stiftungen mit Mandatsvertrag zu (vgl. Haunold-Wehinger, „Die liechtensteinische Stiftung“ in Stiftungsbesteuerung, S. 228ff).*

Maßgebend für die Einkünftezurechnung sind die steuerlichen Grundsätze über das wirtschaftliche Eigentum und Treuhandschaften

Im vorliegenden Fall sind dem Bw. Erträge aus der im Jahr 1963 gegründeten Y. F-A mit Sitz in YZ, Y, zugeflossen, welche erst in der Selbstanzeige vom 20.6.2008 offen gelegt wurden. Trotz Vorliegen eines Mandatsvertrages wurde vom Bw. die Y-Familienstiftung in ertrag- und schenkungssteuerlicher Hinsicht als intransparent beurteilt.

Das Finanzamt (BP) wertete hingegen die Einkünfte des Bw. als Erstbegünstigter der Y. F-A als Einkünfte aus (bisher nicht erklärten) Kapitaleinkünften einer wirtschaftlich dem Bw. zuzurechnenden **transparenten** Stiftung.

Laut Ansicht der BP hat der Stifter auf Grund des Mandatsvertrages uneingeschränkter Zugriff auf das der Y-Familienstiftung gewidmete Kapitalvermögen. Die Entscheidungen betreffend der Veranlagung des Stiftungsvermögens wurden darüber hinaus durch das bevollmächtigte X-Bankhaus getroffen, somit unter stillschweigender Genehmigung des Stiftungsrates. Das bevollmächtigte Bankinstitut wurde vom Stifter und nicht vom Stiftungsrat mit der Verwaltung des Vermögens beauftragt. Damit liegt eine faktische Einflussnahme des Bw. als Stifter, welcher auch Erstbegünstigter ist, vor. Zutreffend hat das Finanzamt in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass nach österreichischem PSG ein Begünstigter und seine Familienangehörigen nicht Mitglieder des Stiftungsvorstandes sein können.

Die Frage, wem die Einkünfte ertragsteuerlich zugerechnet werden, ist somit dahingehend zu prüfen, ob der wirtschaftliche Stifter gleich einem Eigentümer über das Vermögen der Stiftung verfügt oder ob der Stiftungsrat in seinen Entscheidungen frei von jeglichen Weisungen des Stifters ist (Gesamtbild der Verhältnisse).

Der Abschluss eines Mandatsvertrages ist in der Praxis als Indiz zur Einstufung der Stiftung als transparent zu sehen (*Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, Rz 17/7).

Der letztgültige Mandatsvertrag vom 7.4.1998 lautet wie folgt:

#### I.

Die Beauftragten übernehmen die Funktion als Mitglieder des Stiftungsrates für die oben genannte Stiftung mit Kollektivzeichnungsrecht zu zweien mit Y-Anstalt, YZ.

Sie verpflichten sich, diese Mandate ausschließlich nach den Instruktionen des Auftraggebers oder von Drittpersonen, welche der Auftraggeber bezeichnet, auszuüben.

Dr. jur. Z. beauftragt die S-Anstalt, YZ, mit der gesetzlichen Repräsentanz und als Domizilhalter.

#### II.

Vorbehalten bleiben bei der Übernahme dieser Verpflichtungen seitens der Beauftragten diejenigen Schranken, welche Gesetz, Recht und Sitte sowie die soziale und geschäftliche Stellung den Beauftragten auferlegen.

Überdies bleibt ausdrücklich Recht und Pflicht der Beauftragten gewährt, selbständig und ohne Instruktionen zu handeln, wo das Interesse der genannten Stiftung sofortiges Handeln erfordert, ohne dass eine vorherige Verständigung mit dem Auftraggeber oder mit Drittpersonen, welche der Auftraggeber bezeichnet, möglich wäre.

#### III.

Diese Vereinbarung kann von jeder der beiden Vertragsparteien durch einseitige Erklärung jederzeit fristlos aufgehoben werden.

#### IV.

Die Beauftragten erhalten in ihrer Eigenschaft als Mitglieder des Stiftungsrates ein jährliches Honorar von SFr. 3.000,00 und die S-Anstalt als Repräsentanz eine jährliche Domizilgebühr von SFr. 500,00, somit insgesamt SFr. 3.500,00 zahlbar vorschüssig, erstmals fällig am 7.4.98.

#### V.

Der Auftraggeber verpflichtet sich, für jeden Schaden aufzukommen, welcher den Beauftragten zufolge der von ihnen übernommenen Mandate erwachsen könnte, und haftet für das Honorar gemäß Artikel IV.

Er verpflichtet sich, die Geschäftsunterlagen der Stiftung jederzeit bereit zu halten und auf Verlangen den y- Behörden vorzulegen, sofern diese von ihrem Überprüfungsrecht Gebrauch machen.

Des weiteren nimmt er davon Kenntnis, dass die y- Behörden das Recht haben, zur Feststellung von Tatsachen, die für die Besteuerung erheblich sind, Auskünfte zu verlangen und die Geschäftsbücher und Belege der Stiftung überprüfen zu lassen.

#### VI.

Die Beauftragten verpflichten sich, die Stiftung gegenüber den y- Behörden zu vertreten und die Geschäftsbücher vom Tage ihres Eingangs bzw. Ausgangs an berechnet während zehn Jahren aufzubewahren.

Für Handlungen und Anweisungen, gleichgültig welcher Art, welche von einem Bevollmächtigten, den der Auftraggeber bestellt und ermächtigt hat, getätigt werden, tragen die Beauftragten keine Verantwortung.

Im Fall der vorliegend zu beurteilenden Y. F-A liegt somit ein Mandatsvertrag vor, der in seinem Pkt I. die Beauftragten (Stiftungsräte) verpflichtet, diese Mandate **ausschließlich** nach den Instruktionen des Auftraggebers (Bw. und Dr. OW.) oder nach den Instruktionen von Drittpersonen, welche der Auftraggeber (Bw. und Dr. OW.) bezeichnet, auszuüben.

Durch die im zu beurteilenden Fall auf Grund des vorliegenden Mandatsvertrages eindeutig gegebene Weisungsgebundenheit der Stiftungsräte wird der Stifter (Begünstigte) in die Lage versetzt, jederzeit den Impuls für eine Organhandlung setzen zu können. Er wird dadurch sowohl rechtlich als auch faktisch zum obersten Organ der Y-Familienstiftung mit alleiniger Entscheidungskompetenz; ist doch der Stiftungsrat nach den getroffenen Regelungen weder verpflichtet noch berechtigt, selbständig (ohne Instruktionen des Auftraggebers) zu handeln. Zu selbständigem Handeln sind die Stiftungsräte gem. Pkt II. nur dann befugt sind, wenn dies zur Wahrung der Interessen der Stiftung erforderlich ist. Darüber hinaus bleiben lediglich bestimmte, durch Gesetz, Recht und gute Sitten sowie die soziale und gesellschaftliche Stellung begründete Vorbehalten.

Gleichzeitig wird mit Anhang zum Mandatsvertrag die X-Bank, B. vom Stifter ermächtigt, dem Stiftungsrat der X-Stiftung Instruktionen zu erteilen. Der Stifter hat damit auch für den Fall fehlender eigener Weisungen sichergestellt, dass die Stiftungsräte nicht

eigenmächtig handeln dürfen. Zudem ist - wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat - in dieser Ermächtigung zweifelsohne eine aktive Einflussnahme auf die Verwaltung des Stiftungsvermögens zu sehen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist auf Grund der genannten Regelungen im Mandatsvertrag daher davon auszugehen, dass die Stiftungsräte an die Weisungen des Stifters bzw. Begünstigten gebunden sind und die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle nicht der y- Stiftung, sondern dem weisungsbefugten Stifter bzw. Begünstigten zukommt.

Wenn nun in der Berufung eingewendet wird, dass der Stifter tatsächlich seine Rechte aus dem Mandatsvertrag nie ausgeübt hat, so ist auf vorstehende Ausführungen zu verweisen, wonach Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der durch Teilnahme am Marktgeschehen über die Leistungserbringung disponieren kann und damit die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Selbst wenn der Bw. die Rechte aus dem Mandatsvertrag nicht *aktiv* ausgeübt hätte, bleibt er einem Treugeber vergleichbar, der ebenfalls nicht aktiv in die Kapitalveranlagung durch den Treuhänder eingreift. Bei der Frage, wem die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle zukommt, ist entscheidend, wer diese Dispositionsbefugnis innehat, und nicht, ob diese auch tatsächlich ausgenutzt wird. Entscheidend für die Einkünftezurechnung ist bereits die Möglichkeit des jederzeitigen Eingriffs, unabhängig von der tatsächlichen Durchführung (vgl. *Haunold-Wehinger*, Die y Stiftung, Punkt 3; *Toifl* in RdW 2008/387, S. 428f).

Auch *Schuch/Hammer* führen aus, dass Vermögen und Erträge ausländischer Stiftungen dem Stifter zuzurechnen sind, wenn der Stifter weiterhin Zugriffsmöglichkeit und Entscheidungsgewalt in Bezug auf das Stiftungsvermögen hat. Die Bindung der Stiftungsverwaltung an die Weisungen des Stifters verschaffen diesem weiterhin uneingeschränkten Zugriff auf das der Stiftung gewidmete Vermögen. Dem Stifter kommt daher weiterhin das wirtschaftliche Eigentum zu, und zwar unabhängig davon, ob der Mandatsvertrag tatsächlich gelebt wird oder nicht (vgl. *Schuch/Hammer*, Ausländische Stiftungen und Vermögensmassen im österreichischen Abgabenrecht in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung, 210).

Da nach dem klaren und eindeutigen Inhalt des Mandatsvertrages die Stiftungsräte nur nach den Weisungen des Stifters bzw. der von ihm hiezu bevollmächtigten Personen handeln dürfen, ist klargestellt, dass der Bw. seine Dispositionsbefugnis nie aufgegeben hat. Weiters darf nicht übersehen werden, dass er im Anhang zum Mandatsvertrag die X-Bank ermächtigt hat, dem Stiftungsrat Instruktionen zu erteilen und diese daher in seinem Auftrag die Investitionsentscheidungen getroffen hat, zumal ja der Stiftungsvorstand ohne entsprechende Weisung (abgesehen von Gefahr in Verzug) gar nicht handeln darf.

Diese Vereinbarung entspricht auch der Darstellung in der Selbstanzeige unter Pkt 1.6., wonach die Investitions- und Deinvestitionsentscheidungen vom X-Bankhaus - ohne Einflussnahme der Stiftungsräte - getroffen wurden.

Angesichts des Umstandes, dass die Veranlagungsentscheidungen direkt durch das vom Bw. beauftragten - X-Bankhaus getroffen wurden und die Stiftungsräte diese Entscheidungen stillschweigend genehmigt haben, werden diese im Ergebnis auch tatsächlich ausschließlich nach den Instruktionen des Stifters bzw. des von diesem bezeichneten Bevollmächtigten tätig.

Tatsache ist somit, dass der Bw./Erstbegünstigte sowohl durch die Ausstellung mehrerer Mandatsverträge als auch durch ein Schreiben vom 15.8.2007, in welchem die Erstbegünstigten verfügen, dass für die Aufhebung oder Änderung des Beistatuts vom 17.4.1998 künftig nur mehr die Zustimmung von einem der beiden Erstbegünstigten ausreicht, sehr wohl aktiv in die Geschäfte der Stiftungsverwaltung eingegriffen haben.

Der in der Berufung und in der Berufungsverhandlung von der steuerlichen Vertretung vorgenommene Vergleich mit der Vermögensveranlagung österreichischer Privatstiftungen, im Rahmen welcher die Veranlagungsentscheidungen ebenfalls durch Banken getroffen werden, ist insofern unzutreffend, als nach österreichischem Recht die Bank vom Stiftungsvorstand und nicht vom Stifter mit der Veranlagung beauftragt wird, wie dies im berufsgegenständlichen Fall der F-A zutrifft.

Dass es sich bei dem vorliegenden Mandatsvertrag nach Meinung des Bw. um einen sog. „weichen“ Mandatsvertrag (bei welchem der Stiftungsrat selbständig handeln darf, wenn dies zur Wahrung der Interessen der Stiftung erforderlich ist und Instruktionen nicht zeitgerecht eingeholt werden können) handelt, vermag an der rechtlichen Beurteilung nichts zu ändern. Demnach spielt es keine Rolle, ob der Mandatsvertrag hart oder weich ausgestaltet ist, da in beiden Fällen die Mandatsverträge den Stifter bzw. die Begünstigten berechtigen, dem Stiftungsrat jederzeit Weisungen zu erteilen. Somit liegt bei ihnen und nicht beim Stiftungsrat die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle, unabhängig davon, ob sie diese Befugnis ausnützen oder nicht. Insofern geht auch das Urteil des y- OGH vom 4.10.2001, LES 2002, 267, ins Leere (vgl. *Toifl*, Die y Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht).

Zum weiteren Einwand bezüglich der Rechtsprechung des VwGH vom 31.3.1998, Zl. 98/13/0039, wonach die Zurechnung an den Treuhänder bejaht würde, wenn dieser über die Gesamtanteile verfügen könnte - wie der Stiftungsrat, welcher über das Vermögen tatsächlich verfügte - , ist festzustellen, dass im gegenständlichen Fall durch den Bw. als Stifter die Vollmacht an die Bank gegeben wurde und diese damit in dessen Auftrag tätig wird. Damit liegt ein wesentlicher Einfluss auf den Stiftungsrat vor und nicht nur gelegentliche Weisungen.

Zum angesprochenen Vergleich mit der österreichischen GmbH im Alleineigentum (Ein-Mann-Gesellschaft), und den Hinweis, dass für den Durchgriff der Abschluss des Mandatsvertrages nicht ausreichen würde, ist zu entgegnen, dass bei Vorliegen eines Mandatsvertrages der Stiftungsrat - außer bei Gefahr im Verzug - nur auf Grund einer Weisung des Stifters handeln darf. Dieser Fall ist daher mit der Ein-Mann-GmbH nicht vergleichbar, weil der Stiftungsrat - anders als der Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH - ohne Weisung des Stifters gar nicht handeln darf (vgl. RdW 2008 v. 17.6., Seite 387/428, Pkt. 6).

Der Einwendung, dass im Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO maßgeblich und der nach außen vorliegende Mandatsvertrag nicht ausgeübt worden sei und erst die tatsächliche Ausübung der dem Stifter eingeräumten Rechte in geballter Form die Zurechnung an den Bw. rechtfertigen würde, ist zu entgegnen, dass nach der herrschenden Lehre Einkünfte aus Kapitalvermögen demjenigen zuzurechnen sind, dem nach den Grundsätzen des österreichischen Steuerrechtes das wirtschaftliche Eigentum an der Kapitalanlage zusteht. Nach einer Entscheidung des BFH vom 28.6.2007 U R 21/05, BStBl. 2007, 669 ist für Zwecke des dErbStG bei einer Y-Familienstiftung mit Mandatsvertrag das Vermögen weiterhin dem Stifter zuzurechnen. Entscheidend ist somit, dass der Bw. bereits im Rahmen des Mandatsvertrages stets auf die Stiftungsverwaltung eingreifen und auf das Vermögen zugreifen kann, ob er dies tatsächlich tut ist irrelevant.

Der tatsächliche Ein- und Zugriff auf die Stiftungsverwaltung ist nur bei Y-Ermessensstiftungen (Familienstiftung ohne Mandatsvertrag) von Bedeutung (vgl. RdW 17.6.2008, 387, 428, Pkt. 6).

Betreffend den Verweis der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Berufungsverhandlung auf eine Entscheidung des y- OGH, dass die vollständige Bindung des Stiftungsrates durch einen Mandatsvertrag unwirksam und mit den Aufgaben des Stiftungsrates inkompatibel sei, ist auf Pkt. 2 des Mandatsvertrages zu verweisen, wonach in den dort näher bezeichneten Fällen die Mitglieder des Stiftungsrates ohnehin selbständig und ohne Instruktionen handeln dürfen. Auch gibt es keine Angaben oder Unterlagen darüber, dass die berufsgegenständliche Stiftung nach y' Recht unter richterliche Aufsicht gestellt wurde.

Der Verweis auf das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 14.3.2005, EFG 2005, 981 ff. ist insoweit nicht zielführend, als dies Entscheidung mittlerweile durch das Urteil des BFH vom 28.6.2007, II R 21/05, aufgehoben wurde. In diesem Urteil hat der BFH auch zum Ausdruck gebracht, dass die im Gründungsvertrag, Mandatsvertrag und Reglement vorgesehenen Herrschaftsbefugnisse des Stifters gegenüber der Stiftung einer im y-Stiftungswesen häufigen Gestaltung entsprechen, deren Zweck vornehmlich darin besteht, dem ausländischen Kapitalgeber als dem wirtschaftlichen Stifter die Beherrschung der Stiftung, in die er sein Vermögen eingebracht hat, zu sichern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2010