I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger, die Hofrätinnen Dr.in Reinbacher, Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger sowie den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Finanzamts Österreich, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 8. Juli 2024, RV/7101115/2012, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2006, Einkommensteuer 2001 bis 2008 sowie Vorauszahlungsbescheid Einkommensteuer 2010 und Folgejahre (mitbeteiligte Partei: Ing. Mag. J, vertreten durch die TPA Steuerberatung GmbH in Wien), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird, soweit es die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2001 bis 2003 und 2005 sowie Einkommensteuer 2001 bis 2008 und Vorauszahlung Einkommensteuer 2010 und Folgejahre betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

1 Am 11. August 2010 erließ das Finanzamt nach Durchführung einer abgabenrechtlichen Außenprüfung gegenüber dem Mitbeteiligten Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2006 sowie Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2008 und einen Vorauszahlungsbescheid für die Einkommensteuer 2010 und die Folgejahre. Aufgrund dieser Einkommensteuerbescheide ergab sich gegenüber dem Mitbeteiligten eine Nachforderung, die im Wesentlichen - und soweit für die gegenständliche Revision relevant - aus der Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen an den Mitbeteiligten im Zusammenhang mit einer liechtensteinischen Stiftung resultierte.

2 Die gegen die genannten Bescheide eingebrachte Berufung (nunmehr Beschwerde) legte das Finanzamt nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens ohne Berufungsvorentscheidung dem damals zuständigen unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht nach Durchführung einer Verhandlung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2001, 2002, 2003 und 2005 Folge und hob diese ersatzlos auf. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 2004 und 2006 wies es ab und änderte die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2006 bis 2008 insoweit ab, als es die Steuer für diese Jahre in reduziertem Umfang neu festsetzte. Der Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid Einkommensteuer 2010 gab es Folge und setzte die Vorauszahlung an Einkommensteuer 2010 und Folgejahre mit Null Euro fest. Schließlich erklärte es die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002, 2003 und 2005 mit Beschluss als gegenstandslos. Eine Revision sei gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

4 Nach umfangreicher Darstellung des behördlichen Verfahrensgeschehens und der weiteren Erhebungen durch das Bundesfinanzgericht stellte dieses, soweit für die gegenständliche Revision relevant, fest, die Z Stiftung mit Sitz in Liechtenstein sei - über Auftrag des Mitbeteiligten - mit Stiftungsurkunde vom 24. September 1986 gegründet worden. Gemäß Gründungsurkunde sei die F Trust Gründerin der Z gewesen. Der Mitbeteiligte sei wirtschaftlicher Stifter der Z gewesen. Gründungsunterlagen existierten nicht. Im Jahr 2000 sei die W Trust als neuer Repräsentant der Z bestellt und näher genannte Verwaltungsräte der W Trust seien als Stiftungsräte der Z eingesetzt worden.

5 Weiters zitierte das Bundesfinanzgericht wesentliche Teile der Statuten der Z in der Fassung vom 13. Dezember 2000.

6 Der Z seien im Rahmen ihrer Gründung Aktien der Rechtsvorgängerinnen der K AG, deren Vorstände der Mitbeteiligte, L und K gewesen seien, übertragen worden. Seit diesem Zeitpunkt würden diese Aktien ununterbrochen von der Z gehalten.

7 Am 15. Dezember 2000 sei ein Beistatut der Z beschlossen worden, welches von den damaligen Stiftungsräten L, Dr. W, Dkfm. N, Dr. R und K unterfertigt worden sei. Es regle die Aufhebung aller bisherigen Beistatuten und die

Bezeichnung des Kreises der Begünstigten. Begünstigte seien jedenfalls der Mitbeteiligte, seine Ehefrau sowie dessen vier Söhne.

8 Es habe kein Mandatsvertrag existiert. Dem Mitbeteiligten sei im entscheidungsrelevanten Zeitraum keine Entscheidungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen der Stiftung zugekommen. Er habe weder eine Weisungsbefugnis noch durchsetzbare Einfluss- oder Dispositionsmöglichkeiten gegenüber dem Stiftungsrat bzw. dem Stiftungsvermögen gehabt.

9 Als Stifter der österreichischen Z Privatstiftung (in der Folge: Z PS) hätten der Mitbeteiligte und die Z, vertreten durch Dr. R fungiert. Stiftungsweck sei die Förderung und Versorgung der Begünstigten. Der Mitbeteiligte sei neben der Z seit dem 11. April 2003 Begünstigter der Z PS, habe aber nicht als Stiftungsrat fungiert. Der Z PS seien von der Mitstifterin Z Aktien der K AG gestiftet worden.

10 Im Vorstand der Z PS seien seit 25. Oktober 1995 zunächst L, K, und Dr. R (bis 1. Mai 2005) zusammen vertretungsbefugt gewesen. Dkfm. N habe seit 30. Dezember 1999 gemeinsam mit zwei weiteren Vorstandsmitgliedern vertreten. TN habe seit 2. Mai 2005 vertreten. Seit 18. April 2023 hätten K, EK und SL gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied die Stiftung nach außen vertreten.

11 Am selben Tag wie die Z seien in Liechtenstein die Familienstiftungen C und KS mit der gleichen Ausgestaltung wie die Z errichtet worden. Auch sie hätten jede für sich Anteile an der K AG erhalten. In diesen beiden Stiftungen hätte der Mitbeteiligte als Stiftungsrat fungiert. L sei Begünstigter der C, während K Begünstigter der KS sei; die beiden hätten den jeweiligen Stiftungsräten dieser Stiftungen nicht angehört. Am selben Tag wie die Z PS seien die österreichischen Privatstiftungen C PS und KS PS errichtet worden. Stifter seien die jeweilige liechtensteinische Stiftung sowie der jeweilige Begünstigte gewesen, während die übrigen im Zusammenhang mit der Z PS genannten Personen wechselseitig als Stiftungsvorstände fungiert hätten. Der Stiftungszweck „Förderung und Versorgung der Begünstigten“ sei im

Streitzeitraum bei allen drei genannten österreichischen Privatstiftungen ebenso wie deren Wiener Adresse gleich gewesen.

12 Mit L und K habe den Mitbeteiligten eine langjährige Bekanntschaft, u.a. aus der gemeinsamen Zeit bei der K AG verbunden. Mit L sei er auch freundschaftlich verbunden. Dkfm. N sei jahrelang der steuerliche Vertreter des Mitbeteiligten gewesen, er sei aber nicht der steuerliche Vertreter der Z gewesen. Dass er im dortigen Stiftungsrat vertreten gewesen sei, sei auf das österreichische Mandat mit dem Mitbeteiligten zurückzuführen.

13 In „Zusammenschau der getroffenen Würdigung“ ergebe sich, dass die Ausführungen der Abgabenbehörde zur Existenz und Nichtvorlage eines Mandatsvertrags auf bloßer Vermutungsebene basierten und der Mitbeteiligte in den Streitjahren keinerlei Dispositionsbefugnis hinsichtlich des Stiftungsvermögens gehabt habe. Dafür, dass der Mitbeteiligte insgesamt nicht glaubhafte Aussagen getätigt habe, seien keine Anhaltspunkte gewonnen worden.

14 In rechtlicher Hinsicht führte das Bundesfinanzgericht aus, es sei zunächst ein Typenvergleich durchzuführen, weil der Frage der Zurechnung der Einkünfte die Frage vorgelagert sei, ob es sich bei dem ausländischen Rechtsgebilde überhaupt um eine Körperschaft im Sinn des § 1 KStG 1988 handle. Daraus ergebe sich, dass die Z zwar nicht einer Privatstiftung im Sinn des österreichischen Privatstiftungsgesetzes entspreche, jedoch Vergleichbarkeit vorliege.

15 Entscheidend für die Einkünftezurechnung - zum Mitbeteiligten oder zur Z - sei, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfüge, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen könne. Hier könne insbesondere mangels Existenz eines Mandatsvertrags nicht davon ausgegangen werden, dass der Stiftungsrat an Wünsche oder Anregungen des Mitbeteiligten als wirtschaftlicher Stifter und Begünstigter gebunden sei. Das Bundesfinanzgericht sei zu der Auffassung gelangt, dass der Mitbeteiligte im revisionsgegenständlichen Zeitraum nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der Z anzusehen sei. Somit sei die Einkünftezurechnung durch die

Abgabenbehörde in sämtlichen Streitjahren an den Mitbeteiligten zu Unrecht erfolgt.

16 Im Ergebnis bedeute dies, dass lediglich für die Jahre 2004 und 2006 - auf Grund (nicht revisionsgegenständlicher) Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Aufsichtsratsbezügen - eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren zu verfügen und die Einkommensteuer für diese Jahre entsprechend neu festzusetzen sei.

17 In jenen Fällen, in denen der Wiederaufnahmebescheid ersatzlos behoben werde, seien die Beschwerden gegen die Sachbescheide als gegenstandslos zu erklären.

18 Der Vorauszahlungsbescheid für die Einkommensteuer 2010 und Folgejahre basiere auf der abgabenbehördlichen Einkommensteuerfestsetzung 2008. Im finanzgerichtlichen Verfahren sei hervorgekommen, dass die Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu Unrecht erfolgt sei und die Einkommensteuer 2008 mit -2.664,89 € festzusetzen sei. Daher sei der Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2010 und Folgejahre abzuändern und der Betrag mit Null Euro festzusetzen.

19 Dagegen richtet sich das Finanzamt - erkennbar in dem im Spruch genannten Umfang - mit der vorliegenden Amtsrevision. Der Verwaltungsgerichtshof hat das Vorverfahren eingeleitet. Der Mitbeteiligte erstattete eine Revisionsbeantwortung, in der er die Zurückweisung in eventu Abweisung der Revision beantragte sowie Aufwandersatz begehrte.

20 Zur Zulässigkeit der Revision wird vorgebracht, das Bundesfinanzgericht habe in Bezug auf den streitgegenständlichen Sachverhalt die Beweiswürdigung entgegen näher genannter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in unvertretbarer Weise vorgenommen. Im Revisionsfall sei durch eine wechselseitige personelle Verschränkung der Mehrheit der Stiftungsräte, die wiederum in den anderen Stiftungen jeweils Stifter und Begünstigte seien, ein Abhängigkeits- und Kontrollverhältnis aufgebaut worden, das es dem jeweiligen Stifter und Begünstigten und damit auch der mitbeteiligten Partei ermöglicht habe, gegenüber der Stiftung nicht nur Wünsche zu äußern, sondern

dieser faktisch seinen Willen aufzuzwingen. Das Bundesfinanzgericht habe sich nicht mit der Frage befasst, ob eine steuerliche Zurechnung an den Stifter Platz greifen müsse, weil sich dieser faktisch in keiner anderen Situation befinde, als bei einer vertraglich eingeräumten Dispositionsbefugnis über das Stiftungsvermögen.

21 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

22 Die Revision ist zulässig und begründet.

23 Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder die faktische Möglichkeit zur Nutzung des Kapitals zukommt. Die Zurechnung von passiven Einkünften (also insbesondere solchen aus Kapitalvermögen) erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das wirtschaftliche Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat (vgl. VwGH 19.10.2022, Ro 2021/15/0013, mwN). Für Zwecke der Einkünftezurechnung ist nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden (vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001; 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; 15.12.2010, 2008/13/0012; vgl. auch *Hofstätter*/*Reichel*, EStG, § 2 Tz 113).

24 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits in mehreren Erkenntnissen (z.B. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003; 25.3.2015, 2012/13/0033; 30.6.2015, 2012/15/0165; 25.4.2018, Ro 2017/13/0004) mit der Zurechnung von Einkünften aus von einer liechtensteinischen Stiftung gehaltenem Kapitalvermögen auseinandergesetzt und als maßgeblichen Gesichtspunkt für die Zurechnung der Einkünfte weder die „Transparenz“ oder „Intransparenz“ des liechtensteinischen „Gebildes“ noch die Entscheidungsbefugnisse des Stifters oder Begünstigten als solche, sondern die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung in den Vordergrund gerückt. Wurde das Vermögen - etwa unter Abschluss eines Mandatsvertrages - nur treuhändig übertragen, so verbleibt es im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters (vgl. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003).

25 Im Beschluss vom 27. April 2022, Ra 2020/15/0061, betonte der Verwaltungsgerichtshof, dass die Frage der Zurechnung von Einkünften aus

Kapitalvermögen liechtensteinischer Stiftungen in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist. Der Verwaltungsgerichtshof erachtet sohin als maßgeblichen Gesichtspunkt für die Zurechnung solcher Einkünfte aus Kapitalvermögen die Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen der Stiftung (vgl. auch VwGH 19.12.2018, Ra 2017/15/0072; 29.5.2018, Ra 2016/15/0062).

26 Das Bundesfinanzgericht hat im gegenständlichen Fall die Feststellung getroffen, dass K, L und der Mitbeteiligte gegenseitig als Stiftungsräte in der jeweiligen Stiftung des anderen bestellt waren. Die Revision bringt zudem vor, dass der Mitbeteiligte auch in der Stiftung R, die von Dkfm. N gegründet wurde und in der dieser als Begünstigter eingesetzt war, als Stiftungsrat tätig gewesen sei. Aus dem Verwaltungsakt ergibt sich, dass die Stiftung R und die Tätigkeit des Mitbeteiligten im Stiftungsrat derselben auch bereits im Verfahren thematisiert wurde und auch die Staatsanwaltschaft einen diesbezüglichen Auszug aus dem liechtensteinischen Öffentlichkeitsregister eingeholt hatte. Das Bundesfinanzgericht hat dazu aber keine Feststellungen getroffen.

27 Beschließt ein sehr kleiner Kreis von Personen, von denen jede die Gründung einer „eigenen Stiftung“ für sich veranlasst, dass jeweils eine Person aus diesem kleinen Kreis in das geschäftsführende und vertretungsbefugte Organ der Stiftung der jeweils anderen Person aus diesem Kreis bestellt wird, ist dies eine ungewöhnliche Gestaltung und als solche ein Umstand, der nahelegt, dass jeder dieser (wirtschaftlichen) Stifter die Verfügungsmacht über das in „seine“ Stiftung eingebrachte Vermögen behalten will, insbesondere wenn die (wirtschaftlichen) Stifter auch noch Begünstigte ihrer „eigenen Stiftung“ sind. Eine solche Verabredung, mit der die (wirtschaftlichen) Stifter bewirken, dass sie wechselseitig in die Geschäftsführung der Stiftung des jeweils anderen bestellt werden, bewirkt eine gegenseitige Abhängigkeit der Stifter. Eine solche ungewöhnliche Vorgangsweise zielt erkennbar darauf ab, dass jede Person aus diesem Kreis - um Retorsion zu vermeiden - in ihrer Funktion als Stiftungsrat den Anweisungen des (wirtschaftlichen) Stifters (und zugleich Begünstigen)

der betreffenden Stiftung Folge leistet. In wirtschaftlicher Betrachtung ist das daraus resultierende Verhältnis einer Treuhand gleichzuhalten.

28 Anderes könnte nur gelten, wenn der Mitbeteiligte darzutun vermag, dass diese ungewöhnliche Gestaltung maßgeblich auf anderen überzeugenden wirtschaftlichen Gründen beruht als das Aufrechterhalten des Zugriffs auf das Vermögen, das in die Stiftung eingebracht wird. Andernfalls ist aufgrund der durch die in Rede stehende Gestaltung gegebenen Machtposition eine besondere Form der Treuhand anzunehmen (vgl. VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003) und der Mitbeteiligte als wirtschaftlicher Eigentümer des auf die Stiftung übertragenen Kapitalvermögens zu werten.

29 Verbleibt als wirtschaftlicher Hintergrund der gegenständlichen ungewöhnlichen Abrede zwischen den jeweils eine „eigene Stiftung“ begründenden vier (wirtschaftlichen) Stiftern (K, L, der Mitbeteiligte und gegebenenfalls Dkfm. N), dass sich die Stifter ihres Vermögens nicht begeben wollten und die Stifter in der Funktion als Stiftungsräte der Stiftung des jeweils anderen gebunden sein sollten, innerhalb der vom Gesetz vorgegebenen Grenzen den Anweisungen des jeweiligen (wirtschaftlichen) Stifters zu entsprechen, wird davon auszugehen sein, dass das Vermögen im wirtschaftlichen Eigentum des (wirtschaftlichen) Stifters verbleibt. Das hat wiederum zur Folge, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen dem (wirtschaftlichen) Stifter zuzurechnen sind.

30 Das Bundesfinanzgericht hat seine Entscheidung auf die Feststellung gestützt, dass im gegenständlichen Fall ein (zivilrechtlicher) Mandatsvertrag nicht geschlossen worden sei. Dabei liegt es nahe, dass die in Rede stehende Vorgangsweise (zwischen K, L und dem Mitbeteiligten und gegebenenfalls Dkfm. N) gerade deshalb gewählt wurde, damit es des Abschlusses eines (zivilrechtlichen) Mandatsvertrages (ein solcher könnte unmittelbar zu offensichtlich nicht erwünschten steuerlichen Folgen führen) nicht bedarf, aber dennoch wirtschaftlich gleichartige Wirkungen herbeigeführt werden.

31 Im fortzusetzenden Verfahren wird sich das Bundesfinanzgericht damit befassen müssen, ob dargetan werden kann, dass die in Rede stehende

Vorgangsweise maßgeblich auf eine andere überzeugende Begründung gestützt werden kann als die Zurückbehaltung der Entscheidungsbefugnis über das in die Stiftung eingebrachte Kapitalvermögen und wie diese Gestaltung in wesentlichen Belangen gelebt wurde.

32 Indem das Bundesfinanzgericht sein Erkenntnis tragend damit begründet hat, dass dem Mitbeteiligten keine rechtlich abgesicherte Stellung zur Durchsetzung seiner Wünsche gegenüber dem Stiftungsrat zukomme, ohne die vorliegende ungewöhnliche Gestaltung in der aufgezeigten Form in seine Erwägungen einzubeziehen, hat es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet. Es war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG - in dem im Spruch genannten Umfang - aufzuheben.

W i e n , am 29. Jänner 2026