



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Ausländische Stiftungen im Ertragsteuerrecht –

Transparenz, Intransparenz, Zurechnung“

verfasst von / submitted by

Lukas Hofer-Moreno

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2019 / Vienna 2019

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:
Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:
Betreut von / Supervisor:

UA 992 984

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Dr. Andrei Alexandru Bodis

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
2	In- und ausländische Privatstiftungen im österreichischen Steuerrecht	2
2.1	Die österreichische Privatstiftung.....	2
2.1.1	Sicherungseinrichtungen des PSG	3
2.1.2	Die österreichische Privatstiftung als Einkünftezurechnungssubjekt	7
2.2	Gleichbehandlungsthese und Prüfungsverfahren bei ausländischen Stiftungen	10
2.2.1	Typenvergleich.....	11
2.2.2	Zurechnung.....	17
2.2.3	Missbrauch	23
3	Aktuelle Praxis: Judikaturlinie vor und nach 2015	24
3.1	OGH: zur unabhängigen Leitung österreichischer Privatstiftungen.....	25
3.1.1	OGH 26.4.2001, 6 Ob 60/01v (Abberufungsrecht).....	25
3.1.2	OGH 13.3.2008, 6 Ob 49/07k (Zustimmungspflichtige Geschäfte)	26
3.1.3	OGH 29.6.2015, 6 Ob 95/15m (Allgemeines Weisungs- bzw Vetorecht).....	26
3.1.4	OGH 19.4.2017, 6 Ob 37/17k (aufsichtsratsähnlicher Beirat).....	26
3.1.5	Fazit.....	27
3.2	VwGH: zur steuerlichen Abschottungswirkung der österreichischen Privatstiftung	28
3.2.1	VwGH 29.9.2010, 2005/13/0079 („Elfriede X.“)	28
3.2.2	VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105 („Elfriede N.“)	29
3.2.3	Fazit	30
3.3	VwGH: zur Einkünftezurechnung bei ausländischen „Privatstiftungen“ vor 2015 ..	31
3.3.1	VwGH 20.9.1988, 87/14/0167 (US-Trust).....	31
3.3.2	VwGH 23.6.2009, 2006/13/0183 (dänischer Familienfonds)	32

3.3.3	Fazit.....	33
3.4	VwGH: zur Intransparenz liechtensteinischer Stiftungen (2015-2018)	34
3.4.1	VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003	34
3.4.2	VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033	37
3.4.3	VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165	40
3.4.4	VwGH 25.4.2018, 2017/13/0004-3.....	41
4	Die Einkünftezurechnung in der jüngeren Judikaturlinie.....	44
4.1	Die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums am Stiftungsvermögen	46
4.2	Die Maßgeblichkeit der „Letztentscheidungskompetenz“	48
4.3	Ein Vergleich zu österreichischen Kapitalgesellschaften.....	50
4.4	Das Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein 2013	54
4.5	Fazit	59
5	Conclusio	60
6	Literaturverzeichnis.....	63
6.1	Monografien und Kommentare	63
6.2	Beiträge in Sammelwerken.....	63
6.3	Beiträge in Fachzeitschriften	63
6.4	Judikatur	64
6.5	Gesetzesmaterialien	65
6.6	Richtlinien und Erlässe.....	65

Abkürzungsverzeichnis

§	Paragraph
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Art	Artikel
AStG	deutsches Außensteuergesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BlgNR	Beilage(-n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BWG	Bankwesengesetz
bzw	beziehungsweise
dh	das heißt
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
etc	et cetera
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
f	folgende
ff	fortfolgende
FinStrG	Finanzstrafgesetz
gem	gemäß
ggfs	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
IPRG	Internationales Privatrechtsgesetz
iSd	im Sinne des/der
iZm	in Zusammenhang mit

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	litera
lt	laut
OGH	Oberster Gerichtshof
PGR	liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht
PSG	Privatstiftungsgesetz
RFH	Reichsfinanzhof
Rsp	Rechtsprechung
Rz	Randziffer
StiftEG	Stiftungseingangssteuergesetz
StiftR	Stiftungsrichtlinien
Tz	Textziffer
ua	unter anderem
vgl	vergleiche
VwGG	Verwaltungsgerichtshofgesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

1 Einleitung

Die Relevanz ausländischer Stiftungen im österreichischen Steuerrecht hat verschiedene Gründe. Zunächst kannte die österreichische Rechtsordnung die Rechtsform der eigennützigen Privatstiftung lange Zeit gar nicht. Erst mit Einführung des Privatstiftungsgesetz 1993 wurde diese erstmals eingeführt. Daneben wurden die gelegentlich flexibleren Gestaltungsmöglichkeiten und ein stärkeres Ausmaß an Diskretion nach ausländischer Rechtsordnung vom einen oder anderen Stifter geschätzt. Zuletzt spielte auch nicht selten die Frage der ggfs faktisch günstigeren Besteuerung im Ausland eine Rolle.

In den Fokus des einschlägigen Schrifttums aber auch einer breiteren Öffentlichkeit wurde vermehrt die liechtensteinische Familienstiftung gerückt. Dazu trug vor allem die in 2008 medial transportierte „Datenklau-Affäre“ iZm in Liechtenstein verwalteten Strukturen, die eine Verbindung zu Österreich aufwiesen, bei. Es folgten eine Vielzahl von Beiträgen im Schrifttum, neue Richtlinien der Finanzverwaltung, das Steuerabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein und schließlich die mit Spannung erwarteten Erkenntnisse des VwGH in 2015.

Die ertragsteuerliche Behandlung von ausländischen Stiftungen entwickelte sich daher zu einem Dauerbrenner des Steuerrechts. Im Zentrum einer über weite Strecken kontrovers geführten Diskussion steht die Frage ob einer ausländischen Stiftung die steuerliche Abschirmwirkung iSd Trennungsprinzips zukommen kann oder anders gesagt, sie als intransparent oder transparent einzustufen ist. Letztlich kommt es auf die Frage an ob dem ausländischen Rechtsgebilde dessen Einkünfte zuzurechnen sind oder den dahinter stehenden Personen, wobei hier an den Stifter bzw Begünstigte zu denken ist.

Diese Arbeit wird sich dem Thema zunächst über die ertragsteuerliche Behandlung der österreichischen Privatstiftung und ihrer Beurteilung nach österreichischem Recht nähern. Dabei ist als Ausgangspunkt ein kurzer Überblick über die gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen derselben sinnvoll, weil diese bei der steuerrechtlichen Beurteilung durchaus relevant sind.

Im nächsten Schritt wird das zur Beurteilung ausländischer Stiftungen im Allgemeinen regelmäßig angewandte dreistufige Prüfungsverfahren erörtert werden, welches von dem Gedanken getragen wird in- und ausländische Rechtsgebilde gleich zu behandeln bzw zu besteuern. Dieses setzt zunächst mit dem Typenvergleich ein, welcher dazu dient festzustellen ob die ausländische Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse als Körperschaftsteuersubjekt iSd KStG überhaupt in Frage kommt. Anschließend ist zu überprüfen, wem das Vermögen bzw die Erträge der Stiftung nach den allgemeinen Grundsätzen der Einkünftezurechnung tatsächlich zuzurechnen sind. Zuletzt ist auch zu überprüfen ob nicht ein Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt.

Im Lichte der so herausgearbeiteten Grundsätze wird im zweiten Teil dieser Arbeit die Entwicklung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung untersucht werden. Auch hier werden zunächst die Entscheidungen des OGH und daran anschließend die Erkenntnisse des VwGH iZm österreichischen Privatstiftungen erörtert werden. Im nächsten Schritt wird auf die Judikaturlinie vor und nach 2015 iZm ausländischen Stiftungen eingegangen werden.

Besondere Aufmerksamkeit wird in einem dritten Teil der jüngeren Rechtsprechung des VwGH iZm liechtensteinischen Stiftungen gewidmet werden. Die dort gewählte Vorgehensweise wird eingehend untersucht und die herausgearbeiteten Schwerpunkte kritisch gewürdigt. Wie die Herangehensweise des VwGH im Vergleich zu den in den ersten zwei Teilen dieser Arbeit herausgearbeiteten, für in- und ausländische Stiftungen gleichermaßen geltenden Grundsätzen und den allgemeinen Zurechnungskriterien des Ertragsteuerrechts einzuordnen ist, wird untersucht werden. Auch auf etwaige dogmatische Aussagen aus dem Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein 2013 wird in diesem Zusammenhang eingegangen werden.

2 In- und ausländische Privatstiftungen im österreichischen Steuerrecht

2.1 Die österreichische Privatstiftung

Die österreichische Privatstiftung in ihrer heutigen Form wurde 1993 mit Inkrafttreten des Privatstiftungsgesetzes geschaffen. Laut Definition des § 1 Abs 1 PSG ist die Privatstiftung *„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 darf nicht eine gewerbsmäßige Tätigkeit ausüben, die Geschäftsführung einer

Handelsgesellschaft übernehmen oder unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein und muss ihren Sitz im Inland haben. Die österreichische Privatstiftung grenzt sich von anderen Stiftungsformen zB nach den Landesgesetzen im Wesentlichen dadurch ab, dass sie auch eigennützige und nicht nur gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgen darf und die staatliche Kontrolle stark eingeschränkt ist.¹

Die Privatstiftung ist ein eigentümerloser Rechtsträger. Das ihr gewidmete Vermögen gehört allein ihr selbst, weist die Privatstiftung doch keine Gesellschafter oder Mitglieder auf.² Auch der Stifter kann grundsätzlich iSd PSG nicht als zivilrechtlicher Eigentümer angesehen werden, weil er durch die Übertragung des von ihm gestifteten Vermögens seine Eigentümerrechte an demselben aufgibt.³ Dies ist auch dann der Fall wenn der Stifter sich den Widerruf der Privatstiftung und somit eine Rückübertragung des Stiftungsvermögens vorbehält. Die Möglichkeit des Stifters sich ein solches Recht vorzubehalten ist gem § 34 PSG zulässig und ändert nichts an der Errichtung der Privatstiftung und folgerichtig ihrem Status als eigentümerlosen Rechtsträger.

2.1.1 Sicherungseinrichtungen des PSG

Mangels Gesellschaftern kommt den gesetzlichen Organen der Stiftung und der Kontrolle der Geschäftsführung eine besondere Rolle zu.⁴ Neben dem geschäftsführenden Stiftungsvorstand zählen dazu gem § 14 PSG der obligatorische oder fakultative Aufsichtsrat, der Stiftungsprüfer und jedes andere vom Stifter iSd § 14 Abs 2 PSG zur Wahrung des Stiftungszwecks vorgesehene Organ. Im Vordergrund steht die sich aus den verschiedenen Bestimmungen des PSG ergebende Unabhängigkeit des Stiftungsvorstands in der Führung bzw Verwaltung der Stiftung bzw ihres Vermögens. Die Stellung als Begünstigter wäre daher zB mit der Position als Stiftungsvorstand unvereinbar, weshalb das PSG eine Reihe von Unvereinbarkeitsbestimmungen in diese Richtung beinhaltet. Darüber hinaus sieht das PSG noch weitere Sicherungseinrichtungen vor zB die Leitung durch einen mindestens dreiköpfigen Vorstand und die Stiftungsprüfung.

¹ Arnold in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 1/3.

² Arnold, PSG³ § 1 Rz 9.

³ Vgl Arnold, PSG³ § 3 Rz 56.

⁴ ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 16.

Gem § 17 PSG verwaltet und vertritt der aus mindestens drei natürlichen Personen bestehende Stiftungsvorstand die Privatstiftung und gewährleistet die Erfüllung des Stiftungszwecks wobei jedes Vorstandsmitglied die Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen hat. Er hat dabei die gesetzlich zulässigen Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten. Begünstigte, deren Ehegatten oder Lebensgefährten sowie Verwandte bis zum dritten Grad der Seitenlinie und von diesen Personen mit der Wahrung ihrer Interessen Beauftragte dürfen dem Stiftungsvorstand gem § 15 PSG nicht angehören (Unvereinbarkeitsbestimmung). Anzumerken ist, dass demnach ein Stifter, sofern nicht er selbst oder seine Angehörigen als Begünstigte vorgesehen sind, daher durchaus als Mitglied des Stiftungsvorstands in Frage kommt.⁵

Der Stiftungsvorstand wird erstmals vom Stifter im Rahmen der Errichtung ernannt. Gem § 9 Abs 2 Z 1 PSG können in der Stiftungsurkunde die nachfolgenden Bestellungen und insbesondere auch die Abberufung des Vorstands geregelt werden. Diese Kompetenzen können iSd § 14 Abs 3 PSG grundsätzlich auch an andere vom Stifter dafür vorgesehene Organe der Privatstiftung übertragen werden. Einschränkend leitet *Arnold* aus den Grundwerten des PSG aber die Aussage ab, dass nur aus wichtigen Gründen iSd § 27 Abs 2 PSG⁶ oder sachlichen, in den Stiftungsurkunden definierten Gründen, jedenfalls aber nicht aus völlig willkürlichen Gründen die Abberufung eines Mitglieds des Stiftungsrats durch ein anderes Organ zulässig sei. § 14 Abs 3 PSG verlangt für Abberufungsbeschlüsse eine Mehrheit von $\frac{3}{4}$ der abgegeben Stimmen bzw Einstimmigkeit sofern das beschließende Organ weniger als vier Mitglieder hat. § 27 Abs 1 PSG normiert noch eine subsidiäre Zuständigkeit des Gerichts für die Bestellung und Abberufung eines Stiftungsvorstands.

Die Bestellung eines Aufsichtsrats ist in den Fällen des § 22 Abs 1 PSG verpflichtend. Gem § 25 PSG hat der mindestens aus drei Mitgliedern zu bestehende Aufsichtsrat die Gestion der Stiftung zu überwachen. Ihm kommen dabei Einsichts- und Auskunftsrechte iSd § 95 Abs 2 und 3 AktG und Zustimmungsrechte iSd § 95 Abs 5 Z 1, 2, 4 bis 6 AktG zu. Wohlgemerkt hat der Gesetzgeber das Zustimmungsrecht iZm vom Vorstand festgelegten allgemeinen Grundsätze der Geschäftspolitik gem § 95 Abs 5 Z 8 AktG hier ausgenommen. Mitglieder des Vorstands oder der Stiftungsprüfer dürfen dem Aufsichtsrat nicht angehören. Er steht aber den Begünstigten und ihren Angehörigen oder deren Beauftragten iSd

⁵ *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 7/4.

⁶ Dazu zählen insbesondere grobe Pflichtverletzung, Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben oder Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Vorstandsmitglieds.

§ 15 Abs 2 PSG grundsätzlich offen. Allerdings darf diese Personengruppe ausdrücklich nicht die Mehrheit der Aufsichtsratsmitglieder stellen.

Als freiwilliges Organ iSd § 14 Abs 2 PSG tritt regelmäßig ein Beirat in Erscheinung. Oftmals soll durch diesen den Begünstigten gewisse Informationsrechte und Einfluss im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten auf die Führung der Stiftung ermöglicht werden. Stellen Begünstigte oder diesen nahestehende bzw von ihnen beauftragten Personen die Mehrheit der Stimmen, spricht man regelmäßig von einem Begünstigtenbeirat.

Einem Begünstigtenbeirat kann das Recht ein oder mehrere Mitglieder des Vorstands abzuberufen eingeräumt werden, wobei jedoch gesetzliche Einschränkungen zu beachten sind. Abberufungsrechte aus anderen als wichtigen Gründe gem § 27 Abs 2 Z 1 bis 3 PSG dürfen gem § 14 Abs 4 PSG nicht einem mehrheitlich durch Begünstigte, deren Angehörigen oder mit der Vertretung ihrer Interessen Beauftragten besetzten Organ eingeräumt werden. Somit darf ein Begünstigtenbeirat nur bei Vorliegen der taxativ aufgelisteten wichtigen Gründe den Stiftungsvorstand abberufen.

Zustimmungsrechte können grundsätzlich auch einem Beirat zukommen. Allerdings wäre dann von einem aufsichtsratsähnlichen Beirat auszugehen, welcher wiederum gem § 23 Abs 2 PSG aber nicht mehrheitlich aus Begünstigten oder Personen iSd § 15 Abs 2 PSG bestehen darf und an die in § 25 PSG festgelegten Kompetenzen gebunden ist. Ist daher der Beirat derart und nicht wie ein so genannter Begünstigtenbeirat konstituiert so dürften diesem Rechte, die jenen eines Aufsichtsrats iSd § 95 AktG gleichen, durch die Stiftungsurkunde eingeräumt werden.⁷ *Arnold* hingegen widerspricht der analogen Anwendung des § 23 Abs 2 PSG auf einen aufsichtsratsähnlichen Begünstigtenbeirat. Vielmehr sei es erkennbarer Wille des Gesetzgebers gewesen auch einem solchen Beirat gewisse Zustimmungsrechte zwecks Kontrolle der Gebarung der Stiftung vorzubehalten.⁸ Der OGH folgt diesem Ansatz jedoch nicht.⁹

Der Stifter selbst kann sich noch fakultativ eine Reihe von Rechten nach Entstehen der Stiftung vorbehalten ohne dadurch die gesellschaftsrechtliche Trennung zwischen ihm und der

⁷ Vgl *Leitner-Bommer/Radler*, ZFS 2014, 3 (4).

⁸ Vgl *Arnold*, PSG³ § 14 Rz 71 ff.

⁹ Ausdrücklich OGH 9.9.2013, 6 Ob 139/13d.

eigentümerlosen Stiftung zu gefährden. Neben dem bereits erwähnten Widerrufsvorbehalt können diese grundsätzlich auch Änderungsrechte der Stiftungsurkunde, Zustimmungsrechte zu bestimmten Rechtsgeschäften und unter gewissen Voraussetzungen die Bestellung sowie Abberufung des Stiftungsvorstands umfassen.¹⁰ Darüber hinaus steht es ihm frei Vorschlagsrechte festzuschreiben, welche naturgemäß den Stiftungsvorstand nicht binden und demnach nicht als Weisungsrechte zu verstehen sind. Zu beachten ist jedoch, dass gem § 3 Abs 3 PSG der Widerruf der Privatstiftung sowie Änderungsrechte, welche sich der Stifter vorbehalten hat, als höchstpersönliche Gestaltungsrechte nicht übertragbar sind.

Der Stiftungsprüfer gem § 20 PSG wird vom Gericht oder gegebenenfalls vom Aufsichtsrat bestellt. Unter Berücksichtigung der aktuellen Fassung des § 1 WTBG kommen als Prüfer nur mehr Wirtschaftsprüfer bzw Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Frage.¹¹ Auch auf die Person des Stiftungsprüfers treffen die dem PSG innewohnenden Unvereinbarkeitsbestimmungen zu. Gem § 20 Abs 3 PSG darf der Stiftungsprüfer daher unter anderem weder Begünstigter noch ein naher Angehöriger iSd § 15 Abs 2 PSG sein oder mit auch nur einer dieser Personen seinen Beruf ausüben.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das PSG vom Grundgedanken durchdrungen ist die Begünstigten bzw den Stifter, sofern er selbst auch Begünstigter ist, von der Führung der Privatstiftung weitgehend auszuschließen. Dazu sieht es eine Reihe von Sicherungseinrichtungen vor, welche die Eigenständigkeit der Privatstiftung bzw den autonomen Entscheidungsspielraum des Stiftungsvorstands gewährleisten sollen. Weisungsrechte gegenüber dem Vorstand können weder den Begünstigten noch sonst irgendeinem anderen Organ eingeräumt werden.¹² Zustimmungsrechte zu sachlich oder betragsmäßig abgegrenzten Rechtsgeschäften bzw allgemein Rechte, die auch auf einen Aufsichtsrat gem § 95 Abs 5 Z 1, 2, 4 bis 6 AktG zutreffen würden, sind mit einem mehrheitlich aus Begünstigten besetzten Organ unvereinbar. Lediglich das Recht zur Abberufung des Stiftungsvorstands, allerdings nur aus den in § 27 Abs 2 Z 1 bis 3 PSG aufgelisteten wichtigen Gründen, kann den Begünstigten bzw einem Begünstigtenbeirat zugewiesen werden. Darin dürfte sich aber die gesetzlich zulässige direkte Einflussnahme der Begünstigten bereits erschöpfen haben.¹³

¹⁰ Arnold in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 3/3.

¹¹ Arnold in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 8/2.

¹² Arnold, PSG³ § 14 Rz 29.

¹³ Vgl *Leitner-Bommer/Radler*, ZFS 2014, 3.

2.1.2 Die österreichische Privatstiftung als Einkünftezurechnungssubjekt

Die österreichische Privatstiftung gilt gem § 1 Abs 2 Z 3 KStG als Körperschaft. Maßgeblich für diese Einordnung ist allein die zivilrechtliche Rechtsform bzw die Einhaltung der Normen des PSG bei der Errichtung und Führung der Privatstiftung. Eine Privatstiftung ist daher bereits auf Grund ihrer Rechtsform grundsätzlich ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt und unterliegt folglich der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem § 1 Abs 1 KStG.

Es kommt daher auch bei Privatstiftungen grundsätzlich das ertragsteuerliche Trennungsprinzip zur Anwendung, welches eine getrennte Besteuerung von Körperschaften und den ihr nahstehenden Personen (zB Stifter, Begünstigte) vorgibt. Eine Körperschaft iSd § 1 Abs 2 KStG ist – ganz gleich ob ausländisch oder inländisch – Zurechnungssubjekt ihres Vermögens und ihres bezogenen Einkommens. Der vom Gesetzgeber gewählte Wortlaut von das Trennungsprinzip durchbrechenden Sonderzurechnungsvorschriften zB iZm der Gruppenbesteuerung gem § 9 KStG belegen diese Grundregel.¹⁴ Vorhandene Sonderregelungen zeigen jedoch auch auf, dass das Trennungsprinzip keineswegs sakrosankt ist und vom Gesetzgeber durchaus gelegentlich aufgehoben wird.

Ohne die steuerliche Existenz der Körperschaft an sich in Frage zu stellen ist auch eine Abklärung nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen geboten und zu überprüfen ob die Einkünfte auch tatsächlich der Körperschaft zuzurechnen sind.¹⁵ § 3 KStG ordnet eine solche Prüfung explizit bei nichtrechtsfähigen Privatstiftungen an. Diese sind nur dann körperschaftsteuerpflichtig wenn ihr Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen gem KStG oder EStG zu versteuern ist. Bei der Vorschrift des § 1 Abs 1 KStG handelt es sich in diesen Fällen um eine subsidiär greifende Steuerpflicht. Ein etwaiger steuerlicher Durchgriff geht iSd § 3 KStG daher so weit, dass die Privatstiftung gar nicht als Körperschaftsteuersubjekt gewertet wird. Zu beachten ist, dass bei allen anderen Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG eine abweichende Zurechnung nichts an der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht kraft Rechtsform ändert.¹⁶ In Österreich spielen nichtrechtsfähige Stiftungen aber bislang kaum eine Rolle.¹⁷ Allerdings kann der § 3 KStG iZm ausländischen Stiftungen,

¹⁴ Vgl Bodis, 3. Zurechnung im KStG 15.

¹⁵ Ausdrücklich Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 12.

¹⁶ Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 13.

¹⁷ Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 240.

die nicht mit inländischen Stiftungen iSd PSG vergleichbar sind, durchaus von Bedeutung sein.

2.1.2.1 Zurechnungsfragen

Die vorgenannten Rechtsvorschriften des KStG bedingen daher grundsätzlich auch bei der Privatstiftung die Prüfung ob das Einkommen trotz Trennungsprinzips nicht doch einem anderen Steuersubjekt zuzurechnen ist. Diese Frage ist anhand der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze zu beantworten, weil weder KStG noch EStG hierzu klare Aussagen treffen und keine generelle Zurechnungsnorm existiert. Für den Gesetzgeber stand die steuerliche Abschirmwirkung auf Grund der Vorschriften des PSG „*außer Zweifel*“ sofern dieselben auch tatsächlich, dh aus der Gebarung der Privatstiftung erkennbar, eingehalten werden.¹⁸ Bereits kurz nach Inkrafttreten des PSG im Jahre 1993 beschränkte sich auch *Wiesner* darauf, dass die steuerliche Anerkennung der Privatstiftung auf Grund der Vorschriften des PSG, insbesondere der dort vorgegebenen Sicherungseinrichtungen, eigentlich nicht bezweifelt werden könne und eine abweichende Zurechnung nur ausnahmsweise in exzeptionellen Fällen denkbar sei.¹⁹

2001 veröffentlichte das BMF erstmals Richtlinien zur steuerlichen Behandlung der österreichischen Privatstiftung. In Rz 18 StiftR 2001 und zuletzt auch in Rz 20 StiftR 2009 wird das Trennungsprinzip iZm österreichischen Privatstiftungen bejaht. Die Privatstiftung sei grundsätzlich Körperschaftsteuersubjekt und Zurechnungssubjekt ganz gleich ob und wie der Stifter oder die Begünstigten auf die Gebarung der Stiftung Einfluss nehmen können. Auch ein rechtlich verankerter Anspruch auf Begünstigungen bleibe unschädlich.

Allerdings schränkt Rz 21 StiftR 2009 diese Aussage wieder etwas ein. Dort wird zunächst ein Durchgriff durch die Privatstiftung auf Grund der Sicherungseinrichtungen des PSG (Unvereinbarkeitsbestimmungen, Drei-Personen-Vorstand, Stiftungsprüfung) in der Regel verneint. Eine abweichende Zurechnung müsse daher bei einer im Rahmen des PSG gegründeten und geführten Privatstiftung regelmäßig auszuschließen sein. Konsequenterweise bejaht die Finanzverwaltung einen Durchgriff trotz Trennungsprinzips und Sicherungseinrichtungen des PSG daher nur bei einem gesetzeswidrigen Zusammenwirken zwischen Stifter, Stiftungsorganen und Zuwendungsempfänger sofern dadurch ein faktisch ungehinderter Zugriff auf das

¹⁸ ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 17.

¹⁹ *Wiesner*, RdW 1993, 344.

Stiftungsvermögen selbst und seine Erträge möglich ist. In solchen Fälle dürfe dann auch kein beachtlicher außersteuerlicher Grund vorliegen, der für die Konstruktion der Privatstiftung spricht. Aus den StiftR geht allerdings nicht eindeutig hervor ob das beschriebene gesetzeswidrige Zusammenwirken der drei Personengruppen (Stifter, Vorstand, Begünstigte) kumulativ zu verstehen ist. *Arnold* argumentiert, dass auch bei einem Zusammenwirken von Stiftungsvorstand und generell irgendwelchen Dritten ein Durchgriff zu bejahen sei.²⁰

Eine generelle Zurechnungsnorm für Einkünfte existiert im österreichischen Steuerrecht nicht. § 7 Abs 1 KStG spricht lediglich davon, dass der Körperschaftsteuer jenes Einkommen zu Grunde zu legen ist, das der Steuerpflichtige bezogen hat. Die Definition von Einkommen gem § 7 Abs 2 KStG verweist auf und entspricht jener des Einkommensteuergesetzes. Nach hM²¹ kommt die eigentlich für den Bereich der Einkommensteuer von *Ruppe* entwickelte Markteinkommenstheorie zur Anwendung nach der derjenige Zurechnungsobjekt ist „*der über die Leistungserstellung disponieren kann, dh die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, die Leistung zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.*“²² Wer die Quelle der Einkünfte willensmäßig beherrscht bzw wer über die Einkünfteerzielung disponieren kann ist demzufolge Zurechnungsobjekt.

Entscheidendes Kriterium für eine abweichende Zurechnung bei einer Privatstiftung ist daher die Beurteilung, auf welcher Ebene bzw wie die Willensbildung und in weiterer Folge die willensmäßige Beherrschung der Einkunftsquelle stattfindet. Hier wiederum schließt sich der Kreis zu den Sicherungseinrichtungen des PSG. Diese sollen sicherstellen, dass die Gestion der Privatstiftung durch den unabhängigen Stiftungsvorstand erfolgt. Einflussmöglichkeiten anderer Personen insbesondere des Stifters und der Begünstigten auf die Willensbildung der Privatstiftung sind nur im gesetzlich normierten Korsett des PSG zulässig.

Die Finanzverwaltung folgt diesem Ansatz. Aus den StiftR 2009 des BMF lassen sich zwei Kernaussagen ableiten: Werden die gesellschaftsrechtlichen Auflagen des PSG eingehalten ist ein Durchgriff durch die Privatstiftung bzw eine anderweitige Zurechnung zu verneinen und

²⁰ *Arnold*, *ecolex* 2002, 646 (647).

²¹ Vgl *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ § 2 Tz 142; *Naux* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 7 Rz 131.

²² *Ruppe* in *Tipke* Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² 7 (18).

das Trennungsprinzip bleibt gewahrt. Läuft jedoch die Gebarung der Privatstiftung darauf hinaus, dass eben diese Sicherungseinrichtungen – gesellschaftsrechtswidrig – im Ergebnis unterlaufen werden, so ist die Privatstiftung nicht Zurechnungssubjekt.

Anzumerken ist, dass auf Grund der von der Finanzverwaltung getätigten Aussagen die Klärung eines etwaigen Missbrauchs iSd § 22 BAO entbehrlich scheint.²³ In konsequenter Fortführung des § 21 BAO rücken für einen Durchgriff auf Basis des § 22 BAO der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt und nicht die gesellschaftsrechtlich zulässigen Gestaltungsmöglichkeiten in den Vordergrund. In diesem Zusammenhang sind die Aussagen der StiftR interessant, weil ein Durchgriff dort ein **gesetzeswidriges** Zusammenwirken voraussetzt. Fehlt ein solches so könnte dann auch eine Einzelfallprüfung iSd § 22 BAO nicht zu einem steuerlichen Durchgriff führen. Eine abweichenden Zurechnung des Vermögens einer Privatstiftung iSd § 24 BAO und in weiterer Folge auch ihrer Einkünfte bleibt davon zwar unberührt, müsste aber demselben Schema folgend in diesen Fällen ebenso regelmäßig zu verneinen sein.

Die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen des PSG zur Organisation einer Privatstiftung spielt daher in der steuerrechtlichen Beurteilung derselben eine entscheidende Rolle. Eine sich im gesetzlichen Rahmen des PSG bewegendende Privatstiftung dürfte grundsätzlich als Zurechnungs- und konsequenterweise Körperschaftsteuersubjekt anzuerkennen sein. Ein steuerlicher Durchgriff oder eine abweichende Zurechnung setzt schließlich ein Unterwandern der Sicherungseinrichtungen des PSG voraus.²⁴

2.2 Gleichbehandlungsthese und Prüfungsverfahren bei ausländischen Stiftungen

Die Gleichbehandlungsthese zwischen inländischen und ausländischen Körperschaften kann bereits aus den Bestimmungen des § 1 KStG abgeleitet werden. Körperschaftsteuerpflichtig sind gem § 1 Abs 1 KStG nur Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG. Unter die im Gesetz aufgelisteten Rechtsgebilde fallen auch Stiftungen wobei hier nicht ausdrücklich zwischen inländischen und ausländischen Strukturen unterschieden wird. Bezugnehmend auf eine etwaige beschränkte Steuerpflicht wird in § 1 Abs 3 Z 1 KStG eine Vergleichbarkeitsprüfung des ausländischen Rechtsgebildes mit inländischen juristischen Personen hingegen explizit angeord-

²³ Vgl Tanzer in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht² Rz II/295.

²⁴ Vgl Beiser, RdW 2012, 694.

net. Zwar trifft das KStG zur Klärung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht keine ähnlich spezifische Aussage, doch lässt sich nicht argumentieren, dass die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht nur auf inländische Körperschaften eingeschränkt ist. Daher sind als Körperschaften iSd KStG auch jene ausländischen Rechtsgebilde zu verstehen, die mit einer inländischen Stiftung vergleichbar sind.²⁵

Die gängige Methode um zu einer ordentlichen steuerrechtlichen Behandlung einer ausländischen Stiftung zu gelangen ist ein dreistufiges Prüfungsverfahren: zunächst ist anhand eines Typenvergleichs festzustellen ob der ausländischen Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse Steuerrechtssubjektivität iSd KStG zukommen kann und diese daher als Einkünftezurechnungssubjekt überhaupt in Frage kommt. In einem zweiten Schritt ist festzustellen wem das Vermögen bzw die Erträge der Stiftung steuerlich tatsächlich zuzurechnen sind. Zuletzt ist auch zu überprüfen ob nicht ein Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt.

2.2.1 Typenvergleich

Die Schlüsselfrage welche der Typenvergleich beantworten soll ist, ob ein ausländisches Rechtsgebilde einer inländischen Körperschaft entspricht, in weiterer Folge als Körperschaftsteuersubjekt iSd § 1 Abs 1 KStG in Frage kommt und somit iSd Trennungsprinzip eine Abschirmwirkung entfalten könnte.²⁶ Untersuchungsobjekt ist dabei die rechtliche Ausgestaltung des Rechtsgebildes nach ausländischer Rechtsordnung, wobei auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt werden sollte. Für die Beurteilung selbst ist aber das österreichische Recht maßgeblich. Eine in Analogie an das innerstaatliche Recht angelehnte rein formale Anknüpfung an die Rechtsform nach ausländischem Recht ist hingegen nicht ausreichend. Dem steht die explizite Anordnung der Vergleichbarkeitsprüfung iSd § 1 Abs 3 Z 1 KStG entgegen. Die rechtliche Qualifikation nach ausländischem Recht kann daher keine Bindungswirkung für die innerstaatliche Einordnung bewirken.

Das Instrument des Typenvergleichs wurde 1930 im „Venezuela-Urteil“²⁷ des RFH begründet. Zunächst ging es dort um die Einordnung der gegenständlichen venezolanischen Gesellschaft als Körperschaft oder Personengesellschaft. Dabei plädierte der Gerichtshof für eine

²⁵ Vgl Bodis/Ludwig, RdW 2013, 621.

²⁶ Vgl dazu ausführlich Bodis/Ludwig, RdW 2013, 621 (622).

²⁷ RFH 12.2.1930, VI A 899/27.

Gesamtbetrachtung der Gesellschaft und einen Vergleich der „*wirtschaftliche Stellung*“ und der rechtlichen Struktur und Organisation nach ausländischem Recht mit jenen von inländischen Rechtsgebilden. Im Sinne einer Gleichbehandlungsthese sollten wirtschaftlich gleiche Gebilde steuerlich auch gleich behandelt werden. Prüfungsrelevant war daher der Aufbau der Gesellschaft nach ausländischem Recht wobei die Beurteilung bzw Einordnung derselben aber allein nach inländischen Gesellschafts- und Steuerrecht zu erfolgen hatte.

Zwar behandelte der RFH inhaltlich nur die Vergleichbarkeit von ausländischen mit inländischen Kapitalgesellschaften. Allerdings hat sich das Instrument des Typenvergleichs auch bei der Einordnung anderer ausländischer Rechtsgebilde ua auch Stiftungen durchgesetzt.²⁸ Der Typenvergleich bzw die Vergleichbarkeit zu inländischen Körperschaften ist heutzutage auch in verschiedenen gesetzlichen Normen verankert zB in § 1 StiftEG iZm Zuwendungen an ausländische Stiftungen, oder § 27 Abs 5 Z 7 EStG iZm Zuwendungen von ausländischen Stiftungen. Auch die Finanzverwaltung verweist in Rz 21 StiftR 2009 explizit auf den Typenvergleich um die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Privatstiftung zu überprüfen.

2.2.1.1 Methode

Die Methode des Typenvergleichs wurde über die Jahre in Schrifttum und Judikatur weiterentwickelt und präzisiert. Durchgesetzt hat sich ein Prüfungsverfahren in mehreren Schritten, deren konkrete Ausgestaltung in der Praxis jedoch nicht unumstritten ist:

In einem ersten Schritt werden Struktur und Ausgestaltung des ausländischen Rechtsgebildes identifiziert und analysiert. Ein großer Teil des Schrifttums²⁹ spricht sich dafür aus, dass dabei nicht allein auf die generelle Struktur und Organisation nach dem ausländischen Satzungsrecht im Sinne eines generell-abstrakten Typenvergleichs abgestellt werden soll. Auf Grund des oft dispositiven Charakters auch des ausländischen Gesellschaftsrechts soll hingegen die spezifische Ausgestaltung und Organisation des konkreten ausländischen Rechtsgebildes, insbesondere die Satzung desselben, im Wege einer Einzelfallprüfung untersucht werden (individuell-konkreter Typenvergleich). Allerdings führt diese auf den Einzelfall abgestellte Herangehensweise naturgemäß zu einem gewissen Maß an Unsicherheit, weil Satzungen im

²⁸ Vgl *Bieber/Finsterer/Lehner*, ZfS 2009, 63.

²⁹ Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 264; *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht² Rz I/102.

Rahmen der Privatautonomie durchaus auch zu einem späteren Zeitpunkt geändert werden können und dies dann ggfs zu einer abweichenden Beurteilung führen kann. Der BFH hat sich daher in der Vergangenheit für einen abstrakten Typenvergleich ausgesprochen.³⁰ Auch *Bodis* wirft die Überlegung auf, dass ausländische Rechtsgebilde, deren Ausgestaltung weitgehend in den Bereich der Privatautonomie fällt, folgerichtig eben nicht mit inländischen Körperschaften vergleichbar sein dürften.³¹

In einem zweiten Schritt wird das konkrete ausländische Rechtsgebilde mit dem Typus inländischer Körperschaften, die jenem in Struktur und Ausgestaltung am nächsten kommen, verglichen. Ob zunächst in einem Zwischenschritt Vergleichsgruppen mit nur jenen inländischen Rechtsgebilden, welche aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit der zu überprüfenden Struktur vergleichbar scheinen, gebildet werden oder eine offener Vergleich mit sämtlichen Körperschaften inländischen Rechts zu erfolgen hat, ist in der Literatur noch nicht abschließend geklärt.³²

2.2.1.2 Vergleichskriterien

In der Praxis kommt für die Vergleichbarkeitsprüfung bei Körperschaften im Allgemeinen ein Kriterienkatalog zur Anwendung, der von Finanzverwaltung, Literatur und Rechtsprechung aufgearbeitet wurde.³³ Rz 134 KStR 2013 differenziert zwischen Basiskriterien und anderen Merkmalen, die für die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft von Bedeutung sein können. Zu Ersteren zählen:

- Eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht
- Starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital
- Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital
- Haftung für Gesellschaftsschulden ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt
- Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung

³⁰ BFH 23.6.1992, IX R 182/87.

³¹ *Bodis/Ludwig*, RdW 2013, 621 (622).

³² Vgl *Bodis/Ludwig*, RdW 2013, 621 (622).

³³ *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 256.

Ferner erwähnt werden als Merkmale, die für eine Vergleichbarkeit sprechen: die ungehinderte Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen, das Erfordernis der Aufbringung des Gesellschaftskapitals durch die Gesellschafter und das Erfordernis der Eintragung in ein öffentliches Register. Anzumerken ist, dass der VwGH in seinem „Hong Kong-Erkenntnis“ die Nichtbesteuerung eines ausländischen Rechtsgebildes als für die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft schädlich beurteilt hat.³⁴ Diese Argumentation wurde in der Literatur kritisiert.³⁵

Nicht eindeutig geklärt ist, welche Kriterien als entscheidend anzusehen sind, ob das Erfüllen einer gewissen Mindestanzahl von Kriterien erforderlich ist oder ob das Fehlen bestimmter Merkmale durch andere besonders stark ausgeprägte Merkmale kompensiert werden kann. Die Finanzverwaltung verweist in Rz 133 KStR 2013 auf eine Gesamtbetrachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaus der ausländischen Körperschaft. Eine tatsächliche Typengleichheit wird jedenfalls nicht verlangt. Es bleibt daher nur das Abstellen auf das Gesamtbild der Verhältnisse und eine bewegliche Beurteilung der einzelnen Merkmale wobei es wohl nicht auf ein „Superkriterium“ oder eine Mehrheit an erfüllten Merkmalen ankommen dürfte.³⁶

Bei der Beurteilung der möglichen Intransparenz von ausländischen Stiftungen im Ertragssteuerrecht ist zunächst darauf zu achten, dass die Vergleichbarkeitsprüfung je nach Gesetzesnorm unterschiedliche Formen annehmen kann. Das betrifft insbesondere die Auswahl der zu vergleichenden inländischen Rechtsgebilde. § 1 KStG spricht iZm der Körperschaftsteuersubjektivität noch ganz allgemein vom Vergleich mit einer inländischen juristischen Person, somit nicht zwangsläufig nur mit Privatstiftungen des PSG. Auch der Vergleich mit zB einer nichtrechtsfähigen Stiftung iSd § 1 Abs 2 Z 3 KStG kommt subsidiär in Frage. Hingegen beschränkt zB § 2 Abs 1 lit a StiftEG die Vergleichbarkeit auf Privatstiftungen nach dem PSG.

Für die Klärung der Körperschaftsteuersubjektivität ist aber ein Vergleich der ausländischen Stiftung mit der Privatstiftung des PSG nach wirtschaftlicher Stellung und rechtlichem Aufbau naheliegend. In konzeptioneller Anlehnung an den Kriterienkatalog der Rz 134 KStR 2013 für Körperschaften im Allgemeinen können insbesondere folgende Krite-

³⁴ VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

³⁵ Vgl *Toifl*, RdW 2008, 428 (430).

³⁶ Ausdrücklich *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 258.

rien herangezogen werden, die für eine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung sprechen:³⁷

- Rechtsfähigkeit als juristische Person
- Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen
- Vermögenswidmung zur Erreichung eines bestimmten Zwecks durch Stifter
- Zwingend vorgesehene Organe (Stiftungsvorstand)
- Bestimmte oder bestimmbare Begünstigtenstruktur
- Haftungsbeschränkung auf das Stiftungsvermögen
- Kein Weisungsrecht des Stifters gegenüber Stiftungsvorstand
- Öffentliche Kontrolle durch Wirtschaftsprüfer oder staatliche Aufsicht
- Eintragung in ein öffentliches Register

Nicht alle Merkmale müssen erfüllt sein sondern die wesentlichen Merkmale müssen vergleichbar sein, denn wie im klassischen Typenvergleich ist die wirtschaftliche Gesamtbetrachtung entscheidend.³⁸ Nicht entscheidend dürften rein formelle Kriterien etwa die eigene Rechtspersönlichkeit und Eintragung in ein öffentliches Register sein.³⁹ Allerdings muss eine ausländische Privatstiftung in ihrer Grundstruktur dh in ihrer wirtschaftlichen Stellung und ihrem rechtlichen Aufbau mit einer Privatstiftung iSd PSG vergleichbar sein.

Auf welche Kriterien es nun im Einzelfall genau ankommt um von einer Vergleichbarkeit sprechen zu können ist im Schrifttum noch nicht abschließend geklärt. Kernelemente sind für *Achatz/Bieber* die Vermögensverwaltung zur Erreichung eines bestimmten Zwecks und das Vorliegen eines eigentümerlosen Vermögens.⁴⁰ Abweichungen iZm den Publizitätsanforderungen, Rechnungswesen und der Anzahl der Vorstandsmitglieder sind nach *Fraberger/Petritz/Eberl* für die Vergleichbarkeit nicht schädlich. Sogar ein Mandatsvertrag zwischen Stifter und Vorstand sei nicht notwendigerweise problematisch, könne doch auch der Stifter einer österreichischen Privatstiftung wesentlichen Einfluss ausüben.⁴¹ *Bie-*

³⁷ Vgl dazu *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 277; *Bieber/Finsterer/Lehner*, ZfS 2009, 63 (127); *Hammer/Petritz*, RdW 2009, 435 (438).

³⁸ *Fraberger/Petritz/Eberl*, SWK 2008, 86 (89).

³⁹ Vgl VwGH 20.9.1988, 87/14/0167.

⁴⁰ *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 1 Tz 278.

⁴¹ *Fraberger/Petritz/Eberl*, SWK 2008, 86 (89).

ber/Finsterer/Lehner heben die Bedeutung der zwingend vorgesehenen Organe hervor. Der Überprüfung der Einflussnahme durch Stifter oder Destinatäre käme eine entscheidende Rolle zu. Stünde das ausländische Rechtsgebilde unter der Kontrolle dieser Personen könne eine Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung iSd PSG nicht festzustellen sein.⁴²

In weiterer Folge wäre ein subsidiärer Typenvergleich mit anderen juristischen Personen des privaten Rechts vorzunehmen. Schließlich ist zu beachten, dass in der Vergangenheit und vor Einführung des PSG die Steuerrechtssubjektivität ausländischer Stiftungen zumindest denkbar war bzw nicht generell verneint wurde.⁴³

Eine von der Prüfung mittels Kriterienkatalogs abweichende Herangehensweise⁴⁴ könnte durch Interpretation zweier Grundsätze der österreichischen Rechtsordnung argumentiert werden: Das internationale Privatrecht zB in § 10 IPRG verweist bei ausländischen Rechtsgebilden regelmäßig auf die Rechtsordnung des Sitzstaates. Knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht als inländische Körperschaft aber an die Eigenschaft derselben als juristische Person an, dann müsse die nach ausländischer Rechtsordnung erfolgte zivilrechtliche Qualifikation eines ausländischen Rechtsgebildes ebenso maßgeblich sein.

So zieht *Lang* aus seiner Analyse des „Venezuela-Urteils“ den Schluss, dass die Beurteilung ausländischer Rechtsträger nach Maßgabe ihrer Rechtspersönlichkeit im Sitzstaat nicht ausgeschlossen sei. Der RFH habe dem Umstand Rechnung tragen müssen, dass deutsche Personengesellschaften trotz eigener Rechtspersönlichkeit ertragsteuerlich transparent behandelt werden. Daher sei der Frage ob das gegenständliche venezolanische Rechtsgebilde einer Personengesellschaft oder eher einer Körperschaft nach deutschem Recht vergleichbar ist, eine entscheidende Rolle zugemessen worden. Im Zentrum sei dabei die Überlegung gestanden inwieweit die Person des Gesellschafters im Vordergrund steht. Zur Abgrenzung habe der RFH festgehalten, dass der Gesellschafter einer Personengesellschaft im Vordergrund, bei einer Kapitalgesellschaft jedoch trotz zulässiger Weisungsrechte dieser eher unpersönlich gegenüber steht. Dies müsse noch vielmehr und regelmäßig für eine Stiftung gelten. Deshalb sei eine Stiftung, der nach ausländischer Rechtsordnung Rechtspersönlichkeit zukommt, als

⁴² *Bieber/Finsterer/Lehner*, ZfS 2009, 31 (132).

⁴³ Vgl VwGH 20.9.1988, 87/14/0167.

⁴⁴ *Lang*, ÖStZ 2011, 107 ff.

Körperschaftsteuersubjekt anzuerkennen und einer weitere Prüfung dahingehend nicht notwendig. Eine abweichende Zurechnung bleibe von dieser Feststellung allerdings unberührt.⁴⁵

2.2.2 Zurechnung

Ist das ausländische Rechtsgebilde auf Grund eines erfolgten Typenvergleichs als Körperschaftsteuersubjekt iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG zu werten, ist in einem zweiten Schritt zusätzlich zu überprüfen ob die ausländische Stiftung auch tatsächlich Einkünftezurechnungssubjekt ist. In der Regel fallen zwar zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum zusammen. Allerdings ist auch eine abweichende Zurechnung iSd §§ 21 und 24 BAO möglich. Es ist daher durchaus denkbar, dass trotz Vergleichbarkeit mit einer inländischen Privatstiftung iSd PSG eine Zurechnung des Vermögens bzw der Erträge der ausländischen Stiftung – wobei beides nicht zwingen in einer Hand vereinigt werden muss, weil auf die Beherrschung der Einkunftsquelle abzustellen ist – an eine andere Person erfolgen kann. Als mögliche Zurechnungssubjekte kommen neben der ausländischen Stiftung daher in der Regel der oder die Stifter, Begünstigte aber auch der Stiftungsvorstand oder Treuhänder in Betracht.⁴⁶ Dabei gilt es zu beachten, dass diese Prüfung auch bei fehlender Körperschaftsteuersubjektivität mangels Vergleichbarkeit zu erfolgen hat. Hier könnte etwa die bereits erwähnte subsidiär greifende Steuerpflicht gem § 3 KStG dann greifen.

Es können daher zwei Fallgruppen unterschieden werden:

1. Ist eine ausländische Stiftung einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar so ist iSd Gleichbehandlungsthese für eine abweichende Zurechnung konsequenterweise ein im Hinblick auf das PSG gesetzeswidriges Zusammenwirken zwischen Stifter, Stiftungsvorstand oder Begünstigten notwendig.
2. Fehlt es an der Vergleichbarkeit scheidet das ausländische Rechtsgebilde als Steuersubjekt zunächst aus. Es bleibt aber eine Beurteilung nach allgemeiner österreichischer Zurechnungslehre um über den Weg des § 3 KStG eine eventuelle Intransparenz zu begründen. Jedenfalls ist zu überprüfen wem letztendlich Vermögen bzw Einkommen des ausländischen Rechtsgebildes zuzurechnen sind.

⁴⁵ Lang, ÖStZ 2011, 107 (109).

⁴⁶ Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 286.

Grundsätzlich hat die Klärung der Zurechnungsfrage des Vermögens bzw der Einkünfte ausländischer Stiftungen nach allgemeinem österreichischem Steuerrecht und den Grundsätzen der Zurechnungslehre – dominiert von der Markteinkommenstheorie nach *Ruppe* – zu erfolgen. In Konsequenz sind daher auch hier die Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO, des wirtschaftlichen Eigentums und der Treuhandenschaft iSd § 24 BAO maßgebend. Diese Methode findet sich bereits in Rz 19 StiftR 2001, bezieht sich dort jedoch nur auf österreichische Privatstiftungen. Im Sinne der Gleichbehandlungsthese müsste dieser Grundsatz auch auf ausländische Stiftungen anzuwenden sein.

Im Schrifttum dominiert in diesem Zusammenhang die Frage der Zurechnung bei liechtensteinischen, rein kapitalverwaltenden Familienstiftungen. Dementsprechend konzentriert sich die Diskussion auf die Gestaltungsmöglichkeiten und Besonderheiten des liechtensteinischen Rechts. Dabei gilt es zu beachten, dass nach *Ruppe* die Einkünfte aus Kapitalvermögen demjenigen zuzurechnen sind, der über das gegenständliche Kapitalvermögen selbst disponieren kann, wobei diese Dispositionsbefugnis nichts mit dem wirtschaftlichen Eigentum am Vermögen selbst zu tun habe.⁴⁷ Dennoch können aus den verschiedenen Beiträgen Aussagen zur Behandlung von ausländischen Stiftungen im Allgemeinen gewonnen werden.

Fraberger/Petritz bejahen bei liechtensteinischen Stiftungen iSd Typenvergleichs zunächst die grundsätzliche Vergleichbarkeit von liechtensteinischen Familienstiftungen mit österreichischen Privatstiftungen. Ob die Zurechnung des Vermögens bzw der Erträge bei der liechtensteinischen Stiftung erfolgen kann sei nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO zu beurteilen. Dabei komme es darauf an wie die Gebarung der Familienstiftung tatsächlich gelebt wird und nicht auf die gem liechtensteinischem Gesellschaftsrecht in Form eines Mandatsvertrags mögliche Einflussnahme des Stifters. Auch nach Rz 19 StiftR 2001, die jedoch noch keinen Bezug zu ausländischen Stiftungen nehmen, sei auf die faktischen Verhältnisse bzw den faktisch ungehinderten Zugriff des Stifters auf das Stiftungsvermögen abzustellen. Eine rechtliche Möglichkeit die Stiftung zu kontrollieren sei für sich genommen unerheblich, sofern diese nicht tatsächlich ausgeübt wird. Nehme daher ein Stifter faktisch keinen Einfluss auf die Stiftung, so sei ein Durchgriff auf ihn zu verneinen. Dieser Beurteilung folgend sei bei so genannten harten Mandatsverträgen, die dem Stiftungsrat keinerlei

⁴⁷ Vgl *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² 7 (29).

eigenen Handlungs- oder Entscheidungsspielraum lassen und daher die Einflussnahme des Stifters nahezu bedingen, von einer transparenten Struktur auszugehen. Bei weicheeren Mandatsverträgen hingegen komme es auf die tatsächlichen Gegebenheiten an. Liege gar kein Mandatsvertrag vor sei von einer intransparenten Stiftung auszugehen.⁴⁸

Toifl hingegen bezweifelt in seiner Replik, dass eine liechtensteinische Familienstiftung mit Mandatsvertrag einer österreichischen Privatstiftung überhaupt vergleichbar ist. Allein deswegen scheide aber eine Zurechnung an die Stiftung bereits aus. Eine tatsächliche Ausübung seiner Rechte nach Abschluss des Mandats ist für die Transparenz nicht Voraussetzung, könne man doch die Stellung des Stifters in dieser Konstellation durchaus mit jener eines Treugebers, der auch nicht zwangsläufig aktiv auf das Gebaren seines Treuhänders Einfluss nimmt, vergleichen. Im Ergebnis gleiche eine solche Stiftung eher einem ausgelagerten Bankkonto. Erschwerend komme hinzu, dass lt liechtensteinischem Recht Mandatsverträge keiner Schriftlichkeit bedürfen und daher auch mündlich oder konkludent zu Stande kommen können. Da aber bei fehlender Vergleichbarkeit die Familienstiftung als Zurechnungssubjekt ausscheide, sei eine Zurechnung an den Stifter oder ggfs unter bestimmten Voraussetzungen den Begünstigten vorzunehmen, weil eine Einkünftezurechnung nicht ins Leere gehen könne. Liegt kein Mandatsvertrag vor sei eine Intransparenz aber denkbar sofern der Stifter keinen laufenden Einfluss auf die Verwaltung der Stiftung ausübt.⁴⁹

Wenig später bejaht die Finanzverwaltung in der Veröffentlichung der neuen Rz 21 StiftR 2009 grundsätzlich die Klärung der Zurechnungsfrage des Vermögens bzw der Einkünfte ausländischer Stiftungen nach allgemeinem österreichischen Steuerrecht. In Konsequenz seien daher auch hier die Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, des wirtschaftlichen Eigentums und der Treuhandschaft maßgebend. Brisant ist jedoch folgende dort festgehaltene Ansicht des BMF: „*Die praktischen Erfahrungen mit ausländischen "vermögensverwaltenden Stiftungen" können Anlass zur Vermutung geben, dass die Zurechnung des Vermögens weiterhin zum Stifter oder zu den Zuwendungsempfängern und nicht zur Stiftung erfolgt. Daher hat jedenfalls eine einzelfallbezogene Überprüfung zu erfolgen.*“ Diese Typisierung entspricht dem Wortlaut des Erlass des BMF vom 23.4.2008.⁵⁰ Dort wurde die Frage ob eine vermögensverwaltende Stiftung in Liechtenstein als transparent oder intransparent

⁴⁸ *Fraberger/Petriz*, RdW 2008, 299 ff.

⁴⁹ *Toifl*, RdW 2008, 428 (430).

⁵⁰ BMF vom 23.4.2008, Vermögenszurechnungen bei Liechtensteinischen Stiftungen.

einzustufen ist, behandelt. Auf Grund von Erfahrungswerte sei eine Zurechnung der Vermögenswerte weiterhin zum Stifter und nicht zur Stiftung zu vermuten. Der Begriff des Mandatsvertrags fällt nicht.

Die von der Finanzverwaltung in Rz 21 StiftR 2009 aufgestellte Transparenzvermutung ist jedoch keineswegs einzigartig sondern entspricht sinngemäß der Herangehensweise im deutschen Steuerrecht. Dort wurde bereits mit Einführung des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbezug (Außensteuergesetz) im Jahre 1972 der steuerliche Durchgriff bei bestimmten Stiftungen gesetzlich verankert. Allerdings sind davon nur Familienstiftungen gem § 15 Abs 2 AStG betroffen *„bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.“* Sind Geschäftsleitung und Sitz einer solchen Familienstiftung außerhalb des deutschen Bundesgebietes werden ihr Vermögen und ihre Einkünfte gem § 15 Abs 1 AStG *„dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet.“* Bei Familienstiftungen, deren Sitz und Geschäftsleitung im Unionsgebiet oder EWR-Raum sind, wird gem § 15 Abs 6 Z 1 AStG von einem steuerlichen Durchgriff abgesehen sofern *„nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist.“* Darüber hinaus muss eine umfassende Amtshilfe mit dem betroffenen Mitgliedstaat vorliegen.

Mayr befürwortet eine Durchbrechung des Trennungsprinzips wenn der Stifter sich die Möglichkeit vorbehält sich als obersten Entscheidungsträger und Begünstigten einzusetzen und Weisungen zu erteilen. Praktisch beherrsche er in diesem Fall die Stiftung und sei daher iSd wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO als ident mit der Stiftung zu werten. Auf die äußere Erscheinungsform komme es eben nicht an. Das Stiftungsvermögen müsse iSd § 24 Abs 1 lit b BAO dem Stifter als faktischen Treugeber zugerechnet werden. Eine davon abweichenden Zurechnung der Einkünfte, welche nach der Markteinkommenstheorie möglich ist, halte er im Falle der liechtensteinischen Stiftung für kaum denkbar. Liegt kein Mandatsvertrag vor komme die Stiftung aber sehr wohl als Zurechnungssubjekt in Frage. Die von der Finanzverwaltung aufgestellte jedoch widerlegbare Transparenzvermutung in Rz 21 StiftR 2009 gründe einerseits auf der Diskretion bzw der Möglichkeit vertraulicher Mandatsverträge des Standorts Liechtenstein und andererseits auf der praktischen Erfahrung und größten Wahrscheinlichkeit, dass Stifter die in Liechtenstein angebotenen rechtlichen

Gestaltungsmöglichkeiten auch nützen würden. Jedenfalls sei aber eine Einzelfallprüfung vorzunehmen.⁵¹

In ihrem Beitrag zur Rz 21 StiftR 2009 und deren Umsetzung in der Praxis sprechen *Cupal/Petutschnig* von einer Diskriminierung ausländischer Stiftungen. Nach der Markeinkommenstheorie von *Ruppe* seien österreichische Privatstiftungen Einkünftezurechnungssubjekt. Daran ändere auch eine durch das PSG gedeckte mögliche Einflussnahme des Stifters nichts. Auch ein zivilrechtlicher Durchgriff etwa iZm Unterhaltszahlungen oder erbrechtlichen Angelegenheiten bedinge nicht automatisch eine steuerrechtliche Versagung des Trennungsprinzips. Gleiches müsse für vergleichbare ausländische Stiftungen gelten. Der in den StiftR ausgesprochene Generalverdacht sei durch nichts zu rechtfertigen und die diesen Verdacht abschwächende Einzelfallprüfung führe in der Praxis zu einer Beweislastumkehr wobei regelmäßig das Nichtvorliegen eines Mandatsvertrags seitens des Steuerpflichtigen zu beweisen ist.⁵²

Auch *Beiser* argumentiert, dass sich die Zurechnungsfrage bei liechtensteinischen Familienstiftungen über die allgemeine Zurechnungslehre nach *Ruppe* lösen lasse. Bei Vorliegen eines Mandatsvertrags liege aber das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO und die Dispositionsbefugnis über das Vermögen der Stiftung eben beim Stifter. Die dieserart nur treuhändig gehaltenen Vermögenswerte seien folgerichtig dann dem Treugeber bzw Stifter zuzurechnen. Die den Abgabepflichtigen treffende Pflicht zur Beweisvorsorge sieht er nicht kritisch, gründe diese doch im erheblichen Gestaltungsspielraum der liechtensteinischen Rechtsordnung.⁵³

Im Zusammenhang mit diesen Beiträgen im Schrifttum soll an dieser Stelle noch ergänzend auf Rz 7972f EStR 2000 verwiesen werden. Dort wird die Aussage der Rz 21 StiftR 2009 zumindest in Bezug auf den KEST-Abzug gem § 27 Abs 5 Z 7-9 EStG iZm ausländischen Stiftungen und inländischen Depotstellen nicht in derselben Schärfe übernommen. Die für den Entfall des KEST-Abzugs notwendige Intransparenz der ausländischen Stiftung kann dadurch belegt werden, dass der Stiftungsvorstand eine schriftliche Erklärung gegenüber der österreichischen kuponauszahlenden Stelle abgibt. Darin muss der Vorstand bzw das Verwaltungsorgan seine ausschließliche Dispositionsbefugnis über das Gesamtvermögen der Stiftung sowie

⁵¹ Vgl *Mayr*, RdW 2012, 433.

⁵² *Cupal/Petutschnig*, RdW 2012, 627 (631).

⁵³ *Beiser*, RdW 2012, 694 (695).

seine unabhängige, nicht von Dritten mittels Weisungen beeinflusste Entscheidungsgewalt zweifelsfrei erklären. Die Finanzverwaltung stellt zumindest hier daher auf die Letztentscheidungsbefugnis ab. Der Verweis auf die Prüfung des wirtschaftlichen Eigentümers iSd BWG als mögliches Indiz um die schriftliche Erklärung in Zweifel zu ziehen stellt aber eine kritisch zu hinterfragende Vermischung zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Betrachtungsweisen dar.

Zusammenfassend bleibt festzustellen, dass die Frage der Zurechnung im Lichte der kontroversiellen Verwaltungspraxis zu ausgedehnten Diskussionen im Schrifttum geführt hat, welche über den eigentlichen Anlassfall der liechtensteinischen kapitalverwaltenden Familienstiftung hinaus Bedeutung haben. Folgt man der Gleichbehandlungsthese iZm ausländischen Stiftungen im Allgemeinen sind einige Überlegungen aus diesen Diskussionsbeiträgen besonders relevant:

1. Durch die Art der Wirtschaftsgüter bedingte abweichende Zurechnungsregeln für ausländische Stiftungen, die überwiegend Kapitalvermögen verwalten, finden in der Behandlung österreichischer Privatstiftungen iSd PSG keine Deckung.⁵⁴ Bei diesen spielt die Klassifikation des Stiftungsvermögens keine Rolle. Für die Einordnung als intransparentes eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt maßgeblich sind die Sicherungseinrichtungen des PSG. Welcher Art das Stiftungsvermögen ist sollte nicht Gegenstand der steuerlichen Einordnung sein.
2. Der zivilrechtliche Durchgriff bei einer österreichischen Privatstiftung hat auf die steuerrechtliche Intransparenz regelmäßig keine Auswirkung. Eben so wenig dürfte bei ausländischen Rechtsgebilden ein nach dortigem Recht bejahter zivilrechtlicher Durchgriff als Indiz für eine Transparenz gewertet werden. Gleiches gilt für die nach BWG oder einer ähnlichen ausländischen Rechtsvorschrift durchzuführende Prüfung des wirtschaftlichen Eigentümers, deren Ergebnis an der Intransparenz der österreichischen Privatstiftung nichts ändern dürfte.
3. Ausschlaggebend bleibt auf Grund der generell anzuerkennenden Intransparenz der österreichischen Privatstiftung vor allem der Typenvergleich.

⁵⁴ Vgl. *Frommelt/Kirchmayr/Schuchter*, SWK 2014, 948 (952).

2.2.3 Missbrauch

In einem letzten Schritt ist zu überprüfen ob nicht der Fall einer unzulässigen Steuerumgehung im Sinne eines Missbrauchs gem § 22 BAO vorliegt. Auch hier erfolgt die Überprüfung ausländischer Rechtsgebilde nach inländischem Recht. Diese Thematik, welche bei der österreichischen Privatstiftung eine eher untergeordnete Rolle spielt, ist bei ausländischen Stiftungen in der Praxis durchaus relevant. Im Mittelpunkt steht hier regelmäßig die Einkünfteverlagerung aus Österreich in das steuergünstigere Ausland.

Die mit dem Jahressteuergesetz 2018 überarbeitete Generalklausel des österreichischen Steuerrechts erkennt Missbrauch gem § 22 Abs 2 BAO *„wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.“* In diesem Fall sind Abgaben so zu erheben *„wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“* Liegen jedoch triftige wirtschaftliche Gründe vor liegt kein Missbrauch vor sofern diese Gründe *„die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.“*

Die Interpretation dieser Gesetzesnorm kann keineswegs als einheitlich bezeichnet werden. Die grundsätzlichen Auseinandersetzungen in diesem Themenbereich wiederzugeben würde den Rahmen dieser Arbeit sprengen. Es soll aber an dieser Stelle zumindest auf die sich aus dieser Diskussion entwickelten zwei Denkschulen verwiesen werden: Die „Innentheorie“ sieht den § 22 BAO als nicht konstitutives Instrument zur Interpretation und Auslegung einzelner Steuertatbestände bzw Normen im Steuerrecht an. Die „Aussentheorie“ hingegen schreibt dem Missbrauch konstitutive Bedeutung zu und wertet ihn als eigenen Steuertatbestand, der im Einzelfall zu prüfen ist.

In diesem Zusammenhang wesentlich sind auch die einschlägigen Bestimmungen der BAO zur Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Sachverhalten mit Auslandsbezug. Gem § 115 BAO müssen die Abgabenbehörden zwar grundsätzlich die für die Abgabenerhebung wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ermitteln. Allerdings ist diese Pflicht

durch die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten eingeschränkt.

Das Vorliegen außersteuerlicher Gründe ist daher um einen Missbrauch iSd § 22 BAO auszuschließen maßgeblich. Die ausländische Stiftung muss daher eine erhebliche wirtschaftliche, über die steuerrechtlichen Gründe hinausgehende, sinnvolle Funktion ausüben. Dabei ist jedoch zu beachten, dass auch hier österreichische und ausländische Stiftungen gleich zu behandeln sind.

3 Aktuelle Praxis: Judikaturlinie vor und nach 2015

Die Fülle an Diskussionen und Beiträgen iZm der Intransparenz bzw Abschirmwirkung ausländischer Stiftungen zeigt auf, dass es in der Vergangenheit durchaus unterschiedliche Meinungen, Ansichten und Lösungsansätze zu den verschiedenen Fragestellungen gegeben hat. Der Rechtsprechung der Höchstgerichte und den von den Parteien und Instanzen vorgebrachten Argumenten bzw Gedankengängen zu diesem Themenkomplex muss daher ausreichend Raum und Gewicht zugemessen werden. Für die Praxis ist sie jedenfalls entscheidend. Dabei soll die im ersten Teil dieser Arbeit verfolgte gedankliche Strukturierung beibehalten werden, welche auf folgender Logik iSd Gleichbehandlungsthese gründet:

1. Für die steuerliche Abschirmwirkung einer österreichischen Privatstiftung ist die Verwirklichung der im PSG normierten unabhängigen Leitung durch den Stiftungsvorstand entscheidend.
2. Zu Zweifelsfragen iZm den Grenzen der nach österreichischem Recht zulässigen Einflussnahme durch den Stifter bzw Begünstigten liegen eine ganze Reihe von Judikaten des OGH vor.
3. Diese wiederum dienen dem VwGH auf Grund der steuerrechtlichen Anknüpfung an das PSG regelmäßig als Richtschnur in der Behandlung von strittigen steuerrechtlichen Fragen iZm österreichischen Privatstiftungen.
4. Da nicht zwischen ausländischen und inländischen Sachverhalten unterschieden werden soll, müsste sich der VwGH bei der Beurteilung ausländischer Stiftungen nach der vorgenannten Rechtsprechung richten.

3.1 OGH: zur unabhängigen Leitung österreichischer Privatstiftungen

Inwieweit eine Einflussnahme des Stifters bzw des Beirats auf die Privatstiftung noch mit den Sicherungseinrichtungen des PSG vereinbar ist, war in der Vergangenheit gelegentlich strittig. Der OGH hat dazu in einer Reihe von Fällen Stellung bezogen. Die folgenden Judikate geben einen Überblick über die für diese Beurteilung relevanten Feststellungen.

3.1.1 OGH 26.4.2001, 6 Ob 60/01v (Abberufungsrecht)

In seinem Beschluss vom 26.4.2001 behandelte der OGH die Voraussetzungen für die Abberufung eines Stiftungsrats. Im gegenständlichen Fall wollte die Stifterin, eine Rechtsanwaltspartnerschaft in Form einer OEG und selbst nicht Begünstigte, die Stiftungsurkunde dahingehend ändern, dass die Bestellung zum Mitglied des Stiftungsvorstands durch die Stifterin jederzeit widerrufen werden kann.

Der OGH anerkennt zwar, dass die begleitenden Gesetzesmaterialien zu §9 Abs 2 Z 1 PSG iZm der Bestellung und Abberufung des Stiftungsvorstandes dem Stifter weitgehend freie Hand lassen. Allerdings darf daraus nicht geschlossen werden, dass eine willkürliche Abberufung des Stiftungsvorstands zulässig ist. Der Senat hebt in diesem Zusammenhang hervor, dass die Privatstiftung von dem Grundgedanken geleitet ist als *eigentümerloses Vermögen* ihren Zweck besser, zielstrebig und auch dauerhafter zu verwirklichen *„als wenn das Vermögen mit dem Schicksal des Stifters und dem seiner Rechtsnachfolger verbunden bliebe.“* In dieser Argumentation grenzt der OGH die Privatstiftung klar von einer Gesellschaft ab, die *„von den Gesellschaftern beeinflussbar ist.“* Der Stifter verliert durch die Errichtung den Zugriff auf das Stiftungsvermögen und darf ohne sachliche Gründe keinen erheblichen Einfluss auf die Verwaltung der Stiftung ausüben. Letzterer stünde im Gegensatz zu dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers die Unabhängigkeit des Stiftungsvorstands zu stärken.

Auf die Frage ob die Stifterin den bei Errichtung von ihr selbst bestellten Vorstand jederzeit und auch ohne sachlichen Grund abberufen könne ging der OGH insoweit nicht ein, weil es sich bei der Stifterin um eine Personengesellschaft handelt. Ein Wechsel des persönlich haftenden Gesellschafters würde zwar nichts an der Rechtspersönlichkeit der Stifterin ändern, sehr wohl aber ihre Willensfindung beeinflussen. Man kann daher hier nicht vom selben Stifterwille zum Zeitpunkt der Errichtung im Vergleich zu einem späteren Entscheidungszeitpunkt ausgehen.

3.1.2 OGH 13.3.2008, 6 Ob 49/07k (Zustimmungspflichtige Geschäfte)

Der OGH hatte sich hier unter anderem mit Zustimmungsrechte eines aufsichtsratsähnlichen Beirats auseinanderzusetzen. Dabei verweist der OGH eingangs erneut auf den Grundgedanken der Privatstiftung. Dem folgend darf der Stiftungsvorstand „*nicht zum bloßen Vollzugsorgan degradiert werden.*“ In der Stiftungsurkunde dem Beirat eingeräumte Zustimmungsrechte und das Recht Geschäftsordnungen selbst zu erlassen, welche auch die zustimmungspflichtigen Geschäfte bzw Maßnahmen anpasst, erweitert oder einschränkt, stehen dem allerdings nicht entgegen, weil diese unter dem Vorbehalt der Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen stehen.

§ 25 Abs 1 PSG normiert iZm den Aufgaben des Aufsichtsrats eine sinngemäße Anwendung von § 95 Abs 5 AktG. Neben den dort aufgelisteten zustimmungspflichtigen Geschäften wird auch das Recht des Aufsichtsrats angeführt bestimmte Arten von Geschäften nur mit seiner Zustimmung vorzunehmen. Eine solche Kompetenz kann auch in der Satzung einer Privatstiftung festgeschrieben werden. Darauf beruhende Beschlüsse, die den Rahmen der zustimmungspflichtigen Geschäfte erweitern, können aber niemals so weit gehen, dass die Geschäftsführung des Stiftungsvorstands faktisch lahm gelegt würde. Solche Anordnungen verlassen den Rahmen des gesetzlich Zulässigen und sind nichtig.

3.1.3 OGH 29.6.2015, 6 Ob 95/15m (Allgemeines Weisungs- bzw Vetorecht)

Der OGH präzisiert hier noch weiter, dass eine Regelung die dem Stifter bzw dem Beirat die Möglichkeit eröffnet jedes Rechtsgeschäft seiner Zustimmung zu unterwerfen als „*inhaltlich gesetzeswidrig*“ zu werten ist und daher „*in der Stiftungsurkunde nicht wirksam wäre.*“ Von einem solchen Vetorecht wäre schließlich jede auch noch so unerhebliche Angelegenheit der Geschäftsführung der Stiftung betroffen. Überdies war im konkreten Fall die Stifterin auch Begünstigte und ist „*schon deshalb von der Gestion des Stiftungsvorstands fernzuhalten.*“

3.1.4 OGH 19.4.2017, 6 Ob 37/17k (aufsichtsratsähnlicher Beirat)

Hier bestätigt der OGH erneut, dass ein mindestens zu Hälfte durch externe Mitglieder bestehender, aufsichtsratsähnlicher Beirat, dessen Zustimmungsrechte „*im Wesentlichen*“ jenen des § 95 AktG entsprechen, zulässig ist. Dabei ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass für Privatstiftungen bestimmte, jedoch jedenfalls nicht alle, Geschäfte durchaus als außergewöhnlich zu betrachten sind, die aber in § 95 AktG naturgemäß nicht unter die Zustimmungspflicht

des Aufsichtsrats fallen. Explizit erwähnt der OGH hier die Gründung von Unternehmen, den Erwerb, die Veräußerung und die Belastung von Liegenschaften

3.1.5 Fazit

Zusammenfassend lässt sich aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung feststellen, dass vor allem die unabhängige Führung der Privatstiftung durch den Stiftungsvorstand, frei von unzulässigen Einflussnahmen durch den Stifter oder Begünstigten, im Mittelpunkt steht. Der Stiftungsvorstand darf nicht zu einem reinen Vollzugsorgan degradiert werden. Ihm muss die, wenn auch gegebenenfalls durch den Aufsichtsrat zu genehmigende, Letztentscheidungskompetenz zukommen. Folgende durch den OGH getroffene Präzisierungen scheinen dabei von besonderer Relevanz zu sein:

1. Die Bestellung und Abberufung des Stiftungsvorstands ist ein schwerwiegender Eingriff in die Struktur selbst und insbesondere nicht ohne Auswirkung auf die Gestion der Privatstiftung. Zwar steht es dem Stifter frei den ersten Stiftungsvorstand nach freiem Wille und Ermessen zu bestellen. Ab Errichtung ist jedoch ein dem Stifter oder Beirat eingeräumtes willkürliches Abberufungsrecht ohne wichtigen Grund nicht zulässig. Andernfalls würde der Stiftungsvorstand in seiner Unabhängigkeit durch das Damoklesschwert der jederzeitigen Abberufung beeinträchtigt werden.
2. Zustimmungsrechte eines von nicht mehr als zur Hälfte durch Begünstigte besetzten Beirats sind zulässig sofern diese sich im Rahmen des § 95 AktG bewegen. Dabei ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass für Privatstiftungen auch solche Geschäfte, die im Katalog dieser Gesetzesnorm nicht aufgelistet sind, sehr wohl als außergewöhnlich gewertet werden können.
3. Allgemeine Weisungs- oder Vetorechte, die im Ergebnis den Stiftungsvorstand faktisch lahm legen, sind unzulässig. Unzulässige, weil zu weit gehende, Anordnungen eines Stifters oder Beschlüsse eines Beirats sind unwirksam.

Festzustellen ist, dass der Stiftungsvorstand in seiner unabhängigen Führung der Privatstiftung durch Weisungen von Dritten nicht eingeschränkt werden darf, weshalb ein Weisungsrecht, gleich wem dieses eingeräumt werden soll, prinzipiell unzulässig ist. Inwieweit Zustimmungsrechte die unabhängige Gestion einer Stiftung tatsächlich beeinträchtigen, dürfte insoweit nicht relevant sein, weil der OGH sich streng an die im PSG explizit angeführten und vom AktG – wohlgemerkt nicht vollumfänglich – übernommenen Kompetenzen eines Auf-

sichtsrats stützen kann. Auch kommt es ihm vielmehr darauf an eine Begrenzung der Letztentscheidungskompetenz des Stiftungsvorstands durch die Begünstigten allein und nicht etwa indirekt, durch ihre Stellung in einem mehrheitlich aus anderen Personen bestehenden Stiftungsorgan, auszuschließen. Die unabhängige Leitung als Schlüsselkriterium dürfte dahingehend zu verstehen sein, dass diese vorrangig im Verhältnis zu den Begünstigten zu beurteilen ist.

3.2 VwGH: zur steuerlichen Abschottungswirkung der österreichischen Privatstiftung

3.2.1 VwGH 29.9.2010, 2005/13/0079 („Elfriede X.“)

Einen der ersten Fälle iZm der steuerlichen Abschottungswirkung einer österreichischen Privatstiftung iSd Trennungsprinzips behandelte der VwGH im Jahre 2010. Zu beurteilen war folgender Sachverhalt:

Am 29.6.1995 errichteten Elfriede X., deren zwei Töchter und ihr Sohn eine Privatstiftung. Begünstigte waren die Stifter. Erster Vorstand waren ein Rechtsanwalt und zwei Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater. Zur Beratung des Vorstands wurde ein Familienbeirat errichtet, welcher laut Zusatzurkunde kein Stiftungsorgan war und der aus den vier Stiftern bestand. Bei Stimmengleichheit stand Elfriede X. ein Dirimierungsrecht zu. Vor bestimmten Veräußerungen des Anlagevermögens kam dem Familienbeirat ein Anhörungsrecht, für Veranlagungen des Stiftungsvermögens ein Vorschlagsrecht zu.

Mit Widmungserklärungen vom 4.12.1995 und 13.12.1995 übertrug Elfriede X. ihre Anteile an einer Kapitalgesellschaft (GmbH) unentgeltlich auf die Stiftung. Am 22.12.1995 veräußerte die Stiftung alle diese Anteile an der inzwischen in eine AG umgewandelten Gesellschaft an die neu gegründete AG der jüngeren Tochter und des Sohnes. Die Erwerberin wurde noch am selben Tag mit der AG, deren Anteile sie eben gekauft hatte, verschmolzen.

Das Finanzamt rechnete den Veräußerungstatbestand Elfriede X. als „*wirtschaftlicher Verkäuferin*“ iSd § 24 BAO zu. Dies ergäbe sich aus ua dem Zeitablauf und dem Umstand, dass Käufer, Kaufpreis und Zahlungsmodalitäten bereits vorvereinbart und demnach die Stiftung nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer über die Anteile war. Auch sei die Stifterin als „*dominierendes Mitglied*“ des Familienbeirats mit einem „*beträchtlichen Einfluss in der Stif-*

tung“ anzusehen. Ein Verkauf durch den Vorstand an fremde Dritte sei daher wohl gar nicht möglich gewesen.

Die belangte Behörde begründete ihre Entscheidung auch mit dem Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 22 BAO. Außersteuerliche Gründe seien nicht ersichtlich sondern vielmehr, dass die gewählte Gestaltung ungewöhnlich und unangemessen war und nur zur Erzielung steuerlicher Vorteile diene.

Eine Zurechnung zur Stifterin Elfriede X. verneint der VwGH. Die Stifterin hat sich nicht soweit vertraglich gebunden, dass nicht mehr sie sondern bereits der Letzterwerber zum Zeitpunkt der Widmung der Anteile wirtschaftlicher Eigentümer des einzubringenden Vermögens war. Nach Widmung kam Elfriede X. aber auch nicht als wirtschaftliche Eigentümerin iSd § 24 BAO in Frage, standen ihr doch in rechtlicher Hinsicht keinerlei Einflussmöglichkeiten auf die Gestion der Stiftung zu, die über den gesetzlich zulässigen Rahmen des PSG hinausgingen. Faktisch stand ihr kein rechtliches Instrumentarium zur Verfügung den Stiftungsvorstand zu einer Veräußerung zu zwingen. Ihre wenn auch realistische Erwartungshaltung, dass der Stiftungsvorstand sich ihren Wünschen nicht widersetzen würde, ist unerheblich. Deswegen allein bleibt das wirtschaftliche Eigentum nicht bei ihr verhaftet.

Der VwGH sah auch keinen Missbrauch iSd § 22 BAO verwirklicht. Die Argumentation der Finanzverwaltung läuft darauf hinaus „den Abgabepflichtigen einer Besteuerung nach fiktiven, für ihn ungünstigen und von ihm daher nicht gewählten Abläufen zu unterwerfen.“ Die der Veräußerung vorangegangene Vermögenswidmung an die Stiftung ist allein des günstigeren Besteuerungssystems der österreichischen Privatstiftung wegen nicht als unangemessen zu werten. Am Steuervorteil bei stiftungsnahen Veräußerungen hat der Gesetzgeber bewusst so festgehalten.

3.2.2 VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105 („Elfriede N.“)

Die Stifterin Elfriede N. widmete einer Privatstiftung mehrere Liegenschaften wobei sich die Stifterin Veräußerungs- und Belastungsverbote zurückbehielt und Fruchtgenussberechtigte blieb. Mit ihrem Fruchtgenussrecht wurden der Stifterin ua Instandhaltungs-, Erhaltungs- und Betriebskostenverpflichtungen auferlegt. Für in diesem Zusammenhang notwendige Investitionen verpflichtete sich die Stiftung Kredite aufzunehmen und ggfs grundbücherlich mit den gegenständlichen Immobilien besichern zu lassen. Einige Jahre später widerrief Elfriede N.

gem § 34 PSG die Stiftung. Diese wurde aufgelöst und ihr Vermögen der Stifterin als Letztbegünstigte übertragen.

Gegen den im Zusammenhang mit der Übertragung des Stiftungsvermögens auf die Stifterin erlassenen KEST-Bescheid legte die Stiftung Berufung ein. Unter anderem legte sie ihre Auffassung dar, dass die Stifterin stets das wirtschaftliche Eigentum der Immobilien behalten habe. Mangels Übertragung der Liegenschaften an die Stiftung aus steuerrechtlicher Sicht sei die zivilrechtliche Rückübertragung auf Grund des Widerrufs keiner Zuwendungsbesteuerung zu unterwerfen.

Der VwGH weist diese Auffassung zurück. In seiner Begründung geht er vor allem auf die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO beim Fruchtgenuss iZm Veräußerungs- und Belastungsverboten ein. Ergänzend verweist er aber auch auf sein Erkenntnis vom 29.9.2010 und wiederholt die dort getroffene Aussage, dass um ein vom zivilrechtlichen abweichendes wirtschaftliches Eigentum iSd § 24 BAO zu begründen insbesondere von Bedeutung ist wer „*die Chancen von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt*.“ Es ist nicht ersichtlich, dass die Stifterin eine bestimmende Stellung gegenüber der Stiftung mit Bezug auf die Liegenschaften innegehabt hat.

Das Widerrufsrecht kann auch nicht für eine abweichende Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums herangezogen werden, würde man dadurch ja das Trennungsprinzip ignorieren. Einer Privatstiftung kommt eigene Rechtspersönlichkeit zu. Daher ist die Stiftung von der Stifterin ebenso zu trennen wie eine GmbH von ihren Gesellschaftern.

3.2.3 Fazit

Aus den beiden „Elfriede-Erkenntnissen“ des VwGH können einige Grundsatzaussagen hervorgehoben bzw. herausgearbeitet werden, die in weiterer Folge auch für die Einordnung ausländischer Stiftungen relevant sind:

1. Um dem Stifter das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen muss dieser in rechtlicher Hinsicht Einflussmöglichkeiten haben, die über jene, welche im typischerweise zukommen, hinausgehen müssen. Demnach müsste der Stifter ein rechtliches Mittel haben um sich gegen den Stiftungsvorstand durchsetzen zu können. Unverbindliche Empfehlungen eines Familienbeirats oder Stifters sind unschädlich.

Auffallend ist, dass der VwGH in seinem „Elfriede X-Erkenntnis“ die Zurechnungsfrage iSd § 24 BAO an sich nicht vertiefend zu thematisieren scheint. Stattdessen bezieht er sich ausdrücklich auf die einem Stifter in der Regel zukommenden Einflussmöglichkeiten. Der Behörde sei es eben nicht gelungen nachzuweisen, dass die behauptete Position der Stifterin in rechtlicher Hinsicht darüber hinausging. Auch im „Elfriede N-Erkenntnis“ werden diese Überlegungen iSd § 24 BAO auf die gleiche Weise abgefertigt. Ausdrücklich hebt der VwGH dabei die in der Rechtspersönlichkeit der Privatstiftung begründete Anerkennung des Trennungsprinzips hervor.

2. Faktische Erwartungshaltungen, dass der Stiftungsvorstand sich den Wünschen des Stifters nicht widersetzen würde, begründen keine abweichende Zurechnung des Stiftungsvermögens, selbst wenn diese Erwartungshaltung realistisch ist. Wenn Stifter und Stiftungsrat daher im Einklang handeln ist das für sich genommen unschädlich.

In dieser Argumentationslinie fühlt man sich an die vom OGH getroffene Feststellung erinnert, dass über den Rahmen des gesetzlich Zulässigen hinausgehende Beschlüsse eines Beirats nichtig seien. Man stelle sich einen von seiner starken, jedoch rechtlich völlig unbegründeten Position fest überzeugten Stifter vor, der „seinem“ Stiftungsvorstand eine „Weisung“ erteilt in der festen Überzeugung, dass dieser sie befolgen wird. Selbst wenn diese Erwartungshaltung realistisch ist, müsste die nachweisbar erteilte „Weisung“ ohne Belang bleiben.

3. Ein gem § 34 PSG zurückbehaltenes Widerrufsrecht steht nicht im Widerspruch zum Trennungsprinzip des Körperschaftsteuerrechts.

3.3 VwGH: zur Einkünftezurechnung bei ausländischen „Privatstiftungen“ vor 2015

3.3.1 VwGH 20.9.1988, 87/14/0167 (US-Trust)

Die Beschwerdeführerin, eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, war Begünstigte eines nicht von ihr selbst errichteten, in den USA ansässigen Trust bzw mittelbar von zwei weiteren Trusts, welche allesamt Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielten. Die belangte Behörde rechnete der Beschwerdeführerin alle Einkünfte der Trusts direkt zu, weil gem § 24 BAO Wirtschaftsgüter, welche treuhändig übergeben bzw erworben wurden, dem Treugeber zuzurechnen seien. Folglich stellte die Behörde bei ihr Einkünfte aus Kapitalvermögen fest.

Der VwGH hingegen weist darauf hin, dass § 24 BAO zwar die Zurechnung von Wirtschaftsgütern regelt, aber nicht die Zurechnung von Einkünften. Letztere stellt auf die steuerliche Frage ab, ob die betroffene Person auch über die Einkunftsquelle verfügen kann. Hierfür ist Voraussetzung, dass diese Person iSd Markteinkommenstheorie *„auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen kann.“* Eine etwaige Zurechnung von Einkünften im Rahmen eines Treuhandverhältnisses folgt daher nicht aus § 24 BAO *„sondern aus der nach österreichischen Recht im Innenverhältnis grundsätzlich beim Treugeber verbleibenden Dispositionsbefugnis.“* Eine solche Dispositionsbefugnis der Beschwerdeführerin über die gegenständliche Einkunftsquelle bzw das Trustvermögen sieht der VwGH hier nicht.

Laut Urkunde des Trusts hat der Trustsverwalter die Befugnis nach eigenem Dafürhalten und Ermessen ua das übertragene Vermögen zu thesaurieren, in Aktien, Wertpapiere, Schuldverschreibung und Immobilien zu investieren, Darlehen aufzunehmen und Bar- oder Sachleistungen zu verteilen. Ausdrücklich festgeschrieben ist auch, dass der Trustsverwalter alle Vollmachten wie eine Person ausüben soll, die ihr eigenes Vermögen verwaltet. Aus all diesen Punkten vermag der VwGH nicht zu erkennen, dass der Beschwerdeführerin mit den Vermögenswerten des Trusts irgendein Einfluss auf die Einkünfteerzielung zukommt. Zurechnungssubjekt für die Einkünfte ist daher der Trust selbst.

In weiterer Folge erörtert der VwGH die Vergleichbarkeit des Trust mit einer Stiftung, die gem § 1 Abs 1 Z. 5 KStG 1966 Zurechnungssubjekt ist. Zwar ist die rechtliche Gestaltungsform eines Trust der österreichischen Rechtsordnung fremd und kann je nach Ausgestaltung Ähnlichkeiten zur Treuhand, Fruchtgenuss oder auch Ähnlichkeit zu Stiftungen aufweisen. Im gegenständlichen Fall erweist sich der Trust nach Ansicht des VwGH aber als *„(stiftungsähnliche[s]) Zweckvermögen“* und Einkünftezurechnungssubjekt *„mangels Befugnis oder auch nur faktischen Möglichkeit der Beschwerdeführerin zur entgeltlichen Nutzung des Vermögens zur (eigenen) Einnahmenerzielung.“*

3.3.2 VwGH 23.6.2009, 2006/13/0183 (dänischer Familienfonds)

Im vom VwGH zu beurteilenden Sachverhalt ging es ua um die Frage ob Zuwendungen aus einem dänischen Familienfonds wie Zuwendungen aus einer Privatstiftung gem § 27 Abs 1 Z 7 EStG (idF vor der Novellierung des Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl. I 2008/85) ertragsteuerlich zu behandeln sind.

Der Gerichtshof bejaht dabei das Konzept des Typenvergleichs und wendet es auf den konkreten Sachverhalt und die Ausgestaltung der Stiftungsurkunde des ausländischen Rechtsgebildes an. Für die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung iSd PSG zieht er folgende Merkmale des Familienfonds heran:

1. Eigennützigkeit
2. Verbot einer eigenen gewerbetreibende Tätigkeit
3. Rechtspersönlichkeit mit Registereintragung
4. vom Stifter unwiderruflich getrenntes Vermögen
5. eine im Verhältnis zum Stifter unabhängige Leitung

Der VwGH kommt zu dem Schluss, dass keine „*grundlegenden Strukturunterschiede zu österreichischen Privatstiftung auszumachen*“ sind und deshalb die Vergleichbarkeit zu bejahen ist. Zu diesem Ergebnis kam er indem er die tatsächliche Ausgestaltung der gegenständlichen Stiftungsurkunden nach dänischem Recht an Hand von aus dem PSG entnommenen Kriterien geprüft hat.

3.3.3 Fazit

Beiden Erkenntnissen ist gemein, dass der VwGH das Konzept des Typenvergleichs angewandt hat, wobei seine Ausführungen nach Einführung des PSG naturgemäß detaillierter ausfielen, weil mit der österreichischen Privatstiftung nun ein naheliegendes Vergleichsobjekt zur Verfügung stand. In beiden Fällen untersuchte der Senat auch einerseits die rechtliche Ausgestaltung der Rechtsgebilde nach ausländischem Recht mit Blick auf die Dispositionsbefugnis und andererseits die faktischen Einflussmöglichkeiten der betroffenen Personen. Die Beurteilung selbst erfolgte aber stets anhand der maßgeblichen österreichischen Grundsätze des Steuerrechts.

Im Fall des US-Trust ist hervorzuheben, dass der VwGH die von der Behörde vorgebrachte Argumentationslinie über das wirtschaftliche Eigentum am Vermögen iSd Treuhandenschaft nach § 24 BAO zu einer abweichenden Einkünftezurechnung zu gelangen, zurückgewiesen hat. Stattdessen war allein ausschlaggebend wem iSd *Rupp'schen* Markteinkommenstheorie im Innenverhältnis die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle zukommt. In dieser Sache hat der VwGH auch nicht das Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen vertiefend thematisiert.

Die vom VwGH iZm dem dänischen Familienfonds angeführten Strukturmerkmale sollten nicht als ausschließlich verstanden werden.⁵⁵ Auch ist auf die Ausdrucksweise Bedacht zu nehmen, spricht der VwGH doch nur davon keine „*grundlegenden Strukturunterschiede*“ ausgemacht zu haben. *Fraberger* vermutet aber, dass für den VwGH das vom Stifter unwiderruflich getrennte Vermögen und die unabhängige Leitung der Stiftung bzw der Ausschluss eines faktisch uneingeschränkten Zugriffs auf Vermögen bzw Einkünfte durch Stifter bzw Begünstigte für die steuerliche Intransparenz maßgeblich gewesen seien.⁵⁶ Im Lichte des „Elfriede N-Erkenntnis“ des VwGH dürfte aber das unwiderruflich getrennte Vermögen als Kriterium für die Abschottungswirkung einer ausländischen Stiftung nicht dem Gleichbehandlungsgrundsatz standhalten. Konsequenterweise dürfte als entscheidendes, mit Sicherheit aus der Rechtsprechung abzuleitendes Schlüsselkriterium die unabhängige Leitung der Stiftung – ganz gleich ob inländische oder ausländische – übrig.

Im Übrigen hat der VwGH in diesem Judikat entschieden, dass Zuwendungen des dänischen Familienfonds, ebenso wie Zuwendungen aus österreichischen Privatstiftungen, die Beanspruchung des Hälftesteuersatzes zustehen. Zwar sei richtig, dass § 27 Abs 1 Z 7 EStG in der hier maßgeblichen Fassung explizit nur Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen erfasse. Eine Höherbesteuerung sei aber gemeinschaftsrechtlich verpönt.

3.4 VwGH: zur Intransparenz liechtensteinischer Stiftungen (2015-2018)

3.4.1 VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003

Im Frühjahr 2015 hat sich der VwGH erstmals mit einer liechtensteinischen Familienstiftung auseinandergesetzt. Dabei ging es um folgenden Sachverhalt:

Am 28. Mai 1963 errichtete W. eine Familienstiftung nach liechtensteinischem Recht, wobei er selbst und sein Sohn Erstbegünstigte waren. Im Zuge der Errichtung wurden der Familienstiftung CHF 266.000 und später noch ATS 3.500.000 zugeführt. Unbestritten lagen mehrere Mandatsverträge vor die den Stifter, seinen Sohn und die von diesen dazu beauftragte Bank S. in Basel zu Instruktionen an den Stiftungsvorstand ermächtigten. Im Rahmen einer Selbstanzeige argumentierte W., dass das Stiftungsvermögen nicht ihm zuzurechnen sei. Er begründe-

⁵⁵ Vgl *Fraberger/Eberl*, GeS 2009, 275.

⁵⁶ *Fraberger*, ZFS 2017, 106 (107).

te diese Sicht im Wesentlichen damit, dass trotz Mandatsvertrag keine faktische Einflussnahme auf die Führung der Stiftung vorgenommen worden sei und konsequenterweise keine Zurechnung an den Stifter in Frage komme.

Im Ergebnis einer Außenprüfung kam der Betriebsprüfer hingegen zu einem anderslautenden Schluss. Zunächst stellte er in Frage ob die gegenständliche Familienstiftung einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sein könne. Dagegen spreche, dass ein generelles Weisungsrecht wie es dem Stifter nach dem Mandatsvertrag zukomme, nach dem PSG unzulässig sei. Laut Ansicht des Prüfers sei klar ersichtlich, dass der Stifter die Verfügungsgewalt über das Stiftungsvermögen zurückbehalten und sich weitgehende Weisungsrechte vorbehalten habe. Weiters sei die Funktion des mit solchen Weisungsbefugnissen ausgestatteten Stifters und seiner sowie seines Sohnes Stellung als Begünstigte mit den Regelungen des PSG unvereinbar. In Konsequenz sei die gegenständliche Familienstiftung mit dem Typus einer österreichischen Privatstiftung nicht vergleichbar und scheide als Zurechnungssubjekt aus.

Wem sonst die Einkünfte zuzurechnen sind sei nach den maßgeblichen steuerlichen Grundsätzen über das wirtschaftliche Eigentum zu beurteilen. Da der Stifter auf Grund des Mandatsvertrags uneingeschränkten Zugriff auf das Stiftungsvermögen gehabt habe, sei seine Stellung jener eines Treugebers vergleichbar. Dabei komme es nicht darauf an ob er seine Einflussrechte auch tatsächlich ausgeübt und somit auf die Gebarung der Familienstiftung Einfluss genommen habe. Allein durch den Abschluss des Mandatsvertrags habe der Stifter bereits entscheidend auf die Führung der Familienstiftung Einfluss genommen. Die Einräumung von Instruktionsrechten der Bank an den Stiftungsvorstand durch den Stifter ändere nichts am generellen Weisungsrecht des Stifters selbst.

In der Berufungsverhandlung wurde zur Frage der Transparenz der Familienstiftung die Vornahme eines Typenvergleichs erneut bejaht. Für die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung sei die unabhängige Leitung der zu untersuchenden ausländischen Stiftung das wesentliche und zwingend vorzuliegende Strukturmerkmal. Auf Grund des gegenständlichen Mandatsvertrags sei eben dieses Merkmal aber nicht erfüllt. Auch die Übertragung von Weisungsrechten an die Bank spreche vielmehr dafür, dass der Stifter sicherstellen wollte, dass auch bei Fehlen seiner eigenen Anweisungen der Stiftungsvorstand nicht alleine handeln dürfe. Da die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung nicht gegeben sei, können die Einkünfte aus dem Stiftungsvermögen der Familienstiftung nicht zugerechnet werden.

Selbst wenn man aber von einer Vergleichbarkeit ausginge, müsse man aber in einem weiteren Schritt prüfen ob die Familienstiftung Einkünftezurechnungssubjekt sein könne. Einkünfte seien nach den allgemeinen Grundsätzen demjenigen zuzurechnen *„der durch Teilnahme am Marktgeschehen über die Leistungserbringung disponieren könne und damit die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe.“* Auf Grund des Mandatsvertrags sei der Stifter faktisch mit einer alleinigen Entscheidungskompetenz ausgestattet worden. Unabhängig davon ob er von seinen Rechten Gebrauch gemacht habe, bleibe er in seiner Position einem Treugeber vergleichbar, weil die Möglichkeit des jederzeitigen Zugriffs entscheidend sei. Der tatsächliche Eingriff in die Gebarung einer Stiftung sei nur dann relevant, wenn kein Mandatsvertrag vorliegt. Unerheblich sei in diesem Zusammenhang jedenfalls, ob ein so genannter weicher Mandatsvertrag vorliegt, der dem Stiftungsvorstand erlaubt mangels Weisungen auch dann zu handeln, wenn dies zur Wahrung der Interessen der Stiftung notwendig ist, oder ein harter.

Der VwGH leitet sein, die Beschwerde insgesamt abweisendes Erkenntnis mit der Anführung grundsätzlicher Gesichtspunkte ein. Zur Feststellung des Zurechnungssubjekts sind wirtschaftliche Gesichtspunkte entscheidend bzw *„ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann.“* Für die Beurteilung der Einkünftezurechnung ist nicht zwischen Inlands- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden. Maßgeblich sind die Grundsätze des österreichischen Rechts.

Ob die gegenständliche Familienstiftung iSd Typenvergleichs mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, kann dahingestellt bleiben. Der Senat begründet dies damit, dass der angefochtene Bescheid von der Begründungslinie getragen wird, dass selbst wenn die Vergleichbarkeit gegeben wäre die Einkünfte aus dem Stiftungsvermögen dem Stifter zuzurechnen sind. Können der ausländischen Stiftung die Einkünfte nicht zugerechnet werden, entfalte diese auch keine Abschirmwirkung iSd Trennungsprinzips.

Der VwGH führt weiter aus, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen demjenigen zuzurechnen sind *„dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt.“* Die Zurechnung von passiven Einkünften erfolgt grundsätzlich an jene Person, die das wirtschaftliche Eigentum an den diese Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat. Durch die Betrauung eines Treuhänders mit der Vermögensverwaltung ändert sich nichts an der Dispositionsbefugnis des Treugebers und an der Ein-

künftezurechnung an diesen. Mandatsverträge nach liechtensteinischem Recht sind einem Auftrag nach den §§ 1002 ff ABGB vergleichbar, deren Abschluss zu einer Sonderform der Treuhandenschaft führt. Dabei ist entscheidend ob die Mandatsverträge dem Stifter ermöglichen dem Stiftungsvorstand jederzeit Weisungen zu erteilen.

Auf eine tatsächliche Einflussnahme bzw Eingriff kommt es dabei ebenso wenig an wie auf die Ausgestaltung als weicher oder harter Mandatsvertrag. Unbestritten hat der Stifter die Möglichkeit seinen Willen durchzusetzen, wobei der VwGH an dieser Stelle auf sein Erkenntnis vom 29.9.2010 („Elfriede X.“) verweist. Sind Stiftungsräte Weisungen von dazu Berechtigten unterworfen und zu selbständigem Handeln nur dann befugt, wenn dies zur Interessenswahrung des Auftraggebers erforderlich wird, *„ist in der Regel davon auszugehen, dass das Vermögen im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters verbleibt.“* Die von der Beschwerdeführerin argumentierte Zurechnung an die zu Instruktionen berechnigte Bank weist der VwGH zurück, weil auch bei Betrauung einer Bank mit der Vermögensverwaltung die Einkünfte weiterhin dem Vollmachtgeber zuzurechnen sind.

3.4.2 VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033

Nur einen Monat später behandelte der VwGH einen weiteren Fall mit Bezug zu einer liechtensteinischen Stiftung:

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde eine liechtensteinische Stiftung als so genannte transparente Stiftung eingestuft. Die Beschwerdeführerin, welche bereits 2008 eine Selbstanzeige gem § 29 FinStrG erstattet hat, sei als Erbin ihres Mannes alleinige Begünstigte geworden. Ihre Behauptung, es habe kein Mandatsvertrag vorgelegen und die Stiftung sei demnach selbst handlungsfähig gewesen, sei laut Prüfungsbericht nicht nachgewiesen worden. Die Befugnisse des Stiftungsvorstands seien in den Statuten derart ausgestaltet, dass ein mit ggfs Vetorechten ausgestatteter Beirat durchaus möglich sei.

Allerdings komme es letztlich nicht auf die Existenz eines Mandatsvertrags an, weil die wirtschaftliche Stifterin und Begünstigte unabhängig davon Einfluss auf die Gebarung der Stiftung genommen habe. Sie habe die Jahresabschlüsse der Stiftung unterzeichnet. Die hohe Anzahl an Stiftungsräte sowie der quantitative als auch qualitative Umfang der Arbeit des Stiftungsrates sei Resultat der mangelnden Erfahrung der Stifterin und nicht Indiz für die Intransparenz der Stiftung. Der Stiftungsrat sei nur ein den Stifterwillen vollziehendes Organ gewesen. Die Stifterin habe jederzeit über das Stiftungsvermögen verfügen können was sich

auch dadurch gezeigt habe, dass die liechtensteinische Stiftung einer zum größten Teil von der Stifterin gegründeten österreichischen Privatstiftung Vermögen gewidmet hat.

Als ausländische Basisgesellschaft sei die liechtensteinische Stiftung nicht mit österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbar. Mangels eigenen Geschäftsbetriebs handle es sich um eine funktionslose Gesellschaft, der selbst keine Einkünfte zuzurechnen seien. Die Errichtung der Stiftung in Liechtenstein lasse darauf schließen, dass ein Missbrauch vorliege, weil keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe zum damaligen Zeitpunkt bestand. Die Zurechnung der Einkünfte an die Stifterin sei eindeutig.

In der Berufungsverhandlung wurde auch auf die Ausweisung der Beschwerdeführerin als alleinige wirtschaftlich berechtigte Person gem Vorschriften des liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetzes 1996 hingewiesen. Wäre hingegen die Stiftung selbst wirtschaftlich berechtigte Person hätte dies entsprechend ausgewiesen werden müssen. Es müsse vielmehr ein gem liechtensteinischem Recht zulässiges Beistatut oder Reglement vorliegen, worin die Kontrolle über das Stiftungsvermögen personenbezogen geregelt wurde. Weder das entsprechende Beistatut noch sonstige Dokumente, aus denen sich die Feststellung der Beschwerdeführerin als wirtschaftlich berechtigte Person ableiten lasse, seien vorgelegt worden. Zwar seien der Abgabenbehörde die Zustimmungsrechte der Beschwerdeführerin offengelegt worden, doch müsse eine Stiftungszusatzurkunde oder ein schriftlicher Mandatsvertrag vorliegen, weil im Reglement die Rede von „fehlenden Weisungen“ sei und mit Bezug auf die Entscheidungskompetenz des Stiftungsrat auf andere, der Abgabenbehörde unbekannte Stiftungsurkunden verwiesen werde. Auch der Treuhandvertrag über die Errichtung der Stiftung sei nicht vorgelegt worden, obwohl dieser Aufschluss über die Treugeberstellung oder Weisungsrechte des Stifters geben hätte können. Jedenfalls seien der Beschwerdeführerin bereits aus den wenigen vorgelegten Unterlagen etliche Zustimmungs- und Weigerungsrecht eingeräumt worden.

Dazu komme als weiteres Indiz für die Transparenz die Tatsache, dass der Stiftungsrat zumindest nachweislich einmal dazu verpflichtet war der Beschwerdeführerin ein Exemplar der Buchhaltung der Stiftung unterzeichnen zu lassen. Auch habe die Beschwerdeführerin regelmäßig an Stiftungsratssitzungen teilgenommen, was nur mit Blick auf ihre Kontrolle der Stiftung verständlich sei.

Tätigkeitsumfang und Honorar der Stiftungsräte seien nicht als Indizien für die Intransparenz der Stiftung zu werten. Vielmehr seien diese unter Berücksichtigung der fachlichen Qualifika-

tion und des investierten Zeitaufwandes plausibel. Letztlich komme es aber gar nicht mehr darauf an ob und in welcher Anzahl die Stiftungsräte andere Mandate daneben noch ausgeübt haben. Schließlich weise auch die Konstruktion über die von der Beschwerdeführerin in Österreich errichteten Privatstiftung als weiteres starkes Indiz auf die reine Treuhänderstellung des liechtensteinischen Stiftungsrats und in weiterer Folge auf eine kontrollierte, einem treuhändig verwaltetem Bankkonto vergleichbare Stiftung hin.

Der VwGH bekräftigt zunächst die Maßgeblichkeit der Grundsätze des österreichischen Rechts bei der Beurteilung der Frage der Einkünftezurechnung und verweist auf sein Erkenntnis vom 25.2.2015. Es ist richtig, dass die Zurechnung des Stiftungsvermögens und in weiterer Folge die daraus generierten Erträge an den Stifter oder den Begünstigten zu erfolgen hat, wenn dieser Person *„die Dispositionsbefugnis hinsichtlich dieser Einkünfte zukommt.“* Dies kann aber im gegenständlichen Fall nicht als erwiesen angenommen werden und ist auch dem angefochtenen Bescheid nicht in schlüssiger Weise zu entnehmen.

Die Schlussfolgerungen der Behörde sind vielfach rein auf Vermutungsebene getroffen worden. Es fehlt zunächst einmal an der nachvollziehbaren Darstellung, weshalb die Stellung einer wirtschaftlich berechtigten Person nach den liechtensteinischen Sorgfaltsvorschriften den für die Zurechnung maßgeblichen österreichischen Zurechnungskriterien gleichgesetzt werden kann. Auch die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin an Stiftungsratssitzungen teilgenommen oder ein Exemplar der Buchhaltung unterzeichnet hat, lässt für sich noch nicht den Schluss zu, dass dadurch der Beschwerdeführerin *„einem Bankkonto vergleichbare Dispositionsmöglichkeiten“* über das Stiftungsvermögen zugekommen sind. Auch ist es weiters nicht zwingend, dass sich aus dem die Errichtung der Stiftung betreffenden Treuhandvertrag irgendein Aufschluss über Weisungsrechte des Stifters ergeben muss. Weshalb aus der Mitbegründung einer österreichischen Privatstiftung, welche im Zweck mit jener Stiftung in Liechtenstein übereinstimmt, ein entscheidendes Indiz für das wirtschaftliche Eigentum der Beschwerdeführerin an der liechtensteinischen Stiftung begründet werden kann, ist nicht einsichtig.

Der Bescheid wurde vom VwGH infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben und war schließlich Gegenstand eines weiteren Erkenntnis des Senats im Jahre 2018.

3.4.3 VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165

Schließlich setzte sich der VwGH mit einem weiteren Sachverhalt auseinander, der auch am Rande die Frage der Intransparenz einer liechtensteinischen Stiftung betraf.

Im gegenständlichen Fall ging es um die Beurteilung einer Unternehmensstruktur unter dem Aspekt des Fremdvergleichs und unter Berücksichtigung internationaler Aspekte. Dabei spielte auch eine vom Beschwerdeführer errichtete Stiftung in Liechtenstein eine Rolle, wobei er auch alleiniger Begünstigter dieser Stiftung war.

Die belangte Behörde bejahte einen beherrschenden Einfluss des Stifters auf eine AG, weil er als Stifter und Begünstigter der die Anteile an dieser AG haltenden Stiftung als mittelbarer Alleingesellschafter bzw wirtschaftlicher Eigentümer zu werten sei. Dies sei deshalb der Fall, weil die Indizien auf eine transparente bzw kontrollierte Stiftung hinwiesen. Zunächst spreche für diese Beurteilung, dass der Beschwerdeführer als wirtschaftlich berechtigte Person iSd liechtensteinischen Sorgfaltspflichtgesetz identifiziert worden war. Auch sei die Stiftung treuhändig errichtet worden wodurch der Stifter als Treugeber bloß als Stifter im wirtschaftlichen Sinn fungiert habe. Daher sei davon auszugehen, dass ein Treuhandvertrag existiere und demnach das Vermögen der Stiftung nicht aus dem Einflussbereich des Stifters ausgeschieden sei. In einem Mandatsvertrag sei es nahezu obligatorisch konkrete und verbindliche Verwaltungskriterien festzulegen, wobei dieser Vertrag auch keiner Schriftlichkeit bedürfe.

Durch das Genehmigungsrecht des Stifters iZm Änderungen der Beistatuten habe der Stifter sichergestellt, dass gegen seinen Willen keine Übertragung von Vermögenswerten an andere Personen möglich sei. Auch sei der Stifter einziges Mitglied des Familienbeirats, welcher allerdings nur Empfehlungen aussprechen könne. Unter Berücksichtigung des Stiftungszwecks und der Stellung des Stifters als einziger Begünstigter, könne aber nicht von einer unabhängigen Leitung durch den Stiftungsrat gesprochen werden, weil dies nicht mit der Wirklichkeit übereinstimme.

Bei der Beurteilung dieses Aspekts verweist der VwGH auf die beiden vorgenannten Erkenntnisse aus 2015. Er hebt erneut hervor, dass die Zurechnungsfrage allein nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen österreichischen Rechts zu beurteilen ist. Die rein auf Vermutungsebene getroffenen Schlussfolgerungen der belangten Behörde iZm der Existenz eines Mandatsvertrages reichen für eine abweichende Zurechnung der Einkünfte an den Stifter bzw

Begünstigten, was eine „*weit gehende Feststellung*“ wäre, nicht aus. Auch ist die Stellung als wirtschaftlich berechtigte Person nach liechtensteinischem Sorgfaltspflichtgesetz nicht gleichzusetzen mit den einkommensteuerlichen Zurechnungsregeln nach österreichischem Recht, wobei der VwGH erneut auf seine vorangegangene Rechtsprechung verweist.

3.4.4 VwGH 25.4.2018, 2017/13/0004-3

Der gegenständliche Fall knüpft an VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033, an. Das nun zuständige BFG wies am 16.12.2016 die Beschwerde der Begünstigten ab.⁵⁷ Da Letztere zwischenzeitlich verstorben war brachte die Verlassenschaft Revision ein.

Eingangs ist festzuhalten, dass das BFG die Einvernahme des 2011 für die Begünstigte bestellten Sachwalters ablehnte. Diese sollte jedoch nach Ansicht der Vertreter der Verlassenschaft nachweisen, dass dieser erfolglos versucht habe Zuwendungen der Stiftung zwecks Begleichung von Pflegekosten der Begünstigten zu erhalten.

In seiner Beweiswürdigung hielt das BFG zunächst fest, es verweise zustimmend auf die Ausführungen des Finanzamts, weil es die dort beweiswürdigend gezogenen Schlussfolgerungen voll teile. In ihrem Schriftsatz argumentierte die Abgabenbehörde zunächst, dass es auch iZm liechtensteinischen Stiftungen für die Zurechnung von passiven Einkünften auf das wirtschaftliche Eigentum an den die Einkünfte generierende Vermögenswerte ankomme. Dies könne aus der Rechtsprechung des VwGH abgeleitet werden.

Nach Ansicht des Finanzamts war die Möglichkeit der Begünstigten einen bestimmenden Einfluss auf die Stiftung auszuüben nach Würdigung folgender Beweise und Indizien zu bejahen:

Bereits im ursprünglichen Stiftungsstatut von 1982 sei festgelegt worden, dass der Stiftungsrat für die Änderung der Statuten bzw den Erlass oder Änderungen von Beistatuten zu Lebzeiten des Stifters dessen schriftliche Genehmigung einholen müsse. Nach Ansicht des Finanzamts ist dieses Zustimmungsrecht auf die begünstigte Alleinerbin übergegangen. Ein später erlassenes Beistatut und Reglement weisen ebenso Regelungen auf nachdem diese nur mit Zustimmung der Begünstigten aufgehoben, ergänzt oder abgeändert werden können. Dadurch

⁵⁷ BFG 16.12.2016, RV/7101892/2015.

seien der Begünstigten umfassende Weisungsrechte eingeräumt worden und ihre faktische Einflussnahme erwiesen. Auch ihre Zeichnung auf einem Exemplar der Buchhaltung und Teilnahme an Sitzungen des Stiftungsrates indiziere die Dispositionsbefugnis der Begünstigten hinsichtlich der Gebarung der Stiftung und ihre Möglichkeit einzugreifen. Dazu habe die Begünstigte gar nicht einen schriftlichen Mandatsvertrag oder Treuhandvereinbarung benötigt sondern sich eines subtileren Instrumentariums, nämlich des Veto- und Zustimmungsrechts, bedient. Das könne mit dem Vorliegen eines Mandatsvertrags nach Ansicht des Finanzamts gleichgesetzt werden und schließe eine Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte an die Stiftung aus.

Davon unabhängig argumentierte die Abgabenbehörde, dass es einen Treuhands- oder Mandatsvertrag gegeben haben müsse. Zwar könne einem Steuerpflichtigen nicht aufgebürdet werden, die Nichtexistenz eines solchen Vertrages nachzuweisen. Allerdings sei es im Sinne der Beweisvorsorgepflicht zumutbar die Verselbständigung des Vermögens nach außen hin klar zum Ausdruck zu bringen. Da es sich um eine Stiftung in Liechtenstein handelt könne die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass ein Stifter nicht freiwillig auf die nach liechtensteinschem Recht mögliche faktische Einflussnahme auf die Stiftung verzichten würde.

In seiner Beweiswürdigung wies das BFG anschließend den Einwand zurück, die Möglichkeit des Stifters derogierenden Reglemente zu erlassen müsse in den Statuten verankert sein. Dieser Einwand sei zwar formal berechtigt, doch sei *„nach den Erfahrungen des täglichen Lebens zwingend anzunehmen, dass entsprechende Befugnisse („Weisungsrechte“) andernorts“* eingeräumt worden sein müssen. Ergänzend verwies das BFG auf das Kundendatenstammbblatt der mit der Stiftung befassten Treuhandgesellschaft, in welchem Weisungen iZm unter anderem der Neubestellung des Stiftungsrats vermerkt seien. Auch sehe das BFG in der Zeichnung der gegenständlichen Buchhaltungsunterlagen durch die Begünstigte einen weiteren Hinweis auf ihre Gestaltungs- und Kontrollbefugnisse selbst auf das tägliche Geschäft der Stiftung. Das BFG grenzte diese Befugnisse von rein passiven Zustimmungsrechten bei statutarisch definierten Initiativen des Stiftungsrats ab.

Auf Grund aller Indizien komme das BFG auf eine Richtung höchste Wahrscheinlichkeit habende Annahme, dass die Existenz der Stiftung vor den österreichischen Abgabenbehörden zu verbergen versucht worden sei und die Begünstigte bis zuletzt an der Aufhellung von Tatsachen und Umständen, die für eine Entscheidung wesentlich waren, nicht mitgewirkt habe. Auch sei keine geeignete Beweismittelvorsorge hinsichtlich der *„denknotwendig vorhande-*

nen Unterlagen“ getroffen worden. Diese betreffe insbesondere Unterlagen aus der Zeit der Errichtung der Stiftung. In einem derart gelagerten Fall könne das BFG mit Verweis auf § 167 Abs 2 BAO „den verwirklichten Sachverhalt an Hand einer Kette greifbarer und konkret benannter Indizien in freier Überzeugung feststellen.“

Nach Ansicht des BFG stehe fest, dass die Begünstigte nach dem Tod ihres Ehemannes die Stiftung frei gestalten konnte und die Letztkontrolle über den Stiftungsrat ausgeübt habe. Dies sei bis zu ihrer Besachwalterung bzw ihrem Tod der Fall geblieben. Beides falle jedoch in die Zeit nach 2007 und bleibe daher für die Zurechnungsfrage ohne Relevanz.

Zur Beurteilung der Intransparenz einer Ermessensstiftung ging das BFG auch noch auf die Frage des Missbrauchs ein. Zwar deute die Wahl der Steueroase Liechtenstein für die Errichtung der Stiftung auf Missbrauch iSd § 22 BAO hin. Allerdings habe das BFG die Transparenz bereits auf Ebene der Zurechnung nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise lösen können. Daher müsse auf den Missbrauchsvorwurf nicht mehr eingegangen werden.

In seiner Erwägung über die Revision hält der VwGH zunächst fest, dass die Abweisung des Antrags auf Einvernahme des Sachwalters nicht verständlich ist. Die Ansicht des BFG, dass die Begünstigte ihr angenommenes Weisungsrecht durch Besachwalterung verloren habe, ist nicht begründet.

Vorrangig festzustellen ist nach Ansicht des Senats jedoch, dass das BFG den drei Judikaten des VwGH in 2015 nicht ausreichende Beachtung geschenkt hat. In diesen hat der VwGH als „maßgeblichen Gesichtspunkt für die Zurechnung der Einkünfte weder die „Transparenz“ noch die „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 nur treuhändig übertragen, dann verbleibt es im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters. Maßgeblich sind aber nicht nur Weisungskompetenzen sondern auch „der Umstand, dass das Risiko eines Wertverlusts und die Chance einer Wertsteigerung den Treugeber treffen.“

Zum wiederholten Male weist der VwGH darauf hin, dass „für Zwecke der Einkünftezurechnung nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden“ ist. Dem folgend hat die Verlassenschaft wiederholt vorgebracht, dass die der Begünstigten eingeräumten Rechte

jenen entsprächen, die auch nach dem PSG zulässig seien und daher nicht zur Annahme eines Treuhandverhältnisses führen können. Das BFG hat all dies nicht ausreichend berücksichtigt und auch die durch die Rechtsprechung vorgegebene Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums unterlassen. Auch hat es die Rechtslage „*schon dadurch verkannt, dass es bei der Behandlung der Einflussmöglichkeiten nicht konsequent zwischen Zustimmungs- und Weisungsrechten*“ unterschieden hat. Stattdessen hat sich das BFG an älteren Verwaltungsmeinungen orientiert, welche in der Rechtsprechung des VwGH nicht bestätigt wurden. Das angefochtene Erkenntnis hat der VwGH daher schon gem § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

4 Die Einkünftezurechnung in der jüngeren Judikaturlinie

Die drei Erkenntnisse des VwGH aus 2015, welche bereits als ständige Rechtsprechung gewertet werden können, haben im Schrifttum eine beachtenswerte Resonanz bewirkt. Die über viele Jahre und durchaus heftig geführte Kontroverse iZm der steuerrechtlichen Behandlung liechtensteinischer Stiftungen scheint durch die drei in kurzer Folge ergangenen Judikate vorerst beendet. Tatsächlich hat der VwGH eine Reihe von grundsätzlichen Aussagen wiederholt getroffen, wobei mit Blick auf eine Anwendung auf ausländische Stiftungen im Allgemeinen bei der Auswertung etwas Zurückhaltung geboten ist:

1. Bei der Beantwortung der Frage wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist lt VwGH nicht zwischen Inlands- und Auslandssachverhalt zu unterscheiden. Folglich sind daher auch stets die Grundsätze des österreichischen Rechts maßgeblich. Ausdrücklich verweist der VwGH auf sein Erkenntnis vom 29.9.2010 („Elfriede X.“), welches eine inländische Stiftung betroffen hat.
2. Die Einkünftezurechnung folgt in erster Linie wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Entscheidend ist dabei die Zurechnung der Einkünfte an denjenigen, der über die Einkunftsquelle verfügt bzw über diese und die daraus generierten Einkünfte wirtschaftlich disponieren und somit die Art ihrer Nutzung bestimmen kann.
3. Liegen bei einer Stiftung passive Einkünfte vor, insbesondere auch aus Kapitalvermögen, so sind diese grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, der das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen hat. Der VwGH verweist hier auch auf die Rechtsprechung des BFH wonach allgemein die Zurechnung der Einkünfte aus Kapitalvermögen der wirtschaftlichen In-

haberschaft der diese Einkünfte generierenden Forderung folgt.⁵⁸ Bereits die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der Wirtschaftsgüter ist hier lt VwGH ausreichend. Als Vergleichsmaßstab nennt er dabei die Dispositionsmöglichkeit über ein Bankkonto bzw Bankdepot. Konsequenterweise kommt es daher nicht darauf an, ob ein Stifter oder Begünstigter von seinen Eingriffsmöglichkeiten etwa im Rahmen eines Mandatsvertrags auch tatsächlich Gebrauch macht.

4. Eine rein auf Vermutungsebene getroffene Schlussfolgerung der Behörden mit Bezug auf die Existenz eines Mandatsvertrags ist laut VwGH nicht ausreichend um eine abweichende Zurechnung zu begründen. Den Gegenbeweis zu solch einer Annahme dem Steuerpflichtigen aufzubürden, findet in der Rechtsprechung des VwGH keine Deckung.

Die Feststellungen des VwGH bzw vielmehr das Ergebnis derselben haben ein überwiegend positives Echo im Schrifttum verursacht. *Fraberger* hebt hervor, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.2.2015 ausdrücklich festhalte, dass in Fällen wo der Stiftungsrat dazu verpflichtet ist ein Mandat nach den Weisungen der dazu Berechtigten zu erfüllen und nur dann zu selbständigen Handeln ermächtigt ist, wenn dies zu Interessenwahrnehmung seiner Auftraggeber erforderlich ist, in der Regel davon auszugehen sei, dass das Stiftungsvermögen im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters verbleibt. Daraus schließe er, dass trotz Vorliegen eines Mandatsvertrags eine Zurechnung zur Stiftung in Ausnahmefällen denkmöglich sei. Auf Grund der vom VwGH bejahten Gleichbehandlungsthese gelte auch der strenge Maßstab der Rechtsprechung iZm österreichischen Privatstiftungen zB zur Frage eines rechtlichen Instrumentariums in Händen eines Stifters.⁵⁹ Auch *Petritz*⁶⁰ und *Kreuz/Leiter*⁶¹ heben in ihren Analysen die nun offenkundige Maßgeblichkeit des Bewertungsmaßstabes bei österreichischen Privatstiftungen insbesondere iZm den nach dem PSG zulässigen Einflussmöglichkeiten von Stiftern und Begünstigten hervor.

Die jüngere Rechtsprechung des VwGH ist mit der Transparenzvermutung bei ausländischen kapitalverwaltenden Stiftungen wohl nicht ganz vereinbar. *Fraberger* geht soweit die in Rz 21 StiftR 2009 niedergelegte typisierende Auffassung der Finanzverwaltung als „über den

⁵⁸ Vgl BFH 22.12.2010, I R 84/09.

⁵⁹ Vgl *Fraberger*, ZFS 2015, 81.

⁶⁰ *Petritz*, PSR 2015, 71 ff.

⁶¹ *Kreuz/Leiter*, WT 2015, 74 ff.

Haufen geworfen“ anzusehen.⁶² Zumindest dürfte die in manchen Fällen vielleicht überschießende Anwendung derselben durch die Abgabenbehörden eingedämmt sein. Diese haben gelegentlich den Grundsatz *negativa non sunt probanda* vielleicht etwas zu sehr in den Hintergrund gerückt. Es wird daher spannend abzuwarten ob all dies vom BMF in seinem nächsten Wartungserlass berücksichtigt werden wird. Allerdings ist zu bedenken, dass die gelegentlich zu weit gehende Anwendung der Rz 21 StiftR 2009 ihrer ursprünglichen Intention⁶³ wohl gar nicht mehr entsprochen hat.

4.1 Die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums am Stiftungsvermögen

Dem Leser fällt auf, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.2.2015 nun den Typenvergleich im Rahmen des klassischen dreistufigen Prüfungsverfahrens ausklammert. Der Senat geht nicht im Detail auf die im Prüfungsbericht geäußerten Zweifel ein, ob die gegenständliche ausländische Stiftung im Sinne einer individuell-konkreten Betrachtungsweise überhaupt einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sei. Ausdrücklich vermeidet der VwGH in allen Judikaten 2015/2018 eine Festlegung ob die gegenständlichen Stiftungen je nach Ausmaß der Entscheidungsbefugnisse eines Stifters bzw Begünstigten nun als transparent oder intransparent anzusehen sind. Es kommt dem VwGH daher wohl nicht so sehr darauf an ob eine ausländische Stiftung als Körperschaftsteuersubjekt und Zurechnungssubjekt überhaupt in Frage kommt oder nicht. Hierin ist zumindest in der systematischen Vorgehensweise eine Abweichung zu seiner bisherigen Judikaturlinie zu erkennen. Im Vordergrund steht für den VwGH nun vielmehr die üblicherweise als 2. Schritt vorzunehmende Prüfung der Zurechnung selbst. Es könne laut VwGH die Frage der Vergleichbarkeit „dahingestellt bleiben.“ Tatsächlich schließt die Nicht-Vergleichbarkeit auch eine Zurechnung an die ausländische Stiftung nicht automatisch aus. Aus diesem Blickwinkel kann man den Typenvergleich im Gegensatz zur entscheidenden Frage der Einkünftezurechnung durchaus als sekundäres Kriterium ansehen.⁶⁴

In allen jüngeren Judikaten hebt der VwGH auch ausdrücklich hervor, dass bei den gegenständlichen Stiftungen Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Dadurch stand dem VwGH

⁶² *Fraberger*, ZFS 2015, 81 (85).

⁶³ Vgl *Mayr*, RdW 2012, 433 (436).

⁶⁴ Vgl zB *Wiesner*, RWZ 2015, 108 (109); *Fraberger*, ZFS 2017, 106 (112).

auch die Argumentationskette offen durch Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Stiftungsvermögen die Zurechnung der daraus generierten Einkünfte zu begründen, wobei er auch auf die Rechtsprechung des BFH verwiesen hat. Die Besonderheit liegt darin, dass bei dieser passiven Einkunftsart die Einkunftsquelle deckungsgleich mit dem die Einkünfte generierenden Vermögen ist, weil eine aktive Bewirtschaftung nicht möglich ist.⁶⁵ Folglich kann die Dispositionsbefugnis über das Vermögen einfach mit der Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle gleichgesetzt werden. Für den VwGH von zentraler Bedeutung ist es daher, ob sich ein Stifter trotz formeller Übertragung des Vermögens auf die Stiftung das wirtschaftliche Eigentum daran **zurückbehalten** hat. Entscheidend ist ob der Stifter weiterhin über das Vermögen und folglich über die generierten Einkünfte disponieren kann indem er gegenüber dem Stiftungsvorstand seinen Willen zB durch Weisungen durchsetzen kann. Auch muss ihn die Chance auf Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen treffen.⁶⁶

Der VwGH zieht dabei mehrmals den Vergleich zur Treuandschaft und verweist auf die Dispositionsbefugnis des Treugebers, welche durch die Betrauung eines Treuhänders zur Vermögensverwaltung nicht verändert wird und daher auch nichts an der fortgesetzten Zurechnung der Einkünfte an den Treugeber iSd § 24 BAO ändert. Diese Überlegungen treten besonders plakativ bei dem von *Toifl*⁶⁷ und dem VwGH bemühten Vergleich der Dispositionsbefugnis über ein Bankkonto bzw Bankdepot hervor und ruft damit wieder die besonderen Zurechnungsmechanismen bei Einkünften aus Kapitalvermögen in Erinnerung. Wird etwa ein Bankinstitut mit der Vermögensverwaltung beauftragt führt das klarerweise nicht zu einer Einkünftezurechnung an das Bankinstitut. Bei diesem Beispiel kommt auch deutlich hervor, dass die Chance einer Wertsteigerung bzw Risiko eines Wertverlusts nach wie vor den Treugeber trifft.

Durch die Fokussierung auf das wirtschaftliche Eigentum stellt der VwGH nach Ansicht des Verfassers auch auf die Errichtung der Stiftung selbst als entscheidenden Zeitpunkt ab. Es ist daher gar nicht relevant ob oder in welcher Weise ein Stifter oder Begünstigter auf die Führung der Stiftung später auch tatsächlich Einfluss nimmt. Entscheidend ist ob er sich eine im Ausland zivilrechtlich mögliche Weisungsbefugnis eingeräumt hat und dadurch wirtschaftlicher Eigentümer des Stiftungsvermögens bleibt. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigen-

⁶⁵ *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht² Rz II/297.

⁶⁶ Vgl *Zorn*, RdW 2018, 736.

⁶⁷ *Toifl*, RdW 2008, 428 (432).

tums an die Stiftung scheitert daher bereits auf Grund der Ausgestaltung derselben und schon allein dadurch bleibt der Stifter Zurechnungssubjekt. Ein Mandatsvertrag, gleichgültig ob hart oder weich, kann daher bereits bei Gründung bzw an der Wurzel des Geschehens die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am an die Stiftung zivilrechtlich zu übertragenden Vermögen hindern.

4.2 Die Maßgeblichkeit der „Letztentscheidungskompetenz“

Im Abstellen auf ein bei Errichtung bzw in den Gründungsurkunden oder durch Mandatsverträge zurückbehaltenes Weisungsrecht kann zunächst ein Konnex zur Rechtsprechung des VwGH iZm österreichischen Privatstiftungen hergestellt werden. Bei Errichtung einer österreichischen Privatstiftung sind bereits die Ausgestaltung derselben und alle damit in Zusammenhang stehenden Urkunden, etc den Unvereinbarkeitsbestimmungen bzw Sicherungseinrichtungen des PSG unterworfen und vom Gericht auch nach Einreichung darauf hin zu prüfen. Diese Auffassung kann auch aus Rz 21 StiftR 2009 abgeleitet werden wonach nur bei einem faktisch ungehinderten Zugriff durch ein gesellschaftsrechtswidriges Zusammenwirken ein steuerlicher Durchgriff durch die Stiftung in Form einer abweichenden Zurechnung denkbar ist.

Dementsprechend thematisiert der VwGH iZm inländischen Privatstiftungen regelmäßig die Letztentscheidungskompetenz bzw ein rechtliches Instrumentarium in Händen des Stifters, welches ihm einen unzulässigen Einfluss auf die Gestion der Stiftung einräumt. Der zwingend unabhängigen Leitung einer Privatstiftung geht als Wesensmerkmal die, ggfs auch widerrufbare, Vermögensübertragung auf die Stiftung voraus. Dabei muss die Trennung des Vermögens vom Stifter aber selbst indirekte Dispositionsbefugnisse weitgehend⁶⁸ ausschließen. Aus diesem Blickwinkel kann argumentiert werden, dass es auch hier strenggenommen um den Akt der Errichtung bzw der Übertragung des Vermögens selbst geht und nicht um die tatsächlich ausgeübte und unzulässige Einflussnahme auf die Gestion der Privatstiftung.

Im Sinne der vom VwGH bestätigten Gleichbehandlungsthese muss daher sowohl für inländische als auch ausländische Stiftungen als zwingendes und nach Ansicht des Verfassers ent-

⁶⁸ Zu den nach dem PSG und der dazu ergangenen Rsp zulässigen, in diesem Sinne indirekten Befugnissen etwa in Form von punktuellen Zustimmungsrechten eines nicht mehrheitlich mit Begünstigten oder diesen nahestehenden Personen besetzten Beirats, wird auf die Ausführungen in 2.1 verwiesen.

scheidendes Kriterium die, jedenfalls von den Begünstigten, unabhängige Leitung als wesentliches Merkmal einer Stiftung mit steuerrechtlicher Abschirmwirkung gelten. Dieses Kriterium findet seine Begründung aber vorrangig in den **gesellschaftsrechtlichen** Vorschriften des PSG bzw im Sinn und Zweck der dort ausgeführten Sicherungseinrichtungen und Unvereinbarkeitsbestimmungen. Die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung iZm mit inländischen Stiftungen regelmäßig thematisierte Letztentscheidungskompetenz folgt daher direkt aus der Rechtsform bzw den zulässigen Gestaltungsformen derselben.

Der vom VwGH iZm ausländischen Stiftungen als Abgrenzung dazu genutzte Vergleichsmaßstab des bloß als Treuhänder fungierenden Stiftungsrates zielt inhaltlich auch auf das Kernelement der unabhängigen Leitung ab. Durch Aussparung des Typenvergleichs hängt dieses entscheidende, ursprünglich in der Ausgestaltungsform der österreichischen Privatstiftung begründete, Kriterium auf dem ersten Blick aber gleichsam in der Luft. Man kann sogar den Eindruck gewinnen, dass der VwGH das Vorhandensein einer ausländischen Stiftung insgesamt ausklammert und die Zurechnungsfrage bei dem gegenständlichen Rechtsgebilde überhaupt von dessen Rechtsform abstrahiert und allein nach den allgemeinen Zurechnungsregeln und Grundsätzen des österreichischen Rechts vorgeht. Zwar führt die Argumentationskette des VwGH in seinen Judikaten aus 2015 auch zu dem Schluss, dass durch Abschluss eines Mandatsvertrags die Dispositionsbefugnis in der Regel weiterhin beim Stifter liegt. Doch gelangt der VwGH zu dieser Erkenntnis aber eben über die **Zurechnungsregeln bei Einkünften aus Kapitalvermögen**. Dieser Weg mag zwar in den spezifischen Fällen effizient gewesen sein und gerade auch dem Umstand Rechnung tragen, dass eine Nicht-Vergleichbarkeit nicht automatisch eine Zurechnung an Stifter oder Begünstigte bewirkt. Er lässt sich aber nicht in das über Jahrzehnte entwickelte Prüfungsmodell iZm ausländischen Rechtsgebilden sauber einordnen.

Der Lösungsweg des VwGH ist nach Ansicht des Verfassers iZm ausländischen Stiftungen daher durchaus neuartig. Der Senat unterlässt den Typenvergleich und „verzichtet“ dadurch auf die Möglichkeit die durchjudizierte kritische Frage der Letztentscheidungskompetenz zu thematisieren. Stattdessen bemüht der VwGH ausschließlich den Weg der Einkünftezurechnung über das wirtschaftliche Eigentum wobei er ausdrücklich auf das Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen hinweisen muss. Eine nach Art der Einkünfte differenzierte Herangehensweise erfolgte bei seinen Erkenntnissen iZm inländischen Privatstiftungen bisher aber nicht. Zwar stand in beiden „Elfriede-Erkenntnissen“ auch die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum iSd § 24 BAO im Mittelpunkt. Jedoch stellte der VwGH damals auf

die Letztentscheidungskompetenz ab, welche als Voraussetzung zur Anerkennung des Trennungsprinzips ihren Ursprung aber in der gesellschaftsrechtlichen Bestimmung der zwingend unabhängigen Leitung der Stiftung hat.

In seinem Judikat aus 2018 hat der VwGH nun unumwunden ausgedrückt, dass für eine abweichende Einkünftezurechnung die Entscheidungsbefugnisse des Stifters oder Begünstigten für den Senat nicht maßgeblich sind. Da aber genau diese Befugnis iZm inländischen Stiftungen entscheidend ist und nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten unterschieden werden soll, ist diese Herangehensweise zunächst nicht ganz nachvollziehbar. Erhellend wirkt daher der Hinweis des *anonymen Verfassers* in seinen Anmerkungen zum Erkenntnis vom 25.2.2015, dass eine Zurechnung, weil der Stifter „*die maßgeblichen Entscheidungen für die Privatstiftung treffen könne*,“ mit dem Trennungsprinzip bei der Einmann-GmbH nicht in Einklang zu bringen wäre.⁶⁹ Schließlich könne der Gesellschafter-Geschäftsführer noch viel mehr Einfluss auf die GmbH ausüben als ein Stifter in Liechtenstein.

Es ist dann schließlich *Zorn* der in seiner Besprechung des Erkenntnis vom 25.4.2018 die Überlegung anstellt, ob man die vom Gesetzgeber im Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein 2013 niedergelegten Kriterien des Art 2 Abs 2 lit b über ihren Wortlaut hinaus als Grundlage zur Entwicklung von Zurechnungsregeln interpretieren könne. In diesem Fall müsse man sich aber dann die Frage stellen, ob eine solche Interpretation dieser erstmaligen gesetzgeberischen Entscheidung für die Einkünftezurechnung auch auf zB österreichische Privatstiftungen, deren Stifter Vorstandsmitglied ist, oder österreichische Einmann-GmbH anzuwenden sei. Dabei komme es dann aber darauf an, ob „*sich eine Begründung dafür finden [ließe], innerhalb des EWR für in- und ausländische Vermögensstrukturen, bei denen den dahinterstehenden natürlichen Personen in vergleichbarer Weise Einfluss auf die Struktur eingeräumt ist, jeweils unterschiedliche Einkünftezurechnungskriterien anzuwenden*.“⁷⁰

4.3 Ein Vergleich zu österreichischen Kapitalgesellschaften

Die Hintergründe zu den Anmerkungen des Senatspräsidenten werden sichtbar, wenn man sich die Einkünftezurechnung bei Kapitalgesellschaften, welche nur einen oder eine kleine Gruppe von Gesellschaftern – man denke hier zB an Familiengesellschaften – aufweisen, vor

⁶⁹ oV, RdW 2015, 252.

⁷⁰ *Zorn*, RdW 2018, 390 (391).

Augen hält. Auch für diese gilt grundsätzlich das dem Körperschaftsteuerrecht innewohnende Trennungsprinzip, welches ja nicht durch die Anzahl der Gesellschafter allein durchbrochen wird.⁷¹

Unleugbar ist, dass der Alleingesellschafter einer GmbH der Geschäftsführung Weisungen erteilen kann und dies auch in keiner Weise nach geltendem Gesellschaftsrecht unzulässig ist. Der dadurch ausgeübten Einflussnahme sind dabei grundsätzliche keine Grenzen gesetzt. Dem Alleingesellschafter steht es frei bis ins kleinste Detail der operativen Leitung einer Gesellschaft einzugreifen. Gleiches gilt sinngemäß wenn Alleingesellschafter und Geschäftsführer in derselben natürlichen Person zusammenfallen. Auch die so genannte Einmann-GmbH wird in der Regel einkommensteuerlich und körperschaftsteuerlich anerkannt dh es erfolgt nicht allein deswegen eine Zurechnung von Vermögen oder Einkünften der GmbH an den Alleingesellschafter. Sinngemäß gelten diese Überlegungen auch für die AG. Im Gegensatz zur GmbH hat gem § 76 AktG der Vorstand die Gesellschaft sogar ausdrücklich „*unter eigener Verantwortung*“ zu leiten. Es ist jedoch aus der geltenden Rechtsordnung nicht erkennbar, dass eine Einflussnahme des Alleinaktionärs, der ohne weiteres dem Vorstand seinen Willen aufzwingen könnte, unzulässig sei. Auch eine wiederum allein dadurch begründete abweichende Zurechnung an den Alleingesellschafter erfolgt regelmäßig nicht.

Für eine allein durch die Stellung als beherrschender Gesellschafter begründete bzw veranlasste unzulässige Einflussnahme im Sinne von zB Vermögensvorteilen steht vielmehr das Instrument der verdeckten Gewinnausschüttung zur Verfügung, dass aber gerade die Einkünftezurechnung an die Gesellschaft in einem vorgelagerten Schritt bedingt.⁷² Keineswegs ist in solchen Fällen aber eine abweichende Zurechnung insgesamt an den Gesellschafter vorgesehen. Davon völlig unberührt bleibt jedoch die Möglichkeit aus damit zusammentreffenden weiteren Gründen eine abweichende Zurechnung im Einzelfall vorzunehmen. Auch kommt ein steuerlicher Durchgriff für jene Fälle in Betracht, die unter den Missbrauch gem § 22 BAO fallen. Diesen Ansatz verfolgt der VwGH zB bei ausländischen funktionslosen Rechtsgebilden.⁷³

⁷¹ Bodis/Ludwig, RdW 2013, 621.

⁷² Bodis, 3. Zurechnung im KStG 26.

⁷³ Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

Auch vom Gesetzgeber eingeführte Sonderzurechnungsvorschriften stützen diese Überlegungen. In 2009 konkretisierte Mayr⁷⁴ Überlegungen zur steuerlichen Anerkennung einer zwischengeschalteten GmbH iZm höchstpersönlichen Tätigkeiten einer natürlichen Person. Diese wurden letztendlich vom Gesetzgeber in 2016 übernommen. Gem § 2 Abs 4a EStG werden nunmehr Einkünfte aus bestimmten taxativ aufgelisteten Tätigkeiten der leistungserbringenden Person zugerechnet selbst wenn diese Leistungen über eine zwischengeschaltete Körperschaft abgerechnet werden. Diese abweichende Einkünftezurechnung erfolgt jedoch nur dann, wenn die Körperschaft „*unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt.*“ Für sich allein genommen ist Ersteres für eine abweichende Zurechnung nicht ausreichend.

Auf den ersten Blick kann daher die Annahme, dass allein die beherrschende Stellung eines Stifters gegenüber einer ausländischen Stiftung das Trennungsprinzip sehr wohl durchbreche und eine abweichende Zurechnung bedinge, Bedenken auslösen. Allerdings lässt sich dieser Punkt dahingehend sauber auflösen, dass eine österreichische Privatstiftung eben nur dann Zurechnungssubjekt ist, wenn die vom Gesetzgeber im PSG normierte unabhängige Leitung derselben eingehalten wird. Hier ist eine reibungslose Verzahnung bzw Wechselspiel zwischen zivilrechtlichem Gestaltungsspielraum einer Rechtsform einerseits und steuerlicher Zurechnungslehre andererseits zu erkennen.

Eine Privatstiftung ist nach österreichischem Gesellschaftsrecht ein eigentümerloser Rechtsträger. Demnach kann die Willensbildung der Stiftung im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft schon aus rein organisatorischen Gründen nur auf einer Ebene stattfinden nämlich auf jener des Stiftungsvorstands. Dieser Umstand wird auch gesellschaftsrechtlich durch die nur in engen Grenzen zulässigen Abberufungsrechte oder Zustimmungsbefugnisse deutlich. Findet die Willensbildung hingegen auf einer anderen Ebene und somit gesellschaftsrechtswidrig statt führt dies konsequenterweise dazu, dass der Typus einer Privatstiftung derart verletzt wird, dass man aus gesellschaftsrechtlicher und daran anknüpfender steuerrechtlicher Sicht gar nicht vom Vorliegen einer Privatstiftung sprechen könne. Bei inländischen Sachverhalten scheitert daher die Errichtung bzw Änderung der Stiftungsurkunden, bei ausländischen muss der Typenvergleich negativ ausfallen.

⁷⁴ Mayr, RdW 2009, 877.

Ist iSd Zurechnungslehre die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle maßgeblich, gelangt man dogmatisch korrekt zu demselben Schluss. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise muss zwangsläufig zu dem Ergebnis kommen, dass eine abweichende Zurechnung vorgenommen werden muss, wenn die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle bzw die Willensbildung sich von einer Ebene auf eine andere verschiebt. Statt beim obersten bzw einzigen dazu befugten Organ der Stiftung, dh dem Stiftungsvorstand, angesiedelt zu sein, geht die dem eigentlich obersten Organ vorbehaltene Letztentscheidungskompetenz auf eine Person über, der rechtlich betrachtet mit Sicherheit keine solche Organstellung zugewiesen werden kann. Folglich bleibt als einzige Möglichkeit das Abstellen auf die Treuhandenschaft wobei der Stiftungsvorstand zwar rechtlich oberstes Organ bleibt aber im wirtschaftlichen Sinn faktisch zum Treuhänder wird, der bloß den Willen des Treugebers vollzieht. Die abweichende Zurechnung gründet daher, wie der VwGH in seinem Erkenntnis zum US-Trust klargestellt hat, dann nicht auf § 24 BAO, der nur das wirtschaftliche Eigentum selbst behandelt, sondern auf die iSd Treuhandenschaft im Innenverhältnis beim Treugeber verbliebene Dispositionsbefugnis. Diese Schlussfolgerung muss iSd Gleichbehandlungsthese für in- und ausländische Sachverhalte gleichermaßen gelten.

Wenig verwunderlich führt das komplette Ausklammern des Typenvergleichs iZm der Abschirmwirkung ausländischer Stiftungen aber zu konzeptionellen Schwierigkeiten. Das Ergebnis des Typenvergleichs ist zwar keineswegs entscheidend, zwingt aber als Ausgangspunkt die gesamte Prüfung eines ausländischen Rechtsgebildes in ein schlüssiges Konzept. Die Frage der Einkünftezurechnung sollte im nächsten Schritt vielmehr als Korrektiv dienen wenn der Typenvergleich versagt bzw Begründung einer abweichenden Zurechnung iSd Treuhandenschaft sein. Zuletzt kommt schließlich der Prüfung des gesamten Sachverhalts aus dem Blickwinkel der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO die Funktion einer letzten Auffangbestimmung zu.

Auch ein Vergleich zur Behandlung ausländischer Kapitalgesellschaften zeigt die generelle Sinnhaftigkeit des Typenvergleichs als ersten Schritt des Prüfungsverfahrens. Beispielsweise gleicht eine nach französischem Recht errichtete Société Civile Immobilière eher dem Typus einer Personengesellschaft als jenem einer Kapitalgesellschaft. Dafür spricht insbesondere die unbeschränkte Haftung der Gesellschafter. Nach französischer Rechtsordnung ist aber der Wechsel von einer transparenten, allein auf Ebene der Gesellschafter stattfindenden Besteuerung, zu einer intransparenten Besteuerung als Körperschaftsteuersubjekt möglich. Am Ergebnis des Typenvergleichs ändert das jedoch nichts und folgerichtig kann auch die Ein-

künftezurechnung nach österreichischem Recht zu keinem anderen Ergebnis gelangen. Auch im Fall einer fortan transparent besteuerten italienischen GmbH hat die Finanzverwaltung die Anwendung des Typenvergleichs in diesem Sinne jüngst bejaht.⁷⁵

Eine aus dem Konzept des Typenvergleichs herausgeschälte und somit isolierte Betrachtung eines ausländischen Rechtsgebildes erlaubt folgerichtig nur den vom VwGH 2015 gewählten Lösungsweg über das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO und das Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen zu einer abweichenden Einkünftezurechnung zu gelangen. Wenig überraschend können dabei aber durchaus Widersprüche in der Beurteilung unterschiedlicher Rechtsgebilde aufgedeckt werden. Schließlich treten bereits im innerstaatlichen Steuerrecht Konflikte iZm der Einkünftezurechnung bei Körperschaften auf, welche durch Eingriffe des Gesetzgebers – ob diese einer allgemeinen Zurechnungssystematik dienlich sind oder nicht sei dahingestellt – nicht erleichtert werden. Exemplarisch sei an dieser Stelle auf die Vorgeschichte zur Einführung des nicht ganz unumstrittenen⁷⁶ § 2 Abs 4a EStG hingewiesen, das Erkenntnis des VwGH vom 4.9.2014⁷⁷ oder auch das von *Zorn* in diesem Zusammenhang genannte Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein 2013.

4.4 Das Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein 2013

Wie in 2.2 bereits dargelegt verfolgt die österreichische Finanzverwaltung gegenüber liechtensteinischen Stiftungen mit Österreichbezug einen durchaus umstrittenen Kurs. Bereits verwiesen wurde auf den BMF-Erlass vom 23.4.2008 wonach bei vermögensverwaltenden Stiftungen in Liechtenstein die steuerrechtliche Transparenz zu vermuten und demnach das Stiftungsvermögen weiterhin dem Stifter zuzurechnen ist. Das Konzept einer wenn auch widerlegbaren Transparenzvermutung fand auch in das Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein Einzug.

Das am 1.1.2014 in Kraft getretene Steuerabkommen⁷⁸ sollte unter anderem die Transparenzfrage iZm Vermögen und Einkommen von in Liechtenstein verwalteten Vermögensstrukturen, worunter gem Art 2 Z 1 lit m Steuerabkommen auch ausdrücklich Stiftungen zu verste-

⁷⁵ Vgl EAS 3394.

⁷⁶ Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 19.

⁷⁷ VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149.

⁷⁸ Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern BGBl III 2013/301.

hen sind, sowohl für die Vergangenheit als für die Zukunft regeln. Gem Art 2 Abs 2 lit a Steuerabkommen ist für die Regularisierung der Vergangenheit stets von einer Transparenz auszugehen, sofern von der anonymen Einmalzahlung iSd Art 8 Steuerabkommen Gebrauch gemacht wird. Bei freiwilliger Meldung und Offenlegung sind hingegen die innerstaatlichen Qualifikationskriterien heranzuziehen.

Vermögensstrukturen mit Rechtspersönlichkeit, worunter auch liechtensteinische Stiftung fallen, gelten iZm der zukünftigen Besteuerung nur dann als intransparent wenn folgende Kriterien gem Art 2 Abs 2 lit b Steuerabkommen kumulativ erfüllt sind:

1. Weder der Stifter noch ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person sind Mitglied im Stiftungsrat oder in einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen;
2. Es besteht kein Abberufungsrecht des Stiftungsrats durch den Stifter, einen Begünstigten oder eine diesen nahestehende Person ohne wichtigen Grund;
3. Es besteht kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag.

Anzumerken ist, dass es auf den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung der Familienstiftung nicht ankommt. Dies dürfte aber eher der praktischen Umsetzung einer effektiven Besteuerung der in Österreich steuerpflichtigen betroffenen Person geschuldet sein. Durch diese Auslegung kann die oftmals schwierige Beurteilung wo sich der Ort der Verwaltung tatsächlich befindet ausgespart werden.⁷⁹

Bedenkt man das umfangreiche Prüfungsverfahren bei ausländischen Stiftungen im Allgemeinen, fällt diese Liste an Kriterien sehr prägnant aus. Ob nun zB eine liechtensteinische Stiftung iSd Typenvergleichs einer österreichischen Stiftung oder sonstigen Körperschaft vergleichbar ist, räumt der Abkommenstext wenig Platz ein. Der Gesetzgeber beschränkt sich in Art 2 Abs 2 lit b Steuerabkommen auf die Eingrenzung auf „*in Liechtenstein verwaltete Vermögensstrukturen mit Rechtspersönlichkeit*.“ Vordergründig scheint demnach hier die Anknüpfung an die ausländische Rechtsordnung bei diesem Schritt entscheidend zu sein. Eine weitergehende Prüfung ob nun tatsächlich die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen

⁷⁹ Vgl Precht-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang in Leitner, Finanzstrafrecht 83 (88).

Privatstiftung gegeben ist, dürfte damit nicht zur Anwendung gelangen.⁸⁰ Die Tatsache, dass dem Stifter bzw Begünstigten nach liechtensteinischem Recht sehr viel weitergehende Einflussmöglichkeiten zumindest offen stehen als sie nach österreichischem Recht zulässig sind, ist für sich genommen kein Ausschlusskriterium. Diese Herangehensweise dürfte daher gegen einen generell-abstrakten Typenvergleich sprechen.

Inhaltlich sind die drei Kriterien wie folgt kritisch zu würdigen:

Versteht man den Begriff „intransparent“ im Sinne der Zurechnung, so kommt es hier nur auf die drei erwähnten, allerdings kumulativ zu erfüllende Kriterien an. Auffällig ist, dass das 1. Kriterium eine Intransparenz dann versagt, wenn der Stifter, ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person Mitglied im Stiftungsrat ist. Das ist bemerkenswert, ist es doch gem § 15 PSG einem Stifter durchaus erlaubt Mitglied des Stiftungsvorstands zu sein, sofern nicht er selbst oder ihm verwandtschaftlich verbundene Personen iSd § 15 Abs 2 PSG gleichzeitig Begünstigte sind. Allein dadurch ist bereits eine Ungleichbehandlung zur österreichischen Privatstiftung zu erkennen. Dies wäre noch mehr der Fall sollte der Begriff der nahestehenden Person weiterreichender zu verstehen sein und zB auch nicht mit dem Stifter verwandte Personen, zu denen er aus sonstigen Gründen ein Naheverhältnis aufweist, umfassen. Nach dem Grundsatz der abkommensautonomen Auslegung ist ein Rückgriff auf innerstaatlichen Normen wie zB § 15 Abs 2 PSG oder § 25 BAO schließlich nicht möglich um den Begriff der nahestehenden Person einzugrenzen, weshalb es hier wohl auf eine Beurteilung des Einzelfalls mit Blick auf die Unabhängigkeit des Stiftungsvorstands ankommen wird.⁸¹

Auch die Mitgliedschaft des Stifters, Begünstigten oder diesen nahestehende Personen in einem Gremium, dass gegenüber dem Stiftungsrat ein Weisungsrecht innehat weist im Vergleich zur Behandlung österreichischer Privatstiftungen einige Unterschiede auf. Zunächst bleibt auch hier abzuwarten, was unter dem Begriff der Weisung genau zu verstehen ist. Punktuelle „Weisungen“ im Sinne von Zustimmungsrechten, welche nach Art oder Betragshöhe eines Geschäftes abgegrenzt sind und jedenfalls den Vorstand nicht zum reinen Vollzugsorgan degradieren, dürften auch hier iSd Rechtsprechung des OGH und VwGH nicht der

⁸⁰ Vgl *Frommelt/Kirchmayr/Schuchter*, SWK 2014, 948 (949).

⁸¹ *Precht-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 83 (95).

Intransparenz schädlich sein.⁸² Bemerkenswert ist aber, dass das Steuerabkommen die Frage der Mehrheitsverhältnisse in einem solchen Gremium völlig ausklammert. Selbst wenn die vorgenannten Personen daher nicht die Mehrheit innehaben, könnte allein deren Mitgliedschaft der Intransparenz schädlich sein. Hingegen dürften umfassende Weisungsrechte eines Gremiums, das sich nicht aus den vorgenannten Personen zusammensetzt, im Gegensatz zu den Regelungen des PSG unproblematisch sein.

Auch das 2. Kriterium findet in der Behandlung der österreichischen Privatstiftung nur teilweise Deckung. Dort ist gem PSG eine Abberufung aus willkürlichen Gründen nicht zulässig wobei es hier auch gar nicht erst auf die Stellung als Stifter, Begünstigten oder diesen nahestehenden Personen ankommt. In dieser Hinsicht dürften die Regelungen des Steuerabkommens daher etwas weniger streng ausfallen. Es ist denk möglich, dass ein willkürliches Abberufungsrecht eines Gremiums, dem keine der vorgenannten Personen angehören, zumindest theoretisch unproblematisch sein könnte.

Schließlich ist zumindest das 3. Kriterium inhaltlich im Einklang mit der österreichischen Rechtsordnung mit Bezug zu österreichischen aber auch ausländischen Stiftungen. Eine steuerrechtliche Intransparenz kann bei Vorliegen eines Mandatsvertrags regelmäßig nicht angenommen werden. Deutlich umstrittener dürfte die Frage sein wen zur Frage des Vorliegens eines konkludenten Mandatsvertrags die Beweislast treffen wird.

Auch das Steuerabkommen weist in Art 32 Steuerabkommen eine Missbrauchsbestimmung auf. Zwar wird grundsätzlich die Freiheit einer Person ihr Vermögen in welchem Staat auch immer zu veranlagern anerkannt. Allerdings werden liechtensteinische Zahlstellen gem Art 32 Abs 2 Steuerabkommen *„künstliche Strukturen, bei denen sie wissen, dass einziger oder hauptsächlicher Zweck die Umgehung der Besteuerung von Vermögenswerten nach den Bestimmungen dieses Abkommens ist weder selbst verwalten noch deren Verwendung unterstützen.“* Eine solche Zahlstelle liegt bei einer liechtensteinischen Familienstiftung regelmäßig vor, weil zumindest ein liechtensteinischer Treuhänder mit einer Bewilligung nach Art 180a PGR zwingend Mitglied des Verwaltungsorgan sein muss und somit als Organzahlstelle iSd Art 2 Abs 1 li e Steuerabkommen angesehen wird. Verstößt die Zahlstelle gegen diese Bestimmung ist sie, obwohl eigentlich die betroffene Person zB der Stifter oder Begüns-

⁸² Vgl Fraberger, ZFS 2017, 106 (109).

tigte Steuerschuldner ist und bleibt, zur Zahlung der umgangenen Steuer iSd Art 18 Steuerabkommen an die zuständige liechtensteinische Behörde, welche diesen Betrag dann an die österreichische Behörde weiterleitet, verpflichtet. Bei einer tatsächlichen Doppelzahlung erfolgt eine Rückerstattung. Die Steuerzahlung durch die Zahlstellen kommt jedoch gem Art 32 Abs 4 Steuerabkommen nur dann zum Tragen „*wenn im konkreten Einzelfall eindeutige und direkte Beweise vorliegen.*“

Die Ausgestaltung der Missbrauchsbestimmung ist jener des § 22 BAO durchaus nachempfunden. Im Vordergrund steht auch hier eine rechtliche Gestaltung deren wesentlicher bzw hauptsächlichlicher Zweck die Erzielung von Steuerersparnissen ist. Etwas anders und vielleicht präziser ist die Bestimmung des Art 21 Abs 4 Steuerabkommen wonach von Missbrauch nur bei Vorliegen von „*eindeutigen und direkten Beweisen*“ auszugehen ist. § 22 BAO hingegen negiert den Missbrauch sofern triftige wirtschaftliche Gründe, welche die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, vorliegen. Ob nun die Beweislast der Behörde oder der betroffenen Person obliegt bzw im welchen Ausmaß Letztere eine Beweisvorsorge trifft scheint nicht eindeutig geklärt.

Lochmann jedenfalls argumentiert, dass zusätzlich zur Erfüllung der Intransparenzkriterien gem Art 2 Abs 2 lit b Steuerabkommen aussersteuerliche Gründe stichhaltig durch den Steuerpflichtigen bewiesen werden müssen. Dabei folgt er inhaltlich der von der Finanzverwaltung in Rz 21 StiftR 2009 aufgestellten widerlegbaren Transparenzvermutung auf Basis von Erfahrungswerten. Seiner Ansicht nach sind liechtensteinische Stiftungen regelmäßig als Bankkonten des Stifters anzusehen und entfalten demnach keinerlei Abschirmwirkung. Es müsse sowohl die Missbrauchsbestimmung des Steuerabkommens als auch unabhängig davon jene der BAO zur Anwendung kommen. Schließlich können nicht die innerstaatlichen Missbrauchsbestimmungen, welche stets anzuwenden seien, durch andere Regeln unterlaufen werden. Im Zusammenspiel mit den Intransparenzkriterien bezeichnet *Lochmann* das Steuerabkommen daher mangels methodischen Vorgehens als defekt.⁸³

In ihrer Replik streichen *Frommelt/Kirchmayr/Schuchter* iSd Gleichbehandlungsthese heraus, dass die Errichtung einer liechtensteinischen Stiftung für sich genommen keinen Missbrauch konstituieren könne. Man dürfe nicht außer Acht lassen, dass auch die österreichische Privat-

⁸³ *Lochmann*, SWK 2014, 795 ff.

stiftung zumindest in der Vergangenheit steuerliche Vorteile aufweisen konnte. Auch lägen regelmäßig eine Vielzahl von denkbaren aussteuerlichen Gründen für die Errichtung einer Stiftung auch im Ausland vor, weshalb ein automatischer Missbrauch bei gem Steuerabkommen als intransparent einzustufenden Familienstiftungen zurückzuweisen sei.⁸⁴

Die Vorschriften des Art 2 Abs 2 lit b Steuerabkommen zur Intransparenz behandeln naturgemäß die Frage, wer letztlich die Entscheidungsgewalt über die Stiftung innehat. Zumindest im Bezug zu liechtensteinischen Stiftungen hat der Gesetzgeber hier klar und kumulativ zu erfüllende Kriterien aufgestellt, die von der Behandlung einer österreichischen Privatstiftung aber teilweise abweichen dürften. Dies deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber hier einen eigenständigen Standard zur Prüfung der Intransparenz wollte.⁸⁵ Hingegen findet man aber in den österreichischen Erläuterungen zum Steuerabkommen den Verweis, dass die Intransparenzkriterien dem österreichischen Recht entsprechen.⁸⁶

4.5 Fazit

Vor diesem Hintergrund können die jüngere Judikaturlinie des VwGH, die Anmerkungen des *anonymen Verfassers* und Fragstellungen von *Zorn* als Hinweis verstanden werden, die allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung durch gesetzgeberische Eingriffe nicht als ausgehebelt anzusehen. Der Senatspräsident sieht es als unstrittig an, dass die österreichischen Zurechnungsregelungen zB über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern gem § 24 BAO für die österreichische Steuerveranlagung auch dann maßgeblich bleiben, wenn gem Steuerabkommen eine liechtensteinische Stiftung als Körperschaft zu behandeln sei.⁸⁷

Die vom VwGH angedeutete zukünftige Vorgehensweise sämtliche Sachverhalte iZm ausländischen Stiftungen nach den Grundsätzen der Einkünftezurechnung iSd *Rupp'schen* Markteinkommenstheorie zu beurteilen, ist für sich genommen überzeugend. Ein solcher Zugang würde sich stimmig in ein Konzept von allgemein stets gültigen Zurechnungsregeln einfügen, welches sich über die gesamte steuerliche Rechtsordnung stülpt. Dabei wäre es aber sinnvoll die Einkünftezurechnung im Zusammenspiel mit dem Typenvergleich vorzunehmen. Es liegt

⁸⁴ *Frommelt/Kirchmayr/Schuchter*, SWK 2014, 948 ff.

⁸⁵ Vgl zB *Precht-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang* in *Leitner*, Finanzstrafrecht, 83 (94).

⁸⁶ ErläutRV 2151 BlgNR 24. GP 11.

⁸⁷ *Zorn*, RdW 2018, 390 (391).

dem Verfasser fern ein absolutes Primat der gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsform zu suggerieren, welches stets die allgemeinen Einkünftezurechnungsregeln überdeckt. Ein solcher Vorrang sollte den gesetzlich verankerten Sonderzurechnungsvorschriften vorbehalten bleiben. Gleichwohl muss aber an die grundsätzliche Anknüpfung des Körperschaftsteuerrechts an die Rechtsform gem § 1 KStG erinnert werden. Dieser Grundsatz gilt auch für mit der österreichischen Privatstiftung vergleichbare ausländische Stiftungen. Eine die entscheidenden Wesensmerkmale der Privatstiftung berücksichtigende Einkünftezurechnung dürfte nicht in sich widersprüchlich sein. Auch könnte so ein konzeptionell nicht ganz schlüssiger Rückgriff⁸⁸ auf das wirtschaftliche Eigentum nach § 24 BAO vermieden werden.

Völlig verständlich ist, weshalb sich der Senatspräsident an den kumulativ vorzuliegenden Kriterien des Steuerabkommens stößt. Wie kann argumentiert werden, dass allein die Tatsache, dass der Stifter im Stiftungsvorstand sitzt, die Transparenz der liechtensteinischen Stiftung nach sich zieht wenn das doch im Widerspruch zur Behandlung der österreichischen Privatstiftung steht? Der Verweis in den Erläuterung zum Steuerabkommen⁸⁹ es handle sich dabei um Kriterien, die ohnehin dem originär österreichischen Recht entsprechen, mutet dann tatsächlich etwas ungewöhnlich an. Sollte das daher als erster Ansatz zur Entwicklung gesetzgeberisch verankerter spezieller Zurechnungsregeln für ausländische Stiftungen betrachtet werden, könnte das tatsächlich eine Reihe von Bedenken hervorrufen, insbesondere im Vergleich zur österreichischen Privatstiftung.

5 Conclusio

Über viele Jahrzehnte war das aus dem „Venezuela-Urteil“ des RFH entwickelte dreistufige Prüfungsverfahren bei der steuerlichen Behandlung ausländischer Stiftungen dominant. Seit Einführung des Privatstiftungsgesetz 1993 steht für den Typenvergleich ein naheliegendes und praktikables Vergleichsobjekt zur Verfügung. Zu den Grenzen der für eine steuerliche Abschirmwirkung zulässigen Einflussnahme von Stifter und Begünstigten auf eine österreichische Privatstiftung liegt inzwischen eine einschlägige und reichhaltige Rechtsprechung des OGH und VwGH vor. Im Sinne der Gleichbehandlungsthese ist eine ausländische Stiftung

⁸⁸ Vgl *Ruppe in Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² 7 (29).

⁸⁹ ErläutRV 2151 BlgNR 24. GP 11.

nicht anders als eine inländische zu behandeln. Das gilt auch für die in einem zweiten Schritt durchzuführende Überprüfung der Einkünftezurechnung.

In 2015 hat der VwGH erstmals iZm der Intransparenz bzw Transparenz liechtensteinischer Stiftungen klar Stellung bezogen. In einem weiteren Erkenntnis 2018 hat der VwGH diese Rechtsprechung gefestigt und auch etwas erläutert. Im Schrifttum überwiegt die positive Resonanz iZm den als Sturz der umstrittenen Transparenzvermutung wahrgenommenen Aussagen des VwGH. Aber auch zur Einkünftezurechnung bei ausländischen Stiftungen im Allgemeinen lassen sich aus den insgesamt vier Judikaten beachtenswerte Überlegungen der Höchststrichter ableiten.

Nach seiner jüngeren Rechtsprechung wird der VwGH bei der Beurteilung ausländischer Stiftungen wohl in Zukunft den Typenvergleich aussparen und vorrangig auf die Regeln der Einkünftezurechnung nach allgemeinen Grundätzen abstellen. Allerdings gilt es dabei zu beachten, dass die auf der Markteinkommenstheorie von *Ruppe* beruhenden allgemeinen Grundsätze der Zurechnung nicht so ohne weiteres auf Körperschaften im Allgemeinen bzw von der Rechtsform der Privatstiftung abstrahiert angewendet werden sollten. Ob die allgemeinen Zurechnungsregeln als allgemeines und alleiniges Instrument bei der Beurteilung ausländischer Stiftungen ausreichend sind, scheint auf den ersten Blick etwas Unbehagen auszulösen. Der VwGH bzw auch sein Senatspräsident artikulieren hier beispielsweise ein Spannungsverhältnis zur Behandlung der Einmann-GmbH, wodurch sich der in der jüngeren Rechtsprechung bemühte Rückgriff auf die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums gem § 24 BAO erklären lässt, der bei Vorliegen von Einkünften aus Kapitalvermögen ein offenbar befriedigendes Ergebnis liefert.

Weshalb die Anwendung der Zurechnungskriterien nach der *Rupp'schen* Markteinkommens- theorie dennoch bei ausländischen Stiftungen treffsicher ist, wird nur im Zusammenhang mit der Vornahme eines Typenvergleichs ersichtlich. Der Typus der österreichischen Privatstiftung zeichnet sich entscheidend durch die unabhängige Leitung dieses eigentümerlosen Rechtsträgers aus. Es kommt daher gesellschaftsrechtlich auf die Frage an, wem die Letztentscheidungskompetenz zukommt. Die für die Begründung als Körperschaftsteuersubjekt wesentliche Anknüpfung an die Rechtsform fügt sich – zumindest in diesem Fall – sehr stimmig in das von *Ruppe* begründete System der Einkünftezurechnung. Solange sich eine österreichische Privatstiftung bzw die ihr nahestehenden Personen innerhalb der von den Sicherungsein-

richtungen des PSG vorgegebenen Grenzen bewegt, ist eine abweichende Zurechnung daher nicht denkbar.

Ist die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Stiftung gegeben, muss im Sinne der auch vom VwGH bestätigten Gleichbehandlungsthese von einer abweichenden Zurechnung abgesehen werden. Fehlt es an der Vergleichbarkeit, kann folgerichtig nur von einer Treuhandenschaft auszugehen sein. Die im Innenverhältnis beim Treugeber verbleibende Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle begründet in solchen Fällen die abweichende Einkünftezurechnung, wodurch ein dogmatisch nicht ganz korrekter Rückgriff auf das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO unterbleiben kann. In dieser Vorgehensweise vermag der Verfasser kein Spannungsverhältnis im Bezug zur für sich genommen unschädlichen Einflussnahme des Gesellschafter-Geschäftsführers der Einmann-GmbH ausmachen.

Vielleicht wird aber auch die neue Judikaturlinie des VwGH den Gesetzgeber dazu bewegen spezielle Zurechnungsvorschriften iZm ausländischen Stiftungen niederzulegen. Hierfür könnte die deutsche Rechtsordnung als Inspirationsquelle dienen und der § 15 AStG als Vorbild herangezogen werden, welcher eine widerlegbare Transparenzvermutung gesetzlich normiert. Vielleicht bleiben die im Steuerabkommen festgeschriebenen Kriterien aber auch ein, den besonderen Umständen geschuldeter, Einzelfall. Sollten sie jedoch als Ausgangspunkt für weitere, allgemein gültige Zurechnungsregeln im Gesetzesrang dienen, dürften diese aber sehr wohl in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Behandlung der österreichischen Privatstiftung stehen ganz gleich ob man eine primär gesellschaftsrechtlich orientierte Sichtweise oder die Anwendung der allgemeinen Zurechnungsgrundsätze bemüht. Die durch die Gruppenbesteuerung erfolgte Durchbrechung des Trennungsprinzips beweist aber, dass der Gesetzgeber für dogmatisch nicht ganz korrekte Zurechnungssysteme durchaus zu gewinnen ist.

6 Literaturverzeichnis

6.1 Monografien und Kommentare

Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2015).

Arnold, Privatstiftungsgesetz Kommentar³ (2013).

Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013).

Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht: Systematische Kommentierung² (2009).

Bodis, Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften: 3. Zurechnung im KStG (2011).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Einkommensteuergesetz²⁰ (2018).

Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz² (2016).

6.2 Beiträge in Sammelwerken

Precht-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang, Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2013 (2014), 83.

Ruppe, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² (1979) 7.

6.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Arnold, Zurechnung von Einkünften bei der Privatstiftung, *ecolex* 2002, 646.

Beiser, Die ertragsteuerliche Zurechnung bei Stiftungen in Liechtenstein nach der Ruppe-Formel, *RdW* 2012, 694.

Bieber/Finsterer/Lehner, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich, *ZfS* 2009, 31.

Bodis/Ludwig, Steuerlicher Durchgriff durch ausländische „Körperschaften“ *RdW* 2013, 621.

Cupal/Petutschnig, Von der pauschalen Betrachtung des Einzelfalls – Sind wirklich alle liechtensteinischen Stiftungen transparent? *RdW* 2012, 627.

Fraberger, VwGH: Grundsatzaussagen zur steuerlichen Abschottungswirkung von liechtensteinischen Stiftungen, *ZfS* 2015, 81.

Fraberger, Der steuerliche Durchgriff durch die österreichische und liechtensteinische Privatstiftung in der österreichischen Betriebsprüfungspraxis – Divergenz zur finanzgerichtlichen Rechtsprechung? *ZfS* 2017, 106.

Fraberger/Eberl, Ausländische Stiftung und Abgabenhinterziehung - Automatismus oder Einzelfallanalyse? *Miscellen zu VwGH 23.6.2009 und OGH 19.3.2009*, *GeS* 2009, 275.

Fraberger/Petriz, Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, *RdW* 2008, 299.

Fraberger/Petritz/Eberl, Wenn Stifter ins Ausland stiften gehen..., SWK 2008, 86.

Frommelt/Kirchmayr/Schuchter, Alle liechtensteinischen Stiftungen missbräuchlich? SWK 2014, 948.

Hammer/Petritz, EU-Familienstiftungen im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2009, 435.

Kreuz/Leiter, VwGH entscheidet zur Intransparenz von liechtensteinischen Stiftungen, WT 2015, 74.

Lang, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen? ÖStZ 2011, 107.

Leitner-Bommer/Radler, Der Begünstigtenbeirat – Zulässigkeit und Schranken, ZFS 2014, 3.

Lochmann, Missbrauchsbestimmungen und liechtensteinische Strukturen, SWK 2014, 795.

Mayr, Zwischengeschaltete GmbH steuerlich anzuerkennen? RdW 2009, 877.

Mayr, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anzuerkennen? RdW 2012, 433.

oV, VwGH zu Einkünften Liechtensteinischer Stiftungen, RdW 2015, 252.

Petritz, Österreichische (Höchst-)Gerichte entscheiden zu liechtensteinischen Stiftungen aus steuerlicher Sicht, PSR 2015, 71.

Toifl, Nochmals: Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008, 428.

Wiesner, Die Privatstiftung im Abgabenrecht, RdW 1993, 344.

Wiesner, Zurechnung von liechtensteinischen Stiftungseinkünften an den Stifter, RWZ 2015, 108.

Zorn, VwGH: Wirtschaftliches Eigentum bei Treuhandvertrag, RdW 2018, 736.

Zorn, VwGH: Nochmals Kapitaleinkünfte liechtensteinischer Stiftungen, RdW 2018, 390.

6.4 Judikatur

BFG 16.12.2016, RV/7101892/2015.

BFH 23.6.1992, IX R 182/87.

BFH 22.12.2010, I R 84/09.

OGH 26.4.2001, 6 Ob 60/01v.

OGH 13.3.2008, 6 Ob 49/07k.

OGH 9.9.2013, 6 Ob 139/13d.

OGH 29.6.2015, 6 Ob 95/15m.

OGH 19.4.2017, 6 Ob 37/17k.

RFH 12.2.1930, VI A 899/27.

VwGH 20.9.1988, 87/14/0167.

VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

VwGH 23.6.2009, 2006/13/0183.

VwGH 29.9.2010, 2005/13/0079.

VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105.

VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149.

VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003.

VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033.

VwGH 30.6.2015, 2012/15/0165.

VwGH 25.4.2018, 2017/13/0004-3.

6.5 Gesetzesmaterialien

ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP.

ErläutRV 2151 BlgNR 24. GP.

6.6 Richtlinien und Erlässe

BMF vom 23.4.2008, Vermögenszurechnungen bei Liechtensteinischen Stiftungen, SZK-010216/0073-ESt/2008.

BMF vom 15.1.2018, Beteiligung an einer in Italien steuerlich transparent behandelten italienischen Kapitalgesellschaft, EAS 3394, BMF-010221/0342-IV/8/2017.

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ BMF-010200/0024-IV/6/2019 vom 14.5.2019.

BMF, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, GZ BMF-010216/0002-IV/6/2018 vom 29.3.2018.

BMF, Stiftungsrichtlinien 2001, GZ BMF-010216/0135-VI/6/2005 vom 2.1.2006.

BMF, Stiftungsrichtlinien 2009, GZ BMF-010200/0011-VI/6/2009 vom 16.11.2009.

Zusammenfassung / Abstract

In seiner jüngeren Judikaturlinie ab 2015 weicht der VwGH von der gängigen Methode zur Behandlung ausländischer Stiftungen im Ertragsteuerrecht ab. Im Zentrum steht die Frage des steuerlichen Durchgriffs durch eine ausländische Stiftung, wem diese steuerlich zuzurechnen bzw ob die Stiftung als transparent oder intransparent einzustufen ist. Bislang war zunächst festzustellen ob eine ausländische Stiftung überhaupt als Steuerrechtssubjekt in Frage kommt (Typenvergleich). In einem zweiten Schritt galt es zu ermitteln wem das Vermögen bzw die Erträge der Stiftung steuerlich zuzurechnen sind. Zuletzt war auch zu überprüfen ob nicht ein Missbrauch iSd § 22 BAO vorliegt. Stattdessen stellt der VwGH nun vorrangig auf die ursprünglich für den Bereich des Einkommensteuerrechts entwickelten allgemeinen Zurechnungsregeln ab und insbesondere das wirtschaftliche Eigentum am Stiftungsvermögen.

Die vorliegende Arbeit erforscht den Kontext und die zu Grunde liegenden Überlegungen hinter diesem methodologischen Wechsel in der Rechtsprechung. Ausgangspunkt hierfür ist zunächst die ertragsteuerliche Behandlung der österreichischen Privatstiftung nach österreichischem Steuerrecht. Im darauffolgenden Abschnitt wird die Entwicklung des Prüfungsverfahrens bei ausländischen Stiftungen iSd Gleichbehandlungsthese des KStG aufgearbeitet. Anschließend wird die höchstgerichtliche Rechtsprechung von OGH und VwGH iZm in- und ausländischen Stiftungen eingehend untersucht.

Die kritische Auseinandersetzung mit der jüngeren Judikaturlinie deckt die dogmatischen Reibungspunkte der neuen Herangehensweise des VwGH auf. Die Fokussierung allein auf die allgemeinen Grundsätze der Einkünftezurechnung kann losgelöst von der Anknüpfung an die Rechtsform hier nicht zu einem dogmatisch schlüssigen Ergebnis führen. Das Ausklammern des Typenvergleichs verursacht daher ein an sich vermeidbares Spannungsverhältnis zur Behandlung inländischer Kapitalgesellschaften. Der Vergleich zum Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein zeigt jedoch auch die konzeptionell unterschiedlichen Ansätze von Gesetzgeber einerseits und Rechtsprechung andererseits auf, welche diesem Antagonismus zu Grunde liegen.

In 2015, the Austrian Administrative Court (VwGH) departed from the established methodology of treating foreign foundations with regard to the taxation of their income. The key aspects in this matter are the issue of fiscal transparency and the assignment of a foundation's income in terms of taxation. In the past, the first step in addressing this issue was to ascertain if a type of structure can at all be considered a taxable entity within the framework of Austrian corporate tax law. Subsequently, the correct assignment of income and finally, the possibility of abusive tax avoidance had to be examined. The Administrative Court, however, now mainly applies the general rules of the assignment of income doctrine – originally developed with regard to the taxation of individuals – and in particular, the concept of economic ownership.

This study presents the context and reasoning behind this change of methodology in recent court decisions. Its starting point is the taxation of Austrian foundations according to Austrian tax law. It then reviews the development of procedures regarding foreign foundations in accordance with the equal treatment principle of corporate tax law. This segment is followed by a comprehensive analysis of the supreme courts' decisions with regard to Austrian and foreign foundations.

The critical review of the latest case-law reveals the dogmatic points of conflict as a result of the Administrative Court's change of methodology. The focus on the general principles of the assignment of income doctrine without regard for the legal character of the entity in question fails to provide a dogmatically correct solution. Omitting the first step of identifying the type of structure causes an unnecessary tension among the treatment of Austrian corporate entities. The comparison with the provisions of the tax treaty between Austria and Liechtenstein, furthermore, exposes conceptual differences between the judiciary and the legislative bodies at the core.