

# Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen?

Im Schrifttum wurde zuletzt darüber diskutiert, ob durch liechtensteinische Stiftungen für Zwecke des österreichischen Ertragsteuerrechts „durchgegriffen“ werden könne. Der Beitrag legt dar, dass dies unzulässig ist. Stattdessen sind die Grundsätze der Einkünftezurechnung fruchtbar zu machen.

## 1. Die Auffassung des BMF als Ausgangspunkt der Diskussion und der weitere Gang der Untersuchung

Liechtensteinische Stiftungen stehen seit einiger Zeit im Blickwinkel der öffentlichen Aufmerksamkeit. Die steuerliche Fachdiskussion hat sich an einer Äußerung des BMF entzündet:<sup>1)</sup> „Bei vermögensverwaltenden Stiftungen geben die Erfahrungen mit Liechtenstein Anlass zur Vermutung, dass die Zurechnung des Vermögens weiterhin zum Stifter und nicht zu der liechtensteinischen Stiftung erfolgt.“ *Martin Pröll* bezeichnet diese Annahme als – seines Erachtens rechtlich offenbar zulässige – „Vermutungsbasis“, die der Steuerpflichtige, den dabei eine „erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgeverpflichtung“ trafe, zu widerlegen hätte. Er unterscheidet zwischen „kontrollierten“ Stiftungen und Ermessensstiftungen in Liechtenstein. Bei kontrollierten Stiftungen soll es zur Besteuerung der Einkünfte bei der „hinter“ der Stiftung stehenden Person kommen, wobei er dazu – eng miteinander verwobene – Überlegungen sowohl zum Typenvergleich als auch zur Einkünftezurechnung anstellt.<sup>2)</sup>

Wer untersuchen will, ob und inwieweit in Österreich Erträge liechtensteinischer Stiftungen bei „dahinter“ stehenden Personen besteuert werden können, muss zunächst zwischen der Anerkennung einer liechtensteinischen Stiftung als österreichisches Steuerrechtssubjekt und der Zurechnung der Einkünfte zu ihr unterscheiden. Kommt ein Rechtsträger nicht einmal als Steuerrechtssubjekt in Betracht, können ihm auch keine Einkünfte zugerechnet werden. Handelt es sich um ein Steuerrechtssubjekt, ist zu klären, ob und welche Einkünfte ihm zuzurechnen sind.<sup>3)</sup> Von diesen materiell-rechtlichen Fragen sind wiederum die verfahrensrechtlichen Überlegungen zu trennen. Anhand des Verhältnisses zwischen dem Amtswegigkeitsgrundsatz und der Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung ist zu klären, ob und in welchem Ausmaß die Behörde oder der Steuerpflichtige die maßgebenden Kriterien nachzuweisen haben.

## 2. Die liechtensteinische Stiftung als Körperschaft nach § 1 KStG

Die österreichische Steuerrechtsordnung fragt an mehreren Stellen, ob ausländische Rechtsträger mit bestimmten inländi-

schen Körperschaften vergleichbar sind.<sup>4)</sup> Im hier vorliegenden Zusammenhang besonders bedeutsam ist die Regelung des § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG, die „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind“, in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterwirft. Eine andere Formulierung hat der Gesetzgeber in § 10 KStG gewählt: Unter die Definition einer internationalen Schachtelbeteiligung fallen Beteiligungen an bestimmten unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften, „die einem inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind“. Begünstigt sind bestimmte Formen der Beteiligung „an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind“. Von § 27 Abs 5 Z 7 EStG sind Zuwendungen „von ausländischen Stiftungen oder Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind“, erfasst. In § 2 Abs 1 lit a StifEG ist sogar eine zweifache Vergleichbarkeitsprüfung angeordnet: Der erhöhten 25%igen Stiftungseingangssteuer unterliegen bestimmte Zuwendungen, wenn „die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz oder einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Stiftung vergleichbar ist“.

Die nach § 10 Abs 2 Z 1 KStG maßgebenden Kriterien werden häufig aus § 1 KStG abgeleitet.<sup>5)</sup> § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG verlangt aber die Vergleichbarkeit mit „einer inländischen juristischen Person“, während in § 10 Abs 2 Z 1 KStG von ausländischen Körperschaften die Rede ist, die mit „einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind“. Wenn der VwGH für Zwecke der Vorschrift des § 10 Abs 2 Z 1 KStG davon ausgeht, dass die Vergleichbarkeit mit der Begründung verneint werden kann, dass die ausländische Gesellschaft „mit ihren Erträgen keiner Besteuerung unterliege“,<sup>6)</sup> ist daher keineswegs zwingend anzunehmen, dass diese – allerdings auch im Kontext des § 10 KStG wenig überzeugende<sup>7)</sup> – Auf-

1) Vgl BMF 23. 4. 2008, GZ SZK-010216/0073-EST/2008; vgl dazu auch – etwas abgeschwächt – StfR 2009, Rz 21: „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“.

2) Pröll, „Steuerlicher Durchgriff“ bei liechtensteinischen Familienstiftungen – Begründung der „Transparenzvermutung“, ÖStZ 2009, 524 (524 ff).

3) Zutreffend H. Loukota in Marchgraber, SWI-Jahrestagung: Ausschüttung aus einer dänischen Privatstiftung, SWI 2010, 325 (327 f).

4) Vgl Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch (2010) 1/41; vgl den Überblick bei Steiner, Einstufung ausländischer Gesellschaftsformen – „Typenvergleich“ (Teil 1), ÖStZ 2007, 160 (160 ff). Zum Typenvergleich liechtensteinischer Familienstiftungen vgl Fraberger/Petritz, Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008, 299 (300 ff); Fraberger/Petritz/Eberl, Wenn Stifter ins Ausland stiften gehen ..., SWK 2008, T 86 (T 88 ff); Frank/Prendinger, Die Besteuerung ausländischer Stiftungen und der Typenvergleich, in Lang/Weinzierl (Hrsg), Europäisches Steuerrecht – Festschrift Rödler (2010) 237 (238 ff); Lechner/Lechner, Liechtensteinische Stiftungen im österreichischen Steuerrecht, in Lang/Weinzierl (Hrsg), Europäisches Steuerrecht – Festschrift Rödler (2010) 535 (535 ff).

5) So offenbar auch Steiner, ÖStZ 2007, 161 ff, der allgemein von den „Kriterien für den Typenvergleich“ spricht und nicht nach den verschiedenen Regelungen differenziert.

6) Vgl VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176.

7) Vgl die Kritik bei Kofler/Postl, Das „Hong Kong-Erkenntnis“ des VwGH, ecollex 2005, 557 (558); Preining, VwGH zu Beteiligungserträgen aus einer Hongkong-Gesellschaft – Ist die Besteuerung im Ausland ein Kriterium für den Typenvergleich?, ÖStZ 2006, 14 (15 f).

fassung auch auf den in § 1 KStG geforderten Typenvergleich durchschlägt.<sup>8)</sup>

Dies gilt auch für die in § 27 EStG geforderte Vergleichbarkeit. Zur früheren Fassung des § 27 Abs 1 Z 7 EStG, in der von „Privatstiftung“ die Rede war,<sup>9)</sup> ließ der VwGH offen, ob dieser Ausdruck – zumindest in unionsrechtskonformer Interpretation – auch die Erfassung ausländischer Rechtsträger ermöglicht und gab für diesen Fall die maßgebenden Kriterien an, nach denen ein dänischer Fonds als vergleichbar qualifiziert wurde:<sup>10)</sup> „Von diesem Inhalt der Stiftungsurkunde und der sich daraus ergebenden Begünstigtenregelung ausgehend ist zunächst klar, dass der hier zu beurteilende Fonds auch ‚eigennützig‘ ist und insofern einer ‚eigennützig‘ österreichischen Privatstiftung [...] entspricht. Des Weiteren ergibt sich, dass es sich zwar um eine gewerbetreibende Stiftung im Sinn des (dänischen) Gesetzes über gewerbetreibende Stiftungen – EFL handelt [...], weil (jedenfalls) bestimmender Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausgeübt wird [...]. Der Fonds darf aber (siehe § 5 der Satzung) keine eigene ‚gewerbetreibende Tätigkeit betreiben‘, weshalb seiner konkreten Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung auch § 1 Abs. 2 Z 1 PSG – demnach darf eine Privatstiftung nicht eine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, ausüben – nicht entgegensteht. Im Übrigen erlangt eine gewerbetreibende Stiftung mit Eintragung im Register für gewerbetreibende Stiftungen Rechtspersönlichkeit [...] und ist für eine Stiftung nach dänischem Recht, wobei es sich um eine juristische Person ohne verbandsrechtliche Grundlage handelt, charakteristisch, dass ein vom Stiftungsvermögen unwiderruflich getrenntes Vermögen sowie eine im Verhältnis zum Stifter unabhängige Leitung (Vorstand) bestehen und dass sie einen oder mehrere bestimmte Zwecke verfolgt [...]. Auch insofern sind keine grundlegenden Strukturunterschiede zur österreichischen Privatstiftung auszumachen (vgl. deren Legaldefinition in § 1 Abs. 1 PSG)“. Interessant ist jedenfalls, dass der VwGH die Vergleichbarkeitsprüfung hier sowohl nach der konkreten Ausgestaltung der Stiftungsurkunde als auch nach den aus dem Privatstiftungsgesetz gewonnenen Kriterien vornimmt.

Die nach herrschender Auffassung für Zwecke des § 1 KStG maßgebende Vergleichbarkeitsprüfung geht auf das Venezuela-Urteil des RFH vom 12. 2. 1930 zurück.<sup>11)</sup> Der in Deutschland wohnhafte Beschwerdeführer war an einer venezolanischen Kommanditgesellschaft beteiligt, die in ihrem Sitzstaat Rechtspersönlichkeit hatte. Strittig war, ob der deutsche Fiskus die venezolanische KG als Steuerrechtssubjekt betrachten musste oder ob er sie als Mitunternehmerschaft behandeln durfte und deren Gewinne anteilig unmittelbar beim Gesellschafter besteuert werden durften.<sup>12)</sup> Unter Berufung auf das Venezuela-Urteil

des RFH wurden in der Lehre und der Verwaltungspraxis Kriterien entwickelt, die beim Typenvergleich gem § 1 KStG zu berücksichtigen sind:<sup>13)</sup>

- Unabhängigkeit des Bestands der Körperschaft von ihren Mitgliedern
- Gebundenes Kapital, das im Eigentum der Körperschaft selbst steht
- Beteiligung anderer Personen am Gesellschaftskapital
- Möglichkeit zur Mitwirkung an der Willensbildung der Gesellschaft für die Beteiligten im Rahmen von Gesellschafterversammlungen
- Im Grundsatz freie Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile
- Drittgorganshaft
- Zentralisierte Geschäftsführung und Vertretung, eine verbandsmäßige Organisation
- Keine persönliche Unternehmerinitiative der Mitglieder
- Rechtsfähigkeit der Körperschaft nach der ausländischen Rechtsordnung
- Beschränkung der Haftung der Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft
- Anspruch auf einen verhältnismäßigen Anteil am Gewinn soweit er zur Verteilung bestimmt ist
- Grundsätzlich zeitlich unbefristete Existenz der Körperschaft

die venezolanische Kommanditgesellschaft gehört, besteht zwischen dem deutschen und dem ausländischen Rechte ein grundsätzlicher Unterschied. Diese Gesellschaften sind nach deutschem Rechte keine juristischen Personen, sondern besondere, in vielen Beziehungen ähnlich wie eine juristische Person verselbständigte Rechtsgebilde, die als Gesamthandsgemeinschaften bezeichnet werden, während sie nach römischem Rechte unbestritten die Stellung juristischer Personen haben mit der Rechtsfolge, dass die juristische Person als solche Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens ist. Will man nun eine Offene Handelsgesellschaft (Kommanditgesellschaft) des romanischen Rechtes mit einer Offenen Handelsgesellschaft (Kommanditgesellschaft) des deutschen Rechtes als der wirtschaftlich unzweifelhaft entsprechenden Gesellschaftsform vergleichen, so wird den Abweichungen im einzelnen eine ganz verschiedene Bedeutung beizumessen sein. So wird – wenn man zB einen Vergleich zwischen einer romanischen und einer deutschen Offenen Handelsgesellschaft zum Zwecke einer Untersuchung der Eigentumsverhältnisse vornimmt, der Anerkennung der romanischen Gesellschaft als juristische Person entscheidende Bedeutung zukommen. Nun dient aber im vorliegenden Falle der Vergleich einem ganz anderen Zwecke, nämlich der Entscheidung der Frage, ob eine venezolanische Offene Handelsgesellschaft bzw Kommanditgesellschaft für die Zwecke des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes als selbständiges, der Körperschaftsteuer unterworfenen Rechtssubjekt anzusehen ist, oder ob die einzelnen Gesellschafter unmittelbar als Mitunternehmer der Einkommensteuer unterliegen. Zu einem vernünftigen Ergebnis wird man bei diesem Vergleiche nur kommen, wenn man eine Würdigung der venezolanischen Gesellschaft in ihrer Gesamtheit, unter Beachtung ihrer wirtschaftlichen Stellung und ihres rechtlichen Aufbaues nach venezolanischem Recht vornimmt. Ergibt sich dabei eine weitgehende Übereinstimmung mit dem Aufbau und der wirtschaftlichen Bedeutung einer deutschen offenen Handelsgesellschaft bzw Kommanditgesellschaft, bezüglich deren Einordnung in das System des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes die deutsche Gesetzgebung eine bestimmte Regelung getroffen hat, so wird man für das Steuerrecht die venezolanische Gesellschaft entsprechend zu behandeln haben. Man wird bei einem solchen Vergleich insbesondere darauf abstellen müssen, ob sich die betreffende ausländische Gesellschaft mehr dem Typ der Personalgesellschaft oder der Kapitalgesellschaft nähert, als deren Exponenten man einerseits die deutsche Offene Handelsgesellschaft, andererseits die deutsche Aktiengesellschaft ansehen kann, umso mehr als diese Unterscheidung im Grunde genommen auch für die gesetzliche Regelung der Besteuerung der Gesellschaften und Gesellschafter deutschen Rechtes (Mitunternehmen mit gewerblichem Einkommen bei Personalgesellschaften, Kapitalisten mit Einkommen aus Kapitalvermögen bei Kapitalgesellschaften) bestimmend war. Bei der erstgenannten Gesellschaftsart steht die Person der Gesellschafter im Vordergrund. Die Gesellschafter führen in der Regel die Geschäfte, haften persönlich und können ihre Gesellschaftsanteile nicht auf Dritte übertragen. Bei der Kapitalgesellschaft dagegen stehen die Gesellschafter der Gesellschaft mehr unpersönlich gegenüber. Sie haften den Gläubigern nicht persönlich, ihre Anteile sind übertragbar, an der eigentlichen Geschäftsführung sind sie auf Grund ihrer Stellung als Gesellschafter in der Regel nicht beteiligt. Ihre Stellung als Gesellschafter gründet sich weniger auf eine innere Verbundenheit mit den Mitgesellschaftern als auf das Bestreben, Kapital nutzbringend anzulegen. Nun treffen aber auf die venezolanische Offene Handelsgesellschaft alle typischen Merkmale einer Personalgesellschaft ebenso wie auf die deutsche offene Handelsgesellschaft zu und Entsprechendes gilt auch für die venezolanische Kommanditgesellschaft im Verhältnis zu der deutschen Kommanditgesellschaft mit der auch für die deutsche Kommanditgesellschaft zu machenden Einschränkung, dass die Kommanditgesellschaft an sich (soweit die Kommanditisten in Frage kommen) die wesentlichen Merkmale einer reinen Personalgesellschaft nicht mehr in gleichem Maße wie die Offene Handelsgesellschaft aufweist. Der Senat trägt daher keine Bedenken, die Gesellschafter einer venezolanischen Offenen Handelsgesellschaft bzw Kommanditgesellschaft einkommensteuerrechtlich den Gesellschaftern einer deutschen Offenen Handelsgesellschaft bzw Kommanditgesellschaft gleichzustellen, d.h. sie als Mitunternehmer [...] anzusehen und daher unmittelbar mit ihrem Anteil am Gewinn als gewerblichem Einkommen zur Einkommensteuer heranzuziehen.“

- 13) Vgl den Überblick bei Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG § 1 Rz 66.

8) Überzeugend auch Hohenwarter in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz Kommentar (2009) § 1 Rz 67, die auf die unterschiedlichen Wertungen hinweist, die hinter den verschiedenen Arten der Vergleichbarkeitsprüfung stehen.

9) Fassung vor BGBl I 2008/85.

10) VwGH 23. 6. 2009, 2006/13/0183.

11) RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444 (444 ff).

12) Die entscheidenden Passagen der Begründung des RFH lauteten wie folgt: „Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass grundsätzlich die Entscheidung über die einkommenssteuerrechtliche Behandlung einer ausländischen juristischen Person bzw. ihrer Gesellschafter im Einzelfalle nach den leitenden Gedanken des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes zu treffen ist. Man wird dabei in erster Linie zu untersuchen haben, ob die betreffende ausländische Gesellschaft sich mit einer Gesellschaft des deutschen Rechts vergleichen lässt. Nun gibt es natürlich zahlreiche ausländische juristische Personen, die ihrem Aufbau und ihrer Stellung im Wirtschaftsleben nach mit bestimmten juristischen Personen des deutschen Rechtes auf die gleiche Stufe gestellt und daher unbedenklich wie die entsprechenden deutschen Gesellschaften als Körperschaften im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes behandelt werden können. Bei anderen Personenvereinigungen dagegen, insbesondere bei den Offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften des romanischen Rechtes, zu denen auch

Während die herrschende Auffassung die Rechtsfähigkeit der Körperschaft nach der ausländischen Rechtsordnung somit als ein Kriterium unter mehreren heranzieht, haben sich im deutschen Schrifttum *Hintzen* und im österreichischen Schrifttum *Littich* dafür ausgesprochen, ausschließlich der zivilrechtlichen Beurteilung im anderen Staat zu folgen.<sup>14)</sup> Die Regelungen des Internationalen Privatrechts verweisen auf das Recht des Sitzstaats. Daher habe auch das Steuerrecht dieser Beurteilung aufgrund der im KStG vorzufindenden zivilrechtlichen Anknüpfung zu folgen. Die an dieser Auffassung geübte Kritik schießt zwar mitunter etwas über das Ziel, wenn beispielsweise ins Treffen geführt wird, dass bei Annahme einer Anknüpfung an die Rechtspersönlichkeit im Ausland Doppelbesteuerung befürchtet werden müsse, weil die von der ausländischen Gesellschaft erwirtschafteten Einkünfte nach § 23 Z 2 EStG dennoch und zusätzlich den inländischen Gesellschaftern zugerechnet werden könnten.<sup>15)</sup> Die §§ 1 und 3 KStG sowie § 23 Z 2 EStG müssen wohl jedenfalls im Zusammenhang interpretiert werden, sodass im Falle einer Anknüpfung an die Rechtspersönlichkeit im Ausland eine gleichzeitige Erfassung der Einkünfte bei den Gesellschaftern nach § 23 Z 2 EStG ausscheiden muss. Von der herrschenden Auffassung wird die Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Qualifikation im Ausland – sieht man von bestimmten Sonderkonstellationen ab<sup>16)</sup> – dennoch verworfen, weil sie als im Widerspruch zum Venezuela-Urteil gesehen wird, demzufolge der Typenvergleich einen komplexen Abwägungsvorgang anhand einer Mehrzahl von Kriterien verlange.<sup>17)</sup>

Eine genaue Analyse des Venezuela-Urteils zeigt aber, dass der RFH diesen Typenvergleich keineswegs losgelöst von der konkreten Rechtsform entwickelt hat, die er zu beurteilen hatte: Im Fall einer Beteiligung an einer venezolanischen Kommanditgesellschaft konstatierte der RFH in einem ersten Schritt in Hinblick auf die venezolanische Gesellschaft „eine weitgehende Übereinstimmung mit dem Aufbau und der wirtschaftlichen Bedeutung einer deutschen Offenen Handelsgesellschaft bzw Kommanditgesellschaft“. Erst dieser Beurteilung folgte der vom RFH entwickelte Typenvergleich.<sup>18)</sup> Die Ausführungen des RFH im Venezuela-Urteil lassen somit nicht zwingend den Schluss zu, dass die Vergleichbarkeitsprüfung bei allen Rechtsträgern nach denselben Maßstäben zu erfolgen hätte.

Weiters hat der RFH im Venezuela-Urteil die Bedeutung der Rechtsfähigkeit des ausländischen Rechtsträgers für die Einstufung nach innerstaatlichem Ertragsteuerrecht auch nicht generell verneint: „Nun gibt es natürlich zahlreiche ausländische juristische Personen, die ihrem Aufbau und ihrer Stellung im Wirtschaftsleben nach mit bestimmten juristischen Personen des deutschen Rechtes auf die gleiche Stufe gestellt und daher unbedenklich wie die entsprechenden deutschen Gesellschaften als Körperschaften im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes behandelt werden können. Bei anderen Personenvereinigungen

hingegen, insbesondere bei den offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften des romanischen Rechtes, zu denen auch die venezolanische Kommanditgesellschaft gehört, besteht zwischen dem deutschen und dem ausländischen Rechte ein grundsätzlicher Unterschied. Diese Gesellschaften sind nach deutschem Rechte keine juristischen Personen, sondern besondere, in vielen Beziehungen ähnlich wie eine juristische Person verselbständigte Rechtsgebilde, die als Gesamthandsgemeinschaften bezeichnet werden, während sie nach romanischem Rechte unbestritten die Stellung juristischer Personen haben mit der Rechtsfolge, dass die juristische Person als solche Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens ist.“ Diese Ausführungen lassen eher den Schluss zu, dass es die spezifische Behandlung von Personengesellschaften nach deutschem Recht ist, die den komplexen Typenvergleich erforderlich macht: Der Umstand, dass deutsche Personengesellschaften nach deutschem Ertragsteuerrecht transparent behandelt werden, macht es notwendig, die Vergleichbarkeit ausländischer Personenvereinigungen trotz ihrer Rechtspersönlichkeit im Ausland nach anderen Kriterien als jenem der Rechtspersönlichkeit zu entscheiden. Dies schließt aber nicht aus, die Vergleichbarkeit anderer ausländischer Rechtsträger nach Maßgabe ihrer Rechtspersönlichkeit im Ausland zu beurteilen.

Der vom RFH entwickelte Typenvergleich ist auf Personenvereinigungen zugeschnitten: Der RFH stellt darauf ab, „ob sich die betreffende ausländische Gesellschaft mehr dem Typ der Personalgesellschaft oder der Kapitalgesellschaft nähert“. Dem RFH geht es darum, ob die venezolanische Kommanditgesellschaft „für die Zwecke des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes als selbständiges, der Körperschaftsteuer unterworfenen Rechtssubjekt anzusehen ist, oder ob die einzelnen Gesellschafter unmittelbar als Mitunternehmer der Einkommensteuer unterliegen“. Dem RFH ging es dabei nicht um die Eingriffsmöglichkeiten der Gesellschafter auf die Gesellschaft. Denn auch das Recht der Kapitalgesellschaften ermöglicht dem Gesellschafter die Willensdurchsetzung, wie das Beispiel des Weisungsrechts des Gesellschafters einer GmbH zeigt. Umgekehrt können die Rechte des Kommanditisten weitgehend beschränkt werden.

Der RFH stellte die Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft – und nicht etwa andere Arten von Körperschaften – gegenüber. Nur vor diesem Hintergrund ist verständlich, dass fast alle der für den Typenvergleich maßgebenden Kriterien das Verhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft im Blick haben. Für den RFH war entscheidend, dass bei Personengesellschaften „die Person der Gesellschafter im Vordergrund“ stehe. „Bei der Kapitalgesellschaft dagegen stehen die Gesellschafter der Gesellschaft mehr unpersönlich gegenüber. Sie haften den Gläubigern nicht persönlich, ihre Anteile sind übertragbar, an der eigentlichen Geschäftsführung sind sie auf Grund ihrer Stellung als Gesellschafter in der Regel nicht beteiligt. Ihre Stellung als Gesellschafter gründet sich weniger auf eine innere Verbundenheit mit den Mitgesellschaftern als auf das Bestreben, Kapital nutzbringend anzulegen.“ Die steuerrechtliche Diskussion der 1930er Jahre maß der Frage, ob sich Gesellschafter und Gesellschaft „mehr unpersönlich gegenüberstehen“ oder nicht, große Bedeutung bei.<sup>19)</sup> Es ging

14) Vgl *Hintzen*, Die Anerkennung ausländischer Personengesellschaften als Kapitalgesellschaften nach deutschem Steuerrecht, DStR 1971, 327 (327 ff); *Littich*, Die Anerkennung ausländischer Gesellschaften nach österreichischem Steuerrecht, ÖStZ 1984, 62 (62 ff).

15) Vgl *Gröhs*, Die Subsumtion ausländischer Gesellschaftsformen unter die Tatbestände des EStG und KStG, ÖStZ 1985, 307 (308).

16) Dazu näher *Hohenwarter* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG § 1 Rz 55 ff.

17) Vgl die Nachweise bei *Hohenwarter* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG § 1 Rz 65 f.

18) Auf die „zweistufige Vorgehensweise“ des RFH weist auch *Steiner*, ÖStZ 2007, 162, hin. Zu dieser Vorgehensweise für eine Einordnung für Zwecke des StiftEG vgl *Petriz*, Vergleichbare ausländische Vermögensmasse?, in *Fraberger/Petriz* (Hrsg), Schenkungsmeldegesezt (2008) 49 (53 ff); *Frankl/Predinger* in *Lang/Weinzierl* (Hrsg), Festschrift Rödler 238 ff.

19) Dies zeigte sich auch wenige Jahre nach dem Venezuela-Urteil – schon unter dem Terrorregime des Nationalsozialismus –, als die Gründung von Kapitalgesellschaften der Gesellschaftsteuer unterworfen wurde, um die „Zusammenballung [...] anonymen Kapitals“ zusätzlich zu belasten. Vgl Amtliche Begründung, RStBl 1934, 1462.

jeweils um das Verhältnis zwischen *Personenvereinigungen* und ihren *Gesellschaftern*. Eigentümerlose Körperschaften passen nicht in dieses Schema. Sie lassen sich anhand des vom RFH für *Personenvereinigungen* entfalteten Spektrums nicht *zwischen* Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft einordnen.

Will man dennoch den vom RFH entwickelten Typenvergleich auf eigentümerlose Rechtsträger wie Stiftungen anwenden, können derartige Rechtsträger in einem solchen Spektrum nicht *zwischen* Kapital- und Personengesellschaft, sondern nur *außerhalb* stehen: Zwar gibt es auch bei eigentümerlosen Rechtsträgern nahestehende andere Personen, wie die Gemeinde oder der Verein bei einer Sparkasse oder der Stifter oder die Begünstigten bei einer Stiftung. Sieht man für den Typenvergleich aber als entscheidend an, ob sich der eigentümerlose Rechtsträger und der nahestehende Dritte „mehr unpersönlich gegenüberstehen“, so wird die Person des Dritten im Regelfall noch weniger „im Vordergrund“ stehen als der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft: Stifter und Begünstigte haften den Gläubigern von Stiftungen nicht persönlich, sie verfügen nicht einmal über Anteile. Nahestehende Dritte können zwar – nach Maßgabe der jeweiligen Unvereinbarkeitsvorschriften – auch Organfunktion haben, es gehört aber keineswegs zum Wesen dieser Rechtsformen, dass sie an der eigentlichen Geschäftsführung beteiligt wären. Mitunter ist dies sogar ausdrücklich ausgeschlossen. Aus all diesen Gründen liegt es auf der Hand, mit im Ausland verliehener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Stiftungen ausländischen Rechts ohne weitere Prüfung als Körperschaftsteuerrechtssubjekt anzuerkennen, zumal auch inländische eigentümerlose Rechtsträger als Steuerrechtssubjekt betrachtet werden.<sup>20)</sup>

Auf den ersten Blick scheint das Erkenntnis des VwGH vom 20. 9. 1988, 87/14/0167 zur Behandlung von US-Trusts im österreichischen Steuerrecht diesem Befund entgegenzustehen: „Bei einem amerikanischen Trust, bei dem allein der Trustverwalter Dispositionen für die Einkunftserzielung zu treffen vermag, sind die mit dem Trustvermögen erzielten Einkünfte unmittelbar dem Trust selbst als stiftungsähnlichem Zweckvermögen (siehe § 1 Abs 1 Z 5 KStG) zuzurechnen.“ Der VwGH legte die Schwierigkeiten, vor denen er stand, offen: „Der Begriff ‚Trust‘ bezieht sich auf eine Gestaltungsform, die dem österreichischen Recht völlig fremd ist und nur mit großen Schwierigkeiten einer bestimmten Gestaltungsform zugeordnet werden kann. Die möglichen Gestaltungsformen reichen dabei von einer reinen Treuhandschaft bis zu Vorgängen, die gewisse Ähnlichkeiten mit Stiftungen oder Fruchtgenussstellungen bzw auch mit Nacherbschaften haben können.“ Die Schwierigkeiten des VwGH, Trusts einzuordnen, rühren vor allem auch daher, dass Trusts im Regelfall im anglo-amerikanischen Rechtskreis keine Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird.<sup>21)</sup> Der VwGH wollte offenbar bei ausländischen Rechtsgebilden, die dort nicht als juristische Personen

behandelt werden, die Körperschaftsteuerrechtssubjektivität für Zwecke des österreichischen Steuerrechts nicht generell ausschließen. Dafür lassen sich angesichts des Umstands, dass nicht nur juristische Personen, sondern unter bestimmten Voraussetzungen auch „nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen“ der österreichischen Körperschaftsteuerpflicht unterliegen können, gute Gründe finden.<sup>22)</sup> Da es im Trust-Erkenntnis aber nicht um ein ausländisches Rechtsgebilde gegangen ist, dem dort die Eigenschaft einer juristischen Person zukam, spricht dieses Erkenntnis keineswegs dagegen, eigentümerlose ausländische Rechtsgebilde, die im Ausland Rechtspersönlichkeit haben, auch für Zwecke des österreichischen Körperschaftsteuerrechts generell als Körperschaftsteuerrechtssubjekte zu betrachten.

Der Umstand, dass die österreichische Rechtsordnung seit dem Jahr 1993 mit der Privatstiftung einen weiteren eigentümerlosen Rechtsträger kennt, hat Autoren im Schrifttum dazu bewogen, die Vergleichbarkeit einer ausländischen Stiftung an Hand ihrer Ähnlichkeit mit einer österreichischen Privatstiftung zu beurteilen.<sup>23)</sup> Die Einführung des Privatstiftungsgesetzes hat aber in dieser Hinsicht keine entscheidende Änderung bewirkt.<sup>24)</sup> Schon vorher wurde die Steuerrechtssubjektivität ausländischer Stiftungen keineswegs generell verneint. Das österreichische Privatstiftungsgesetz kann lediglich als weitere Bestätigung dafür gedeutet werden, dass es der österreichischen Steuerrechtsordnung keineswegs fremd ist, auch eigentümerlose Rechtsträger als Steuerrechtssubjekte zu behandeln. Ob ein eigentümerloses Rechtsgebilde des ausländischen Rechts konkret ähnlichen Vorschriften wie österreichische Privatstiftungen unterliegt, kann schon aufgrund des Umstands, dass die Privatstiftung nicht das einzige eigentümerlose Rechtssubjekt ist, das die österreichische Rechtsordnung kennt, nicht entscheidend sein.

Vor diesem Hintergrund überrascht nicht, dass *Wiesner* schon vor der Hintergründung des österreichischen Privatstiftungsgesetzes liechtensteinische Familienstiftungen generell als Steuerrechtssubjekte für Zwecke des österreichischen Körperschaftsteuerrechts betrachtet hat.<sup>25)</sup> Der Umstand, dass auch bei einer ausländischen Stiftung mitunter nahestehende Personen Möglichkeiten haben, die Auskehrung des Vermögens der ausländischen Stiftung durchzusetzen, ist nämlich für die Beurteilung der Steuerrechtssubjektivität nicht entscheidend. In dieser Hinsicht unterscheiden sich nämlich auch nach österreichischem Gesellschaftsrecht die Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften nicht grundlegend voneinander.<sup>26)</sup> Die Verpflichtung der ausländischen juristischen Person, nach Maßgabe ihrer Satzung oder anderer für sie maßgebender rechtlicher Grundlagen Dritte aus ihrem Vermögen zu bedienen, ist ihrer Steuerrechtssubjektivität nicht abträglich. Ebenso wenig verliert die liechtensteinische Stiftung ihre Einstufung als österreichisches Körperschaftsteuersubjekt, wenn ihre Organe über keine Befugnisse ver-

20) Ähnlich – wenngleich nicht so weitgehend – *Tänzer*, Der ertragsteuerliche Durchgriff durch eine österreichische oder liechtensteinische Privatstiftung, PSR 2010, 128 (133), der „die Einordnung als Rechtspersönlichkeit nach dem ausländischen Recht [als] ein nicht unbedeutendes Anzeichen dafür [sieht], dass die Vergleichbarkeit mit einer inländischen juristischen Person eher anzunehmen ist als im Fall einer grundlegend gegenteiligen Einstufung“. Vgl auch *Bieber/Finsterer/Lehner*, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (Teil III), ZfS 2009, 126 (128 mwN).

21) Dazu *Müller*, Der englische Trust und seine Besteuerung, FJ 1995, 242 (246); *Petritz*, Der Trust für Zwecke der Vermögensnachfolge (State Planning), RdW 2007, 635 (636); *Schuchter*, Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu ausländischen Stiftungen, Anstalten und Trusts, taxlex 2010, 93 (95 f); *Marschner* in *Jakom* (Hrsg), Einkommensteuergesetz<sup>3</sup> (2010) § 27 Rz 180.

22) Vgl auch BFH 5. 11. 1992, BStBl II 1993, 388 (388 ff).

23) Vgl *Toifl*, Die steuerliche Attraktivität liechtensteinischer Stiftungen, SWI 1998, 368; *derselbe*, Nochmals: Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2008, 428 (439 f); *Fraberger/Petritz*, RdW 2008, 300.

24) So offenbar auch *Tänzer*, PSR 2010, 133.

25) Vgl *Wiesner*, Vermögensverlagerung auf liechtensteinische Familienstiftungen, RdW 1989, 345 (345).

26) Ähnlich offenbar auch *Zorn* in *Marchgraber*, SWI 2010, 328, der auf die Durchsetzungsmöglichkeiten des Gesellschafters einer Ein-Mann-GmbH hinweist.

fügen, um zu entscheiden, ob und in welcher Weise die Stiftung jenes Vermögen, das sie nicht oder noch nicht an Dritte ausgekehrt hat, zur Einkünfteerzielung einsetzt. Die zuletzt angesprochene Dispositionsbefugnis über das Vermögen als Einkunftsquelle ist aber für die persönliche Zurechnung der Einkünfte bedeutend. Ob durch Nebenabreden oder faktische Umstände die Befugnisse der Stiftungsorgane so stark eingeschränkt sind, dass die eigentlich zuständigen Organe zu ausschließlichen Befehlsempfängern werden, ist dann keine Frage der Steuerrechtssubjektivität, sondern eine Frage der Einkünftezurechnung, die der Beurteilung der Steuerrechtssubjektivität nachgelagert ist.

### 3. Die Zurechnung von Einkünften zur liechtensteinischen Stiftung

Die bisher angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass an der Steuerrechtssubjektivität einer liechtensteinischen Stiftung, die nach dem dort anwendbaren Recht Rechtspersönlichkeit hat, nicht zu zweifeln ist. Von der Frage der Steuerrechtssubjektivität ist allerdings die Frage zu trennen, ob bestimmte Einkünfte der liechtensteinischen Stiftung deren Stiftern, Begünstigten oder anderen Personen zuzurechnen sind. Die Frage der Einkünftezurechnung ist dabei nicht zwingend für alle Arten von in Rede stehenden Einkünften gleich zu beantworten und kann auch im Zeitverlauf unterschiedlich beurteilt werden. Daher wäre es nicht undenkbar, dass eine liechtensteinische Stiftung zum Beispiel einen land- und wirtschaftlichen Betrieb selbst führt und außer Streit steht, dass ihr die daraus bezogenen Einkünfte zuzurechnen sind, während Zurechnungsobjekt im Hinblick auf bestimmte Dividenden und Zinsen andere Personen sind, obwohl die zivilrechtlichen Ansprüche aus den diesen Zinsen und Dividenden zu Grunde liegenden Rechtsverhältnissen der Stiftung selbst zustehen. Die allfällige Zurechnung von Einkünften zu von der Stiftung verschiedenen Personen sollte daher nicht als „Durchgriff“ bezeichnet werden: Die Steuerrechtssubjektivität der als juristische Person anerkannten ausländischen Stiftung für Zwecke des österreichischen Körperschaftsteuerrechts steht nach der hier dargelegten Auffassung außer Streit, selbst dann, wenn ihr letztlich gar keine Einkünfte zugerechnet werden könnten.

Für Österreich hat *Ruppe* mit der „Markteinkommenstheorie“ die dogmatische Grundlage für eine allgemeine Lehre zur persönlichen Zurechnung von Einkünften gelegt.<sup>27)</sup> Danach stellen die Einkunftsarten des EStG auf die entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgütern oder Dienstleistungen) am Markt ab. Deshalb ist derjenige Zurechnungsobjekt der Einkünfte, der die Marktherrschaft über die jeweilige Einkunftsquelle besitzt und so den Vorgang der Leistungserstellung beherrscht. Träger der Einkünfte ist derjenige, der über die betreffende Leistungserstellung disponieren kann, das heißt, die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren und im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc. Die Zurechnung der Einkunftsquelle ist dabei von

der Zurechnung des Vermögens, das dieser Einkunftsquelle dient, zu unterscheiden.<sup>28)</sup>

*Tanzer* hat die Anwendung dieser Grundsätze im Körperschaftsteuerrecht abgelehnt. Die Kriterien der Einkünftezurechnung im Einkommensteuerrecht eignen „sich schon ihrer Natur nach nicht für das Körperschaftsteuerrecht“.<sup>29)</sup> Der Objektsteuercharakter der Körperschaftsteuer und die Fremdganschaft bei Körperschaften verbieten ein Abstellen auf die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle. Die formalrechtliche Anknüpfung der Steuerpflicht an die Erscheinungsform der juristischen Person des privaten Rechtsgebiets gebiete, alle einkunftswirksamen Sachverhalte, die eine juristische Person im Außenverhältnis im eigenen Namen setze, ungeachtet des Beherrschungsgrads durch andere Rechtsträger oder eines sonstigen Tätigwerdens auf fremde Rechnung (etwa Treuhandschaften) der Körperschaft zuzurechnen. *Rupes* Zurechnungslehre wäre aus diesen Gründen im Körperschaftsteuerrecht nicht anzuwenden.<sup>30)</sup>

Die von *Tanzer* vertretene These hat sich nicht durchgesetzt. Ein gewichtiges Gegenargument liegt nämlich darin, dass die Anwendung unterschiedlicher Zurechnungsgrundsätze bei natürlichen und juristischen Personen die Gefahr der Doppelerfassung und der Nichterfassung birgt. Wären nämlich Einkünfte aufgrund des Umstands, dass eine Körperschaft, die Trägerin von Rechten und Pflichten aus der Einkunftsquelle ist, der Körperschaft zuzurechnen und bewirken die sonst für natürliche Personen anwendbaren Zurechnungsgrundsätze, dass die Einkünfte dem Gesellschafter zuzurechnen sind, könnte es auch bei rein nationalen Sachverhalten zur doppelten Zurechnung ein- und derselben Einkünfte kommen. Es fällt schwer, dem Gesetzgeber zu unterstellen, dies in Kauf genommen zu haben.<sup>31)</sup>

Viel spricht daher dafür, die sonst maßgebenden Grundsätze der Einkünftezurechnung auch bei Körperschaften anzuwenden.<sup>32)</sup> Auch für Körperschaften gilt daher, dass demjenigen die Einkünfte zuzurechnen sind, „der über die der Einkunftsquelle entsprechnenden Leistungen im Innenverhältnis disponieren kann, d.h. vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen auszunützen oder die Leistung zu verweigern“. Im Falle von Dividenden muss als Zurechnungsobjekt angesehen werden, wer über die Beteiligungen derart disponieren kann, dass er die Höhe der Einkünfte beeinflussen kann. Die Rechtsprechung des VwGH hat es in den letzten Jahren vorgezogen, Zurechnungsfragen primär unter Berufung auf den – vordergründig leichter anwendbaren – § 22 BAO zu lösen und daher in etlichen Fällen die Chance verstreichen lassen, die maßgebenden Grundsätze der Einkünftezurechnung deutlicher herauszuarbeiten.<sup>33)</sup> Aus-

27) Vgl. *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht (1978) 7 (7 ff).

28) Vgl. *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖJT 2003, VI/2 (2004) 67.

29) Vgl. *Tanzer*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, Gutachten 15. ÖJT, III/1 (2003) 81.

30) Vgl. die Zusammenfassung bei *Gassner*, 15. ÖJT VI/2, 82.

31) So schon *Lang*, Diskussionsbeitrag, 15. ÖJT III/2, 194; ebenso *Zorn*, Diskussionsbeitrag, 15. ÖJT, III/2, 202.

32) Zu weiteren Nachweisen zur herrschenden Auffassung vgl. *Petutschnigg*, Kein „steuerlicher Durchgriff“ bei liechtensteinischen Stiftungen, ÖStZ 2010, 478 (481 FN 56).

33) Vgl. VwGH 24. 6. 2003, 97/14/0060; 9. 12. 2004, 2002/14/0074; 19. 1. 2005, 2000/13/0176. Kritisch *Lang*, VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften, SWI 2005, 67 (69 f); *Loukota*, Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften, SWI 2005, 205 (206 f); *Toifl*, Missbrauch bei Veranlagung durch irische Konzerngesellschaft, taxlex 2005, 62 (62); *Kofler*, Entscheidungsanmerkung zu VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074, ecolex 2005, 153 (153); *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (15 ff). Zur Einkünftezurechnungs-Rechtsprechung vgl. *Loukota*, Das erste

gangspunkt muss jedenfalls sein, dass die Steuerrechtsordnung auch Gesellschaften als Zurechnungssubjekt anerkennt, die ausschließlich Holdingaufgaben erfüllen. Die Anforderungen müssen daher so gewählt sein, dass Einkünfte von Holdinggesellschaften nicht in jedem Fall automatisch den Gesellschaftern zugerechnet werden.<sup>34)</sup> Wenn den zur Geschäftsführung berufenen Organen der Gesellschaft ein Spielraum verbleibt, der ihnen Möglichkeiten belässt, auf die Höhe der Dividenden Einfluss zu nehmen, sind die Einkünfte auch der Gesellschaft zuzurechnen. Maßgebend kann sein, wer über die Ausübung des Stimmverhaltens in der Gesellschafterversammlung der Beteiligungsgesellschaft oder über den Verkauf der Beteiligung entscheidet. Wenn die zur Geschäftsführung der Gesellschaft berufenen Organe ihre Befugnisse auch tatsächlich ausüben und nicht etwa ein Dritter der wahre Oberleiter ist, sind der Gesellschaft auch die Einkünfte zuzurechnen.

Die Anforderungen dürfen nicht überspannt werden. Von Bedeutung ist, dass dieselben Grundsätze der Einkünftezurechnung bei inländischen wie ausländischen Einkünften zum Tragen kommen haben. Die Rechtsordnung differenziert nämlich für diese Zwecke nicht zwischen in- und ausländischen Einkünften. Wer unter bestimmten Voraussetzungen die Dispositionsbefugnis eines ausländischen Steuerrechtssubjekts über Einkünfte verneint, muss diese Einkünfte im Falle eines Inlandssachverhalts unter denselben Voraussetzungen ebenfalls nicht der Gesellschaft, sondern dem Gesellschafter zurechnen, für den dies – wenn er zum Beispiel dadurch die Möglichkeit des Ausgleichs mit selbst erlittenen Verlusten hat, die er auf diese Weise verwerten kann – durchaus erstrebenswert sein kann. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Organe des ausländischen Steuerrechtssubjekts nicht völlige Freiheit bei ihren Entscheidungen über die Einkunftsquelle haben müssen, um als Zurechnungssubjekt anerkannt zu werden. Genauso wie bei Inlandssachverhalten muss auch die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Zustimmung der Gesellschafterversammlung zu bestimmten Veräußerungsgeschäften der Zurechnung der Einkünfte bei der Gesellschaft nicht abträglich sein. Vor allem aber ist von Bedeutung, dass es um die Dispositionsbefugnis über die der Einkunftsquelle entsprechenden Leistungen geht. Erzwingt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch einen entsprechenden Ausschüttungsbeschluss die Auskehrung des von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Vermögens, ist dies im Hinblick auf die Einkünftezurechnung unschädlich. Genauso muss es aber auch unschädlich sein, wenn Begünstigte einer ausländischen Stiftung ihnen eingeräumte Rechte wahrnehmen, um die Stiftung zur Zuwendung der erwirtschafteten Erträge zu veranlassen.

Vor dem Hintergrund des Vergleichs mit einer Kapitalgesellschaft geht es mE aber auch zu weit, die Einkünftezurechnung zum Stifter bereits dann anzunehmen, wenn der Stifter bloß „die Möglichkeit des jederzeitigen Eingriffs [hat], unabhängig von der tatsächlichen Durchführung“.<sup>35)</sup> Würde man bei Kapitalgesellschaften denselben Maßstab anlegen, wären dem Allein- oder auch nur Mehrheitsgesellschafter einer GmbH

aufgrund der Möglichkeit der Erteilung von Weisungen an den Geschäftsführer nahezu immer die von der Gesellschaft bezogenen Erträge zuzurechnen. Außerdem stellt sich oft erst dann heraus, ob ein Dritter tatsächlich die Möglichkeit des jederzeitigen Eingriffs hat, wenn er diese Möglichkeit zu nutzen versucht.<sup>36)</sup> Dann zeigt sich nämlich, wie gefügsam die eigentlich zuständigen Gesellschaftsorgane wirklich sind.

Die Rechtsprechung des VwGH löst Zurechnungsfragen mitunter nach wie vor über die Anwendung der Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO. Dabei wird danach gefragt, ob die Gestaltung ungewöhnlich und unangemessen ist und ob sie ausschließlich oder überwiegend durch steuerliche Gründe motiviert ist. Dies ist höchst unbefriedigend. Die Rechtsanwendung verkommt auf diese Weise zur „Gefühlsjurisprudenz“:<sup>37)</sup> Die entsprechenden Erkenntnisse des VwGH zeichnen sich meist dadurch aus, indem schon der Sachverhalt mit einer gewissen „Schieflage“ geschildert wird, sodass der VwGH dann die Ungewöhnlichkeit und die Unangemessenheit gar nicht näher prüft und begründet, sondern sich mit der bloßen Behauptung begnügt.<sup>38)</sup> Die Auseinandersetzung mit dem vom VwGH geforderten „außersteuerlichen Grund“ spielt sich meist ähnlich ab:<sup>39)</sup> Der VwGH fordert, dass der Steuerpflichtige diese Gründe vorzutragen hat und dabei nicht auf der bloßen „Behauptungsebene“ bleiben darf.<sup>40)</sup> Die Gründe müssen „stichhältig“ sein oder „plausibel gemacht“ werden.<sup>41)</sup> Es darf sich dabei nicht um ein „hohles Konstrukt“ handeln.<sup>42)</sup> Das Sachvorbringen zur wirtschaftlichen Funktion einer Konzerngesellschaft darf sich nicht „in Floskeln und Worthülsen“ erschöpfen, „deren inhaltliche Lehre sich auch durch den Einsatz finanzwissenschaftlichen Fachidioms [...] nicht wirklich füllen“ lässt.<sup>43)</sup> Dazu kommt noch, „dass sich nicht bereits jeder für bestimmte Ausnahmefälle denkbar geringfügige Vorteil der gewählten Umwegkonstruktion als beachtlicher außersteuerlicher Grund eignet“.<sup>44)</sup> All dies macht deutlich, dass die Akzeptanz eines außersteuerlichen Grunds eine Wertungsentscheidung verlangt und letztlich im Belieben der Behörde und dann in weiterer Konsequenz des VwGH liegt. In den Fällen, in denen der VwGH den Sachverhalt schon mit einer gewissen „Schieflage“ schildert, indem er zum Beispiel von „Briefkastengesellschaften“ in „Steueroasen“ und der „Umleitung“ von Geldern, die durch andere Gesellschaften „geschleust“ werden, spricht, stellt er dann meist auch beim Nachweis des „außersteuerlichen Grunds“ für den Steuerpflichtigen nicht erfüllbare Anforderungen auf.<sup>45)</sup>

Die erwähnten Entscheidungen des VwGH sind allerdings Einzelfälle und sollen nicht überbewertet werden. Zorn hat zu Recht darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des VwGH ein Missbrauch jedenfalls dann ausgeschlossen ist, wenn der Steuerpflichtige einen steuerlichen Vorteil auf einem Weg erreicht, den das Gesetz ausdrücklich vorsieht.<sup>46)</sup>

Treaty-Shopping-Urteil des VwGH, SWI 1998, 105 (105 ff.); Lang, VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216 (216 ff.).

34) Vgl zu derartigen Überlegungen schon Lang, SWI 1998, 220, mit Verweis auf Lechner, Die Zukunft von Basisgesellschaften, in Gassner/Gröhs/Lang (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung (1997) 317 (317 ff.); Tumpel, Ausländische Finanzierungsgesellschaften, in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen – 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998) 417 (433 ff.). Zur Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft vgl auch Briem, Unternehmerische Entscheidungen in Stiftungen, PSR 2010, 108 (110 ff.).

35) So aber Toifl, RdW 2008, 432.

36) Ähnlich Hosp, Liechtensteinische Stiftungen im Lichte des österreichischen Steuerrechts, ÖStZ 2008, 194 (195 ff), der darauf abstellt, „wie die jeweilige Stiftung gelebt wurde“.

37) Kritisch Lang/Massoner, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht 47.

38) Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht 47.

39) Vgl die umfangreichen Nachweise bei Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht 27 ff.

40) VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018.

41) VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, 19. 1. 2005, 2000/13/0176.

42) VwGH 27. 9. 1995, 93/13/0095.

43) VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176.

44) VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188.

45) Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht 28.

46) Vgl Zorn in Beiser ua (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis – FS für W. Doralt (2007) 527 (539).

Damit bringt der VwGH zum Ausdruck, dass die besondere Steuerpflicht aufgrund des § 22 BAO jedenfalls dann nicht in Betracht kommt, wenn als das Ergebnis der Interpretation der anzuwendenden Steuervorschriften die Besteuerung ausgeschlossen ist. Dabei kann aber nicht maßgebend sein, ob das Auslegungsergebnis alleine auf den Wortlaut gestützt werden kann oder unter Berücksichtigung systematischer, teleologischer oder historischer Aspekte erzielt wird.<sup>47)</sup> Genauso wenig kann von Bedeutung sein, ob es um ausdrücklich als Begünstigungs- oder Befreiungsvorschriften bezeichnete oder um andere Regelungen geht.<sup>48)</sup> Es handelt sich nämlich bloß um eine Frage der Gesetzestechnik, ob Besteuerungstatbestände zunächst sehr umfassend beschrieben werden, um sie durch eine Befreiung wieder einzuschränken, oder ob sie von vornherein eng formuliert werden.<sup>49)</sup> Ist aber die Anwendung des § 22 BAO als selbständiger Besteuerungstatbestand ausgeschlossen, wenn die Auslegung der entsprechenden Steuervorschriften keine Steuerpflicht nach sich zieht, werden die anderen „Voraussetzungen“ der Missbrauchsvorschrift – also die Ungewöhnlichkeit, die Unangemessenheit und der außersteuerliche Grund – bedeutungslos. Ergibt sich nämlich die Steuerpflicht bereits ohnehin aus der jeweiligen Abgabenvorschrift, bedarf es nicht des § 22 BAO. Führt die Interpretation der Regelung aber zu keiner Steuerpflicht, kann auch nicht mehr unter Berufung auf § 22 BAO besteuert werden. Lediglich die Interpretation der jeweiligen gesetzlichen Vorschrift – und nicht der unbestimmte Steuerrechtssatz des § 22 BAO – gibt darüber Auskunft, ob ein Sachverhalt von einer Gesetzesbestimmung noch erfasst ist oder nicht. Dieses Verständnis des § 22 BAO entspricht exakt jenem der in der Lehre herrschenden Innentheorie.<sup>50)</sup>

Dies bedeutet, dass die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder aber den Stiftern oder den Begünstigten zuzurechnen sind, im Ergebnis ausschließlich nach den dafür maßgebenden Grundsätzen des österreichischen Rechts zu entscheiden ist. Es kommt auf die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle an, wer also im Fall von Gesellschaftsanteilen oder Forderungswertpapieren die maßgebenden Entscheidungen treffen kann. Bewirkt die Anwendung dieser Zurechnungsgrundsätze, dass diese Dispositionsbefugnis bei der liechtensteinischen Stiftung liegt, kann auch § 22 BAO nichts daran ändern. Liegt die Dispositionsbefugnis aber bei anderen Personen – wie zum Beispiel den Stiftern oder Begünstigten –, bedarf es ebenso wenig des § 22 BAO.

#### 4. Amtswegigkeit und Mitwirkungspflicht

Im Abgabenverfahren trifft die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit. Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die „Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind“. Nach § 115 Abs 3 BAO haben die Abgabenbehörden „Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände

auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen“. Durch das Prinzip der amtswegigen Untersuchung wird somit der Abgabenbehörde grundsätzlich die gesamte Sachverhaltsermittlung und Beweisführung auferlegt, wobei sie nicht nur die den Abgabenanspruch begründenden Tatumstände, sondern ebenso auch zu Gunsten des Abgabepflichtigen die anspruchsverneinenden und anspruchsmindernden Tatumstände mit gleicher Sorgfalt zu erforschen hat.<sup>51)</sup>

Die Amtswegigkeit des Verfahrens befreit den Abgabepflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungspflicht zur Ermittlung des Sachverhalts. Nach § 119 Abs 1 BAO muss der Abgabepflichtige „die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften“ offenlegen. Diese Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Aus diesen und anderen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen wird abgeleitet, dass die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenze findet, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht zugemutet werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung aber nicht bereit ist, oder eine solche unterlässt.<sup>52)</sup>

Das Abgabenverfahren ist somit von einem Zusammenwirken zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigen gekennzeichnet, bei dem der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens – und damit die von der Abgabenbehörde zu erfüllenden Aufgaben – eindeutig im Vordergrund stehen.<sup>53)</sup> Anders verhält es sich der Rechtsprechung zufolge offenbar bei Sachverhalten mit Auslandsbeziehungen. In diesen Fällen soll eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen zum Tragen kommen. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht soll auch eine Beweisbeschaffungspflicht des Abgabepflichtigen zur Folge haben.

Voraussetzung für eine erhöhte Mitwirkungspflicht ist die eingeschränkte Ermittlungsmöglichkeit der Behörde. Diese Einschränkung kann nicht nur bei Auslandsbeziehungen gegeben sein, sondern immer dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige klären kann. Auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen kann weiters nicht verzichtet werden, wenn Behauptungen des Steuerpflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen.<sup>54)</sup> Zu diesen Fallgruppen können auch Sachverhalte mit Auslandsbezug gehören, doch fällt nicht zwingend jeder auslandsbezogene Sachverhalt darunter.<sup>55)</sup>

Darüber hinaus hat jede Mitwirkungspflicht ihre Grenzen. Diese Grenze liegt jedenfalls in der Unmöglichkeit, verlangte Beweismittel vorzulegen. Der Steuerpflichtige ist aber auch nicht zu *jeder* Mitwirkung, die *möglich* ist, verpflichtet. Eine

47) Vgl Lang, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (176).

48) Vgl Lang, ÖStZ 1994, 176 f; Lang, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (65).

49) Vgl Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75 f.

50) Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht 38.

51) Vgl Schimetschek, Die Beweislast-Verteilung zwischen Steuerzahler und Behörde, SWK 1987, A V 17 (17 f); derselbe, Die Verteilung der Beweislast im Abgabenverfahren, ÖStZ 1993, 129 (129 f); VwGH 12. 7. 1963, 1656/61; 3. 9. 1987, 86/16/0111; 5. 8. 1992, 88/13/0002.

52) Vgl die Nachweise bei Lang, Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen, SWI 2000, 210 (214).

53) Vgl Schimetschek, SWK 1987, A V 17; derselbe, ÖStZ 1993, 354; Lang, SWI 2000, 214; Urtz, Neueste Entwicklungen bei der Mitwirkungspflicht, in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts – FS Loukota (2005) 597 (600); Heinrich, Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten im Abgabenverfahren, in Holoubek/Lang (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens (2006) 145 (148); Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflicht im Lichte des Gemeinschaftsrechts (2010) 20, 88 sowie 90 zur erhöhten Mitwirkungspflicht.

54) VwGH 19. 5. 1988, 87/16/0165; 19. 5. 1992, 91/14/0089-0091; 24. 11. 1999, 96/13/0115; Langheinrich/Ryda, Officialmaxime, Mitwirkungspflicht der Parteien und Parteienehör im Rahmen der Abgabenerhebung (Teil II), FJ 1998, 45 (46).

55) Dazu vgl Lang, SWI 2000, 215.

weitere Grenze der Mitwirkungspflicht besteht nämlich in der Zumutbarkeit.<sup>56)</sup> Dabei ist eine Abwägung vorzunehmen: Schwierigkeiten so wie finanzieller und zeitlicher Aufwand, der sich auf Seiten des Steuerpflichtigen stellt, ist der Bedeutung der entscheidenden Beweismittel für das Abgabenverfahren gegenüberzustellen. Die Beurteilung hat nach dem Gewicht der jeweiligen Argumente im Einzelfall zu erfolgen. Außerdem sind die Grundsätze der Erforderlichkeit und der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Die Erforderlichkeit bezieht sich auf die Äquivalenz zwischen Sachaufklärung und Aufklärungsmitteln. Dieses Verhältnis ist unausgewogen, wenn der Sachverhalt auf eine für den Abgabepflichtigen gelindere Weise aufgeklärt werden kann. Unter dem Aspekt der Verhältnismäßigkeit ist zu prüfen, ob die Nachteile für den Steuerpflichtigen größer sind als der Nutzen aus der Mitwirkung an der Sachaufklärung. Die Mitwirkungspflicht kann nach der Rechtsprechung des VwGH jedenfalls nur so weit gehen, als sie zur objektiven Wahrheitsfindung notwendig ist.<sup>57)</sup>

Gelegentlich – wie zum Beispiel im Erkenntnis vom 28. 10. 2010, 2006/15/0326 – erweckt der VwGH den Eindruck, Geschäftsbeziehungen mit liechtensteinischen Rechtsträgern stünden unter einem Generalverdacht: „Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft denjenigen, der aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigt, die ihre Wurzeln in einem Land haben, in dem die österreichischen Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen [tätigen] können, eine erhöhte Mitwirkungspflicht, und es liegt an diesem, die Geschäftsbeziehungen vollkommen offenzulegen [...]. Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt. Tritt der Steuerpflichtige in solche Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er den österreichischen Abgabenbehörden diese Beziehung im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann [...].“ Ein derartiger Generalverdacht wäre allerdings durch nichts zu rechtfertigen. Dem VwGH ist jedoch zugute zu halten, dass es sich bei derartigen Formulierungen bloß um verbale „Ausreißer“ handelt und er dann letztlich in seiner Rechtsprechungspraxis – wie sich am Beispiel des Erkenntnisses vom 29. 9. 2010, 2005/13/0087, darlegen lässt – sogar in Konstellationen, in denen eine liechtensteinische Anstalt involviert ist, die an derselben Adresse wie 140 andere Sitzgesellschaften in Liechtenstein residiert, die auch sonst maßgebenden Grundsätze seiner Rechtsprechung anwendet und sich auch von den geschilderten atmosphärischen Begleitumständen nicht abhalten lässt, einen Bescheid, bei dessen Erlass die Behörde von aktenwidrigen Annahmen ausging, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zu beheben.

Daher ist auch dann, wenn zu beurteilen ist, ob einer liechtensteinischen Stiftung Einkünfte zuzurechnen sind, nach den üblichen verfahrensrechtlichen Grundsätzen vorzugehen: Die Behörde ist auch bei Auslandssachverhalten keineswegs von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht befreit. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen setzt dort ein, wo die Ermittlungspflicht der Behörde an ihre Grenzen stößt und

dem Steuerpflichtigen selbst die Mitwirkung möglich und zumutbar und sie auch als verhältnismäßig anzusehen ist. Wenn die Behörde an die Grenzen ihrer Ermittlungsmöglichkeiten gekommen ist, bedeutet dies aber keineswegs, dass sie dem Steuerpflichtigen den Nachweis beliebiger Dokumente aufbürden kann. Gegenstand der Ermittlungs- wie der Mitwirkungspflicht können nur Unterlagen sein, deren Inhalt für die Beurteilung der in Rede stehenden Abgabenvorschriften maßgebend ist oder die Behörde begründet vermutet, dass sie maßgeblich sein könnten. Keinesfalls kann die Behörde dem Steuerpflichtigen die Beibringung von Unterlagen auferlegen, die keine für den Steuerpflichtigen erkennbare Relevanz für den von der Behörde zu leistenden Subsumtionsvorgang haben.

Vor diesem Hintergrund wird es keines besonderen Nachweises bedürfen, dass eine in Liechtenstein errichtete Stiftung als Steuerrechtssubjekt für Zwecke des österreichischen Körperschaftsteuerrechts in Betracht kommt. Diese Steuerrechtssubjekteigenschaft wird unabhängig davon zu bejahen sein, ob es sich bei der liechtensteinischen Stiftung um eine „Ermessenstiftung“ oder um eine „kontrollierte“ Stiftung handelt. Ausschlaggebend ist, dass der liechtensteinischen Stiftung auch nach liechtensteinischem Recht Rechtspersönlichkeit zukommt. Nur in Extremfällen wird dies bei liechtensteinischen Stiftungen zu verneinen sein: *Tanzer* weist etwa auf die „Missbrauchsgründung“ hin, „wenn die Stiftung zwar nach außen hin existieren soll, in Wahrheit aber auf die Täuschung des ihr begegnenden Rechts- und Wirtschaftsverkehrs angelegt ist“, der „die liechtensteinische Rechtsordnung mit einem Beiseiteschieben des so nur vorgeblichen Rechtsträgers“ begegnet.<sup>58)</sup>

Entscheidend ist daher, ob die Einkünfte der liechtensteinischen Stiftung oder allenfalls einem Stifter oder Begünstigten zuzurechnen sind. Zur Beurteilung dieser Frage kommt es darauf an, wer faktisch die Disposition über die Einkünfteerzielung hatte. Ausschlaggebend ist, ob die Entscheidungen, ob und wie das Vermögen veranlagt wird, laufend von den Stiftungsorganen getroffen werden, was sich möglicherweise auch aus den Protokollen der entsprechenden Sitzungen ergibt.

Differenziert ist dabei auch die vom VwGH wiederholt ins Treffen geführte Beweisvorsorgepflicht zu beurteilen:<sup>59)</sup> Eine generelle Annahme, wonach Personen, die als Stifter oder Begünstigte mit einer liechtensteinischen Stiftung in Beziehung stehen, von Anfang an dafür Sorge tragen, im Bedarfsfall alle Informationen über Entscheidungsabläufe innerhalb der Stiftung zu erlangen und der Behörde herauszugeben, ist aus mehreren Gründen nicht gerechtfertigt. Zum Ersten ist nicht einzusehen, Auslandsbeziehungen allgemein oder Beziehungen zu Liechtenstein und dessen Stiftungen im Besonderen unter einen Generalverdacht zu stellen.<sup>60)</sup> Dazu müsste der Sachverhalt schon im konkreten Einzelfall äußerst ungewöhnlich gestaltet sein, sodass der Steuerpflichtige von vornherein damit rechnen muss, zu einem späteren Zeitpunkt in besonderer Weise zur Sachaufklärung herangezogen

58) Vgl. *Tanzer*, PSR 2010, 135.

59) Dazu VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0046; vgl. auch VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0014; 17. 11. 2005, 2001/13/0247; 26. 7. 2007, 2006/15/0111; 23. 2. 2010, 2008/15/0077.

60) Zur differenzierenden Betrachtung der Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen vgl. *Lang*, SWI 2000, 215. Vgl. dazu auch *Hammer/Petritz*, EU-Familienstiftungen im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2009, 435 (437 FN 30), wonach die Vermutung des BMF-Erlasses (BMF 23. 4. 2008, GZ SZK-010216/0073-ESt/2008), dass vermögensverwaltende FL-Stiftungen jedenfalls als transparent anzusehen sein sollen, nicht nachvollzogen werden könne.

56) Näher *Langheinrich/Ryda*, FJ 1998, 45 (47); *Beiser*, Umfang und Grenzen der Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, ÖStZ 1991, 102 (104 ff); *Lang*, SWI 2000, 215; *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten im Licht des Gemeinschaftsrechts, 81 ff.

57) Dazu *Beiser*, ÖStZ 1991, 104 ff; *Kotschnigg*, Amtswegigkeit, erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweislast bei Auslandssachverhalten, ÖStZ 1992, 82 (85); vgl. auch VwGH 6. 12. 1966, 2175, 2176, 2180, 2191/65.



gen zu werden. Zum Zweiten ist es gerade bei Begünstigten keineswegs selbstverständlich, dass sie überhaupt auf die Gründung der Stiftung Einfluss nehmen und sich bestimmte Rechte von Anfang an vorbehalten konnten. So können zB sogar nach österreichischem Privatstiftungsrecht in der Stiftungserklärung Begünstigte gegen ihren Willen oder sogar ohne ihr Wissen genannt und auch berechtigt werden.<sup>61)</sup> Zum Dritten können Stifter einer liechtensteinischen Stiftung daran interessiert sein, gerade nicht den Eindruck zu erwecken, sie hätten sich Ingerenzmöglichkeiten auf die von ihnen mitgegründete Stiftung vorbehalten, um von vornherein gar nicht den Verdacht aufkommen zu lassen, die formal zuständigen Stiftungsorgane wären bloße Befehlsempfänger. Die Vereinbarung einer Verpflichtung der Stiftungsorgane, dauerhaft über stiftungsinterne Vorgänge zu informieren und die entsprechenden Dokumente zur Verfügung zu stellen, könnte in Hinblick auf diese Intention kontraproduktiv sein. Stifter dürfen nicht in eine „Doppelmühle“ derart gedrängt werden, dass sie entweder Gefahr laufen, von der Behörde nach wie vor als die eigentlichen Herren des Geschehens angesehen zu werden, oder aber – wenn sie nicht zuletzt deshalb bereits bei Gründung der Stiftung jedweder künftiger Eingriffsmöglichkeiten entsagt haben – dem Vorwurf ausgesetzt zu sein, nicht hinreichend ihrer Beweisvorsorgepflicht nachgekommen zu sein.

Entscheidend ist, dass selbst dann, wenn die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen hat.<sup>62)</sup> Die Behörde hat immer den wahren Sachverhalt völlig unvoreingenommen zu erforschen.<sup>63)</sup> Die freie Beweiswürdigung hat keinen Pönalcharakter. Die Behörde hat von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Wenn daher der Partei die Vorlage bestimmter von ihr geforderter Unterlagen unmöglich oder unzumutbar ist oder sie aus anderen Gründen der Aufforderung, Unterlagen beizubringen, nicht nachkommt, ist die Behörde keineswegs von vornherein berechtigt, den von ihr vermuteten Sachverhalt daraufhin als erwiesen anzunehmen. Keines Beweises bedürfen nach § 167 Abs 1 BAO bloß Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind und solche, für deren Vorhandensein *das Gesetz* eine Vermutung aufstellt. Eine gesetzliche Vorschrift, nach der „bei vermögensverwaltenden Stiftungen“ die Erfahrungen mit Liechtenstein Anlass zur Vermutung geben, dass das Vermögen weiterhin dem wirtschaftlichen „Stifter und nicht der liechtensteinischen Stiftung“ zuzurechnen ist, existiert nicht. Ebenso wenig handelt es sich hier um eine offenkundige Tatsache: Dies wäre nur dann der Fall, wenn es sich um Tatsachen handelte, von denen zufolge der Lebenserfahrung anzunehmen ist, dass sie jedermann kennt oder jedermann ohne jede Schwierigkeit

und ohne besondere Fachkenntnisse bekannt sein könnten.<sup>64)</sup> Im vorliegenden Fall gibt es aber keinen Anhaltspunkt dafür, dass sich die vom BMF behaupteten „Erfahrungen“ auf die Lebenserfahrung stützen können. Gegenstand einer solchen Vermutung könnten nur *Tatsachen* sein: Im Falle der „vermuteten“ Zurechnung des Vermögens zum Stifter handelt es sich aber gar nicht um eine Tatsache: Vielmehr nimmt das BMF eine Vermutung der *rechtlichen Beurteilung* – nämlich der Zurechnung der Einkünfte zur liechtensteinischen Stiftung – vor, ohne auf den konkreten Sachverhalt einzugehen. Dass dies nicht ausreicht, um von einer „Vermutungsbasis“ zu sprechen, die den Steuerpflichtigen zur „Widerlegung“ verpflichtet würde, liegt auf der Hand. Der Abgabenbehörde bleibt es daher auch in Fällen liechtensteinischer Stiftungen nicht erspart, ein Ermittlungsverfahren selbst dann zu führen, wenn und insoweit der von ihr herangezogene Steuerpflichtige an diesem Verfahren nicht mitwirken kann oder will. Denn – wie *Wiederin* treffend formuliert – als Herrin des Verfahrens ist die Behörde zur Sachaufklärung ohne Rücksicht darauf verpflichtet, ob die Partei Kooperation erbracht oder verweigert hat.<sup>65)</sup> Im Anschluss daran hat sie zunächst bei der Sachverhaltswürdigung darzulegen, warum sie von mehreren Möglichkeiten eine bestimmte als erwiesen annimmt und kann dies nur dann begründen, wenn die von ihr angenommene Möglichkeit gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Dies ist nämlich das Ziel der freien Beweiswürdigung, bei der es keine gesetzliche Rangordnung der Beweismittel gibt.<sup>66)</sup> Glaubt die Behörde, zum Schluss kommen zu müssen, dass die Einkünfte beim Stifter oder Begünstigten zu versteuern sind, muss sie begründen, warum dies das Ergebnis der Anwendung der Regeln über die Einkünftezurechnung bei dem von ihr angenommenen Sachverhalt ist.

## 5. Schlussfolgerungen

Liechtensteinische Stiftungen, denen nach liechtensteinischem Recht Rechtspersönlichkeit zukommt, kommen für Zwecke des österreichischen Ertragsteuerrechts als Körperschaftsteuerrechtsobjekte in Betracht. Ob und welche Einkünfte ihnen zuzurechnen sind, hängt davon ab, wer über die betreffende Leistungserstellung disponieren kann, das heißt, die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren und im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc. Die dazu erforderliche Sachverhaltsermittlung hat im Zusammenwirken zwischen Behörde und Steuerpflichtigen zu erfolgen. Den Steuerpflichtigen kann eine – im Unterschied zu Inlandssachverhalten – erhöhte Mitwirkungspflicht treffen, die aber nicht uferlos ist: Sie hat ihre Grenze insbesondere in der Unmöglichkeit, aber auch in der Unzumutbarkeit. Die Behörde muss die aufgenommenen Beweise würdigen und zwar auch dann, wenn der Steuerpflichtige nicht mitwirken konnte oder wollte. Die freie Beweiswürdigung kann dabei nicht zur

61) Dazu näher *Lang*, Der Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzuges bei Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte, SWK 2001, 417 (420).

62) VwGH 19. 5. 1992, 91/14/0089-0091; 23. 2. 1994/92/15/0159; 29. 7. 2000, 95/14/0145.

63) Vgl *Cupal/Bovenkamp*, „Steuerlicher Durchgriff“ bei liechtensteinischen Familienstiftungen (Teil 1), ÖStZ 2010, 336 (336); vgl schon *Vogel*, Die Verteilung der Behauptungs- und Beweislast im Abgabenverfahren, ÖStZ 1972, 142 (144 ff); *Schilcher*, Grenzen der Mitwirkungspflichten im Lichte des Gemeinschaftsrechts 95 ff.

64) Vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup> (2005) § 167 Rz 1.

65) Vgl *Wiederin*, Untersuchungsgrundatz und Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens (2006) 125 (140).

66) Vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup> § 167 Rz 6.

Sanktion werden: Die Behörde hat darzulegen, warum sie von mehreren Möglichkeiten eine bestimmte als erwiesen annimmt und kann dies nur dann begründen, wenn die von ihr angenommene Möglichkeit gegenüber allen anderen Möglichkeiten

eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.



Foto Kucera

#### Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, Global Visiting Professor of Law an der New York University (NYU), Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law der WU und Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Für kritische Anregungen und die Unterstützung bei der Fahnenkorrektur dankt er Mag. Martina Gruber und Mag. Ina Kerschner.

## Artikelrundschau

Dr. Christa Lattner/Mag. Franz Proksch

Zeitraum: Jänner 2011 – Teil 1

### Allgemeines – national, Gesetzesentwürfe, Steuerpolitik

■ ÖStZ 2011/173, 116

#### Die steuerlichen Neuerungen ab 2011

(Keppert, SWK 2/2011, T 9)

Der Autor gibt einen Überblick über die wesentlichen steuerlichen Änderungen ab 2011.

■ ÖStZ 2011/174, 116

#### Aktuelle Gesetzesänderungen 2011

(Wenger/Frenzel, RWZ 2011/1, S. 1)

Der Überblick stellt eine Reihe von Gesetzesänderungen vor, die zum 1. 1. 2011 in Kraft treten, und zwar chronologisch geordnet nach ihrem Erscheinen in den BGBl: AbgÄG 2010, Bundesgesetze, mit denen das KommAustria-Gesetz, das BUAG und das AVRAG geändert werden, 2. SVÄG 2010, FinStrG-Novelle 2010, BBKG 2010 sowie BBG 2011.

■ ÖStZ 2011/175, 116

#### Budgetbegleitgesetz 2011 reloaded

(Puchinger/Marschner, FJ 1/2011, S. 15)

In den FJ-Ausgaben November und Dezember haben sich die Autoren bereits mit dem BBG idF des Ministerialentwurfs (ME) bzw der Regierungsvorlage (RV) beschäftigt. Der nunmehrige Beitrag führt die Änderungen des Gesetzgebers an, wobei nur mehr jene Bereiche erläutert werden, die Änderungen gegenüber ME und RV erfahren haben.

### Allgemeines – international, EU-Recht, Auslandsbeziehungen

■ ÖStZ 2011/176, 116

#### Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 2) – Methodik der Verrechnungspreisermittlung

(Manessinger/Schatzler, ÖStZ 2011/78, S. 30

Die Autorinnen untersuchen die in den VPR 2010 enthaltenen Aussagen näher und unterziehen diese vor dem Hintergrund bisheriger Äußerungen der österr. Finanzverwaltung und der aktuellen Fassung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze („OECD-VPG“) einer kritischen Würdigung.

■ ÖStZ 2011/177, 116

#### Anmerkungen zur Kritik an den Verrechnungspreisrichtlinien 2010

(Loukota/Jirousek ÖStZ 2011/79, S. 40)

Die Autoren begrüßen, dass eine Diskussion über Fragen der internat Verrechnungspreisgestaltung Einzug gehalten hat. Um das Ziel der VPR 2010, zu mehr Rechtssicherheit beizutragen, nicht zu gefährden, müsse der Eindruck vermieden werden, dass die VPR 2010 in Widerspruch zu den OECD-VPG stünden, „Kehrtwendungen des BMF“ stattgefunden hätten und in den VPR vertretene Auffassungen des BMF „nicht haltbar“ seien.

■ ÖStZ 2011/178, 116

#### Verrechnungspreise und KMU

(Roller, SWK 3/2011, T 28)

Die Überprüfung von Verrechnungspreisen ist ein immer bedeutenderes Thema bei Betriebsprüfungen geworden. Die damit verbundenen Kosten können bei KMU einen höheren Anteil an den Gesamtkosten darstellen und die Hemmschwelle, international tätig zu werden, erhöhen. Es wird daher diskutiert, ob für KMU vereinfachte Regelungen erforderlich sind.

■ ÖStZ 2011/179, 116

#### Die Nutzungsberechtigung nach § 99a EStG

(Bayer, SWI 1/2011, S. 4)

Nach § 99a EStG ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung, dass die verbundenen Unternehmen des anderen Mitgliedstaats oder die im anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätten eines verbundenen Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats, welche die Zahlungen an Zinsen oder Lizenzgebühren empfangen, als Nutzungsberechtigte gelten. Bayer untersucht die Bedeutung dieses Begriffs näher.

■ ÖStZ 2011/180, 116

#### Der Begriff „Unternehmen“ und Art. 24 OECD-Musterabkommen

(Lang, SWI 1/2011, S. 9)