

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Reinhold Beiser

**Das Arm's-Length-Prinzip ist unionsrechtskonform!**

*The Arm's Length Principle is in Conformity with Union Law!*

Thomas Kühbacher

**Doppelbesteuerung und Unionsrecht**

*Double Taxation and Union Law: Final Act of a Never-Ending Story?*

Karin Simader

**Doppelansässigkeit von natürlichen Personen und Unionsrecht**

*Dual Residence of Individuals and Union Law*

Sandra Staudacher / Gerhard Steiner

**Fallbeispiel zur Verrechnungspreisgestaltung – Forschung**

*Case Study on Transfer Pricing – Research*

Doris Bramo-Hackel / Cornelia Groß

**UFS bekräftigt Nachweispflicht der Abgabenbehörde**

*Independent Finance Board Confirms Tax Authorities' Burden of Proof*

Christoph Marchgraber

**Ausschüttung aus einer dänischen Privatstiftung**

*Distribution from a Danish Private Foundation*

Rupert Wiesinger / Georg Dietrich

**Keine Eigenverbrauchsbesteuerung für verschenkte CDs**

*CDs Distributed Free of Charge by a Record Label are not Subject to VAT*

Christoph Marchgraber\*)

## SWI-Jahrestagung: Ausschüttung aus einer dänischen Privatstiftung

SWI CONFERENCE: DISTRIBUTION FROM A DANISH PRIVATE FOUNDATION

On November 10<sup>th</sup>, 2009, the fourth annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.

### I. SWI-Jahrestagung 2009

Am 10. November 2009 fand zum vierten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des Internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Ludwig, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlehner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der folgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

### II. Aktuelles aus der Rechtsprechung des VwGH zum Internationalen Steuerrecht

**Sachverhalt:** Eine in Österreich ansässige Steuerpflichtige hat im Zeitraum von 1997 bis 2004 Zuwendungen aus einem dänischen Familienfonds erhalten. Diese regelmäßig zugeflossenen Zuwendungen hat sie in ihrer österreichischen Einkommensteuererklärung als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst und zugleich den Hälftesteuersatz für Zuwendungen aus Privatstiftungen nach § 37 Abs. 4 Z 1 lit. f EStG beansprucht.<sup>1)</sup>

**Nikolaus Zorn:** Der UFS hat im Berufungsverfahren zunächst festgestellt, dass es sich bei der zuwendenden Körperschaft nicht um eine österreichische Privatstiftung handelt. Die Zuwendungen, die von Dänemark nach Österreich geflossen sind, sind aber den Zuwendungen aus einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar. Es wurde daher vom UFS unmittelbar § 37 Abs. 4 Z 1 lit. f EStG für anwendbar gehalten. Als alternative Zusatzbegründung führte der UFS allerdings an, dass die Anwendung des normalen vollen Steuersatzes für Kapitalerträge aus Privatstiftungen, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU haben, nicht mit dem Unionsrecht vereinbar wäre. Der Hälftesteuersatz käme daher jedenfalls kraft Unionsrechts zur Anwendung. Das Finanzamt hat sich gegen diese Entscheidung zur Wehr gesetzt und Amtsbeschwerde an den VwGH erhoben. Diese wurde vom VwGH abgewiesen. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis zunächst einmal einen Typenvergleich vorgenommen. Er hat sich damit befasst, ob es sich bei dem dänischen Familienfonds überhaupt um ein der österreichischen Privatstiftung vergleichbares Subjekt handelt. Diese Typenvergleichsprüfung hat als Ergebnis erbracht, dass eine Vergleichbarkeit tatsächlich gegeben ist. Für den VwGH war wesentlich, dass es sich um eine juristi-

\*) Mag. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Vgl. →  VwGH 23. 6. 2009, [2006/13/0183](#); UFS 11. 10. 2006, [RV/1689-W/05](#).

sche Person handelte, die einer österreichischen eigennützigen Stiftung ähnlich ist. Sie wurde zwar nach dänischem Steuerrecht als gewerblich tätige Einrichtung eingestuft. Dies aber nur deshalb, weil nach dänischem Steuerrecht steuerliche Gewerblichkeit bereits dann vorliegt, wenn einer Einrichtung maßgeblicher Einfluss auf eine andere Kapitalgesellschaft zukommt, also wenn die Einrichtung mit mehr als 50 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Gewerblichkeit im Sinn einer eigenständigen gewerblichen Tätigkeit war diesem dänischen Familienfonds jedoch versagt. Der Natur nach lag daher keine gewerbliche Tätigkeit vor. Ein weiteres Argument war, dass die Willensbildung vom Stifter bzw. Gründer unabhängig ist. Der Stifter bzw. Gründer kann in der Gründungsurkunde zwar einen Zweck festlegen. Sonst ist die Stiftung bzw. der Fonds jedoch unabhängig. Die Willensbildung erfolgt durch einen unabhängigen Stiftungsvorstand. Insofern hat der VwGH festgestellt, dass der Typenvergleich vom UFS richtig durchgeführt wurde und es sich hier um ein der österreichischen Privatstiftung vergleichbares Subjekt handelt.

Der nächste Punkt war die Anwendbarkeit der auf österreichische Privatstiftungen abstellenden Regelung des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG. Der VwGH erwähnt zuerst die beiden Literaturauffassungen: Einer Meinung zufolge sei § 27 Abs. 1 Z 7 EStG nur für österreichische Privatstiftungen anwendbar; nach der anderen Meinung könnten auch ausländische Stiftungen darunterfallen. Letzten Endes ist es im Erkenntnis dann offengeblieben, ob die ausländischen Zuwendungen unter § 27 EStG fallen oder nicht. In etwa während der Zeit der Entscheidungsfindung ist ein Beitrag von *Hammer/Petritz*<sup>2)</sup> erschienen. Dort wird insbesondere diskutiert, ob derartige Zuwendungen unter § 27 EStG fallen können oder als wiederkehrende Bezüge unter § 29 Z 1 EStG, wobei *Hammer/Petritz* die letzte Variante bevorzugen. Sie kommen dabei zum Ergebnis, dass die Anwendung des § 29 Z 1 EStG zur Folge hätte, dass Einmalzuwendungen nicht zu erfassen seien.<sup>3)</sup> Es würde dann an einem wiederkehrenden Auftreten der Bezüge und an der Regelmäßigkeit fehlen. Insofern ist von dieser Literaturmeinung durchaus § 29 EStG präferiert worden. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis diese Frage jedoch bewusst offengelassen. Der Senat 13 hat sich mit dieser Frage nicht näher auseinandergesetzt, sondern die Auffassung vertreten, der UFS habe in seiner Primärbegründung zwar die österreichischen Regelungen für die Privatstiftung für anwendbar gehalten, aber in seiner Alternativbegründung auch ausgeführt, dass selbst unter Zugrundelegung der gegenteiligen Auffassung der von der Beschwerdeführerin begehrte Hälftesteuersatz schon aus unionsrechtlichen Überlegungen zur Anwendung kommen müsste. Der Gerichtshof kommt in seinem Erkenntnis zum Ergebnis, diese Alternativbegründung reiche jedenfalls aus, um der Amtsbeschwerde des Finanzamtes den Erfolg zu versagen. Die Kapitalverkehrsfreiheit bewirke jedenfalls, dass eine Schlechterstellung der Zuwendungen vergleichbarer Einrichtungen eines anderen Mitgliedstaates untersagt sei.

**Christian Lenneis:** Der Gesetzgeber hat bereits vorweg auf das zu erwartende Erkenntnis reagiert und mit dem SchenkMG 2008 § 27 Abs. 1 Z 7 EStG geändert, wonach nunmehr die Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Privatstiftungen ebenfalls unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen fallen und diese Zuwendungen wiederum nach § 37 Abs. 4 Z 1 lit. f EStG halbsatzfähig sind. Insofern hat man hier das Ergebnis bereits vorweggenommen. Darüber hinaus war interessant, dass kein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH eingeleitet, sondern offenbar der Anwendungsvorrang des Unionsrechtes als offenkundig angesehen wurde. Der VwGH hat also die *Acte-clair*-Doktrin angewendet. Auch das war von vornherein nicht selbstverständlich. Ein dritter Punkt noch als Ergänzung: Wenn man § 29 Z 1 EStG präferiert, so bedeutet dies, dass bei Zuwendungen aus ausländischen Privatstiftungen, die vor der Änderung des § 27 Abs. 1 Z 7

---

<sup>2)</sup> Vgl. *Hammer/Petritz*, EU-Familienstiftungen im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2009, 435 (435 ff.).

<sup>3)</sup> Vgl. *Hammer/Petritz*, RdW 2009, 437.

ESTG erfolgt sind, der halbe Durchschnittssteuersatz auch dann zusteht, wenn diese Zuwendungen unter die sonstigen Einkünfte fallen. Wenn hingegen Zuwendungen im Rahmen einer Einmalzahlung erfolgen, wird man wohl sagen müssen, dass diese Einmalzahlungen trotzdem für die Vergangenheit nicht steuerbar bleiben, aber für die Zukunft unter Kapitalvermögen zu subsumieren sind.

**Nikolaus Zorn:** Dem kann ich vollkommen zustimmen. Soweit man § 29 EStG zur Anwendung bringt – und dafür spricht ja sehr viel –, ist die bloße Einmalzuwendung nicht zu erfassen.

**Roland Rief:** Vom Spruch her kann ich dieses Erkenntnis nur begrüßen. Die Unterscheidung zwischen transparenten und intransparenten Stiftungen war in diesem Erkenntnis kein Thema, weil es eine klare Trennung zwischen dem Stifter und dem Stiftungsvermögen gab und sich in keiner Weise das Problem gestellt hat, ob dieser dänische Familienfonds transparent wäre. Dies hätte sonst möglicherweise zur Konsequenz gehabt, dass man die Einkünfte der österreichischen Steuerpflichtigen schon anteilmäßig hätte zurechnen müssen. Das war aber nicht das Thema des Erkenntnisses und wurde daher auch nicht untersucht. Die Frage der Ausschüttungsbesteuerung hätte sich sonst gar nicht erst gestellt. Das ist nun auch die Auffassung, die in den StiftR 2009 vertreten wird: Ausschüttungen aus transparenten ausländischen Stiftungen unterliegen nicht § 27 Abs. 1 Z 7 EStG. Die vorangegangene Einkünfteerzielung ist nämlich ohnedies dem Begünstigten oder dem Stifter zugerechnet worden. Schwierig ist nun aber, dass § 27 Abs. 1 Z 7 EStG – also der Grundtatbestand – unverändert geblieben ist. Was mir in der UFS-Entscheidung bereits sehr gut gefallen hat, war die Überlegung, ob man die Anwendbarkeit des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG für Zuwendungen aus ausländischen Privatstiftungen nicht schon mit den Auslegungsgrundsätzen – nämlich mit der Wortauslegung; der weitest mögliche Wortsinn erfasst auch jede Form ausländischer Stiftungen – erreicht. Der Gesetzgeber hat durch das SchenkMG 2008 aber diese ausländische Stiftung nun ausdrücklich miteinbezogen. Der Begriff „Privatstiftung“ ist, ohne zusätzlichen Hinweis auf das PSG, nach wie vor in der Bestimmung vorhanden. Für die Kategorien des SchenkMG, nämlich für den Normalsatz und den erhöhten Steuersatz, wird jedoch der Begriff der Privatstiftung im Sinn des PSG verwendet. Wir haben daher den Begriff der Privatstiftung jetzt an zwei Stellen, in zwei Bundesgesetzen, mit offenbar unterschiedlichem Gehalt. Ich frage mich daher, ob es andere österreichische Privatstiftungen gibt, die nicht dem PSG unterliegen. Es gibt ja Bundes- und Landesstiftungen, die nicht gemeinnützig sind und daher durchaus als privatrechtliche Stiftungen dem StiftEG unterliegen können. Ich frage mich, warum der Gesetzgeber nur an einer Stelle eine Korrektur vorgenommen hat (StiftEG) und nicht auch in § 27 EStG.

**Helmut Loukota:** Diese Entwicklungen zeigen, dass immer dann, wenn der Gesetzgeber durch eine Gesetzesänderung einen unionskonformen Zustand herbeiführt, es besser wäre, von einer Inkrafttretensbestimmung abzusehen.

Das Erkenntnis ist auch eine Bestätigung, dass beim Typenvergleich – der vor allem bei Personen- und Kapitalgesellschaften immer wieder durchgeführt werden muss – die rechtliche Behandlung im ausländischen Staat überhaupt keine Rolle spielt. Mit anderen Worten, der Umstand – und der war ja eines der Motive für die Amtsbeschwerde –, dass diese Stiftung mehr als 50 % des Familienunternehmens halten musste und damit nach dänischem Recht zum gewerblichen Unternehmen wurde, war unerheblich. Nach österreichischem Recht würde zwar eine gewerblich tätige Privatstiftung nicht unter § 13 KStG fallen, doch es war eben nur die Struktur zu vergleichen. Es war nicht relevant, wie die Behandlung im ausländischen Steuerrecht aussieht, und daher war auch die Einstufung der Beteiligungshaltung als gewerbliche Tätigkeit in Dänemark unerheblich.

Das Thema der transparenten Stiftungen berührt im Übrigen einen ganz wesentlichen Aspekt des österreichischen Außensteuerrechts. Denn was bedeutet der Begriff „transparente

*Stiftung*“? Bedeutet dies, dass nach österreichischem Steuerrecht die Einkünfte nicht der Stiftung zugerechnet werden, sondern dem Begünstigten? Wenn dies die Bedeutung ist, dann müsste aber jede Briefkastengesellschaft als transparente Gesellschaft angesehen werden. Dies trifft aber nicht zu; dies bedeutet eben nicht, dass ab dem Moment, zu dem die Einkünfte nicht einer zwischengeschobenen juristischen Person zugeordnet werden, sondern denen, die daraus begünstigt sind, die juristische Person einen transparenten Rechts-träger darstellt. Daher ist es nicht konsequent, gerade bei den Stiftungen zwischen transparenten Stiftungen und intransparenten Stiftungen zu unterscheiden. Eine Stiftung, die einer österreichischen Stiftung vergleichbar ist, ist immer ein intransparenter Rechtsträger. Es ist eine davon abweichende Frage, ob nach österreichischem Recht eine Zurechnung an die intransparente juristische Person oder an jemand anderen erfolgt.

**Roland Macho:** Bei Betriebsprüfungen kommen verstärkt Anfragen hinsichtlich des Typenvergleichs. In letzter Zeit häufen sich auch Anfragen von ausländischen Finanzverwaltungen, die sich insbesondere über die Ausgestaltung der österreichischen Rechtsformen – wie beispielsweise über die handelnden Personen – erkundigen. Man sieht, das ist ein Thema, das nicht nur die inländische Betriebsprüfung beschäftigt, sondern auch ausländische Betriebsprüfungen. Verstärkt wird darüber nachgedacht, wem bei derartigen Gestaltungen die Einkünfte in wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen sind.

**Nikolaus Zorn:** Die Transparenz ist ja generell ein sehr wichtiges Thema. Dazu gibt es noch keine ausreichende Judikatur in Österreich. Insbesondere bei Fällen von liechtensteinischen Stiftungen der vergangenen Jahre zeigt sich, dass diese Frage noch nicht eindeutig beantwortet ist. Wie das der Gerichtshof entscheiden wird, wird sich zeigen. Bei den Investmentfonds haben wir gesetzliche Regelungen. Bei Stiftungen bloß die Transparenz oder Intransparenz als Maßstab für die Zurechnung anzunehmen, bringt sicher eine Reihe von Schwierigkeiten. Solches müsste ja letzten Endes auch für Kapitalgesellschaften gelten. Bedeutet das etwa auch für die Ein-Mann-GmbH, wo nur eine einzige Person hinter allen Entscheidungen steht, eine Zuordnung an die dahinterstehende Person? Das schiene mir zu weit zu gehen. Die Frage der Zurechnung bei Kapitalgesellschaften steht immer noch in Diskussion. Unter welchen Voraussetzungen rechnet man etwa Kapitaleinkünfte einer juristischen Person zu? Muss man sagen, eine juristische Person ist ein für sich eigenständiger Träger des (Kapital-)Vermögens, das zu Zinsen führt, und dieser Umstand reicht für die Zurechnung bereits aus? Oder kann wirklich darauf abgestellt werden, wer die laufenden Entscheidungen fällt oder beeinflusst? Dieser Bereich ist noch spannend und wird zu klären sein. Der Punkt der persönlichen Arbeitsleistungen, die von einer Kapitalgesellschaft erbracht werden sollen, also der in Rz. 104 EStR angesprochene Bereich, ist hier ebenfalls noch offen. Dieses Problem erstreckt sich auch auf das Internationale Steuerrecht. In der Vergangenheit wurden auch die höchstpersönlichen Tätigkeiten, wie etwa künstlerische Leistungen, den Kapitalgesellschaften zugerechnet. Es gab eine Reihe von Künstler-GmbHs, bei denen die Zurechnung an die GmbH akzeptiert wurde, jetzt einmal abgesehen von den Fragen des speziellen Künstlerdurchgriffs. International ist es durchaus üblich, dass auch bei höchstpersönlichen Leistungen eine Kapitalgesellschaft auftritt.

**Michael Lang:** Ich finde es interessant, dass der VwGH sich im Erkenntnis nicht festgelegt hat, ob § 27 oder § 29 EStG zur Anwendung kommt. Ich persönlich glaube auch, dass die besseren Argumente für § 29 EStG sprechen und für § 27 EStG keine unionsrechtskonforme Interpretation möglich ist. Das hätte sonst nämlich auch die Konsequenz, dass es in Fällen der Einmalausschüttung zu einer Verböserung kommt. Unionsrechtlich geboten ist die Anwendung des § 27 EStG meiner Meinung nach nicht. Der VwGH hat zu Recht in diese Richtung nicht Position bezogen, sondern er hat es im Wesentlichen offengelassen, ob man die Unionsrechtswidrigkeit nicht auch im Wege des Anwendungsvorrangs beseitigen kann. Es ist daher auch zu begrüßen, dass die gesetzliche Regelung nicht rückwirkend anwendbar ist, da sonst allenfalls verfassungsrechtliche Probleme bestanden hätten.

ten. Im Fall der Einmalausschüttung wäre es nämlich zur Verböserung gekommen, da ja diese nicht unter § 29 EStG fallen. Wenn die Erfassung in § 27 EStG rückwirkend angeordnet worden wäre, wäre es im Nachhinein zu einer Verböserung gekommen, die allenfalls zu einem Verfahren vor dem VfGH geführt hätte. Der Gesetzgeber hat hier gut daran getan, einen Inkrafttretenszeitpunkt vorzusehen.

**Nikolaus Zorn:** Der VwGH hat generell den konkreten Fall zu lösen. Daher hat er dabei nicht alle denkbaren Probleme zu lösen, sondern zielgerichtet zu entscheiden. Es sind jene Fragen zu beantworten, die für die Entscheidung des konkreten Falls anstehen.

**Roland Rief:** Der alte § 37 Abs. 4 Z 1 lit. f EStG hat doch in seiner vorangehenden Fassung, also schon vor dem SchenkMG, zur Voraussetzung gehabt, dass die Zuwendungen der Privatstiftung unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen fallen müssen. Zuwendungen an das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers würden sowohl nach der alten als auch nach der neuen Rechtslage dem vollen Steuersatz unterliegen. Es ist nicht ganz klar, wie man die Einschränkung, dass es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen handeln muss, weginterpretieren will.

**Michael Lang:** Hier würde der Anwendungsvorrang greifen. Es handelt sich dann um keine unionsrechtskonforme Interpretation.

**Nikolaus Zorn:** Die Rechtsfolge in Bezug auf den Steuersatz, welche die Zuwendung aus einer österreichischen Privatstiftung erfährt, wird durch den Anwendungsvorrang auf die Zuwendungen aus der dänischen Privatstiftung übertragen, unabhängig davon, dass der Tatbestand des EStG dem Wortlaut nach anders formuliert ist.

**Roland Rief:** Zum Typenvergleich noch eine Anmerkung: Wenn ich das richtig gelesen habe, dann hat der VwGH im Rahmen des Typenvergleichs nur folgende Elemente hervorgehoben: Es muss ein vom Stiftungsvermögen unwiderruflich getrenntes Vermögen des Stifters vorliegen. Diese Vermögenstrennung liegt bei einer juristischen Person wahrscheinlich immer vor. Das zweite Element war, dass die Stiftung eine im Verhältnis zum Stifter unabhängige Leitung (Vorstand) haben muss. Als letztes Element brauche ich dann noch einen oder mehrere bestimmte Zwecke. Das sind die drei Typenmerkmale, die in dem Erkenntnis hervorgehoben werden. Bei uns wurde immer diskutiert, ob im Rahmen des Typenvergleichs auch auf die Unvereinbarkeit zwischen Begünstigten und Vorstand abzustellen ist, ob ein Wirtschaftsprüfer eine Stiftungsprüfung vorzunehmen hat, also ob es eine externe Kontrollstelle gibt, und ob man auf die Eintragung in ein öffentliches Register abstellen muss. All diese Dinge sind eigentlich nicht relevant gewesen oder vom VwGH nicht als relevant angesehen worden. Ich gehe davon aus, dass dies auch in der Folge so sein wird. Also wenn wir das StiftEG oder den „neuen“ § 27 EStG anwenden, wird es wohl auch so sein, dass ich nur auf diese drei Elemente abstellen muss: Vorstand, also eigene Leitung, die Vermögenstrennung und eine Zweckverfolgung.

**Nikolaus Zorn:** So weit würde ich jetzt nicht gehen. Die betreffende Passage des Erkenntnisses stellt einleitend zu dieser Typenprüfung fest, dass die Vergleichbarkeit von keiner der Parteien überhaupt in Streit gestellt worden ist. Die Typenvergleichsprüfung ist grundsätzlich ein offenes Feld. Es gibt keinen festgeschriebenen Katalog von Merkmalen. Insofern besteht eine gewisse Ähnlichkeit zur Prüfung eines Dienstverhältnisses. Das Dienstverhältnis ist ein Typusbegriff, der an einer Unzahl von Merkmalen festgemacht werden kann. Der Gerichtshof ist wahrscheinlich gar nicht in der Lage, abschließend alle denkbaren Merkmale eines Dienstverhältnisses zu überprüfen. Wenn in einem Erkenntnis daher nicht alle geprüft werden, sondern nur jene, die vorgebracht werden und entscheidungserheblich sind, also fallbezogen eine Rolle spielen, dann bedeutet das nur, dass dies die entscheidenden Merkmale im konkreten Fall waren.

**Helmut Loukota:** Es stellt sich aber noch die Frage, wer diesen Typenvergleich durchzuführen hat. Könnte dies nicht eine Aufgabe sein, die im Rahmen der erhöhten Mitwirkungs-

pflicht bei Auslandsbeziehungen von Parteienseite zu bewerkstelligen ist? Führt dies zu einem Verfahrensmangel, wenn es nicht gemacht wird? Die Kernfrage aber ist und bleibt, wer diesen äußerst komplizierten Typenvergleich durchzuführen hat. Da erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen gegeben ist, kann dies nicht der Finanzverwaltung aufgebürdet werden. Die Finanzverwaltung hat sodann das Gutachten über den Typenvergleich zu prüfen, aber sie erstellt das Gutachten nicht.

**Roland Rief:** Wie soll der Steuerpflichtige die Frage der Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Privatstiftung beantworten? Gerade weil die Merkmale von der Zwecksetzung der Norm abhängen, muss ja von der Finanzverwaltung vorgegeben werden, welche Kriterien im Rahmen des Typenvergleichs für entscheidend angesehen werden. Vielleicht kommt man zum Ergebnis, dass im Rahmen des Typenvergleichs im StiftEG andere Typenmerkmale heranzuziehen sind als bei § 27 EStG. Gibt es hier einen Grund, dies anders zu sehen?

**Helmut Loukota:** Zunächst einmal gibt es im Bereich vergleichbarer Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften einige EAS. Diese enthalten eine Sammlung jener wesentlichen Kriterien, auf die es aus unserer Sicht ankommt. Bei einer Privatstiftung hat uns allerdings noch niemand gefragt; selbstverständlich würde man hier bei Bedarf behilflich sein; niemand würde „im Regen“ stehen gelassen werden. Nur trotz allem: Die gutachterliche Ausarbeitung müsste vorweg von Parteienseite gemacht werden.

**Michael Lang:** Ich hätte mir das so vorgestellt, dass die Finanzverwaltung – sich orientierend an den Vorgaben des VwGH – die Kriterien zunächst festlegt und vorgibt, und dann den Steuerpflichtigen – wenn sie Informationen haben möchte, wie etwa die konkrete Gesellschaft strukturiert ist – im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht um Unterstützung bitten kann. Die Kriterien müssen wohl von der Verwaltung in Auslegung des Gesetzes vorgegeben werden, und dann kann der Steuerpflichtige (Stiftungs-)Urkunden beibringen und, wenn es erforderlich ist, auch Informationen über die ausländische Rechtslage. Aber das muss konkret angefragt werden. Ich muss also nicht präventiv mein dänisches Gesetzbuch in der Tasche haben.

**Nikolaus Zorn:** Die Finanzverwaltung wird im Verwaltungsverfahren entsprechende Fragen stellen. Die Grundlagen für die Sachverhaltsfeststellung wird dann sicherlich zu einem guten Teil der Steuerpflichtige zu liefern haben, was hier auch passiert ist.

**Christian Lenneis:** Ich gebe Prof. Lang grundsätzlich Recht, dass man hier eine Art Kombination machen müsste aus Mitwirkungspflicht einerseits und Ermittlungspflicht andererseits. Ich möchte nur zu bedenken geben, dass wir im Bereich der Kapitalverkehrsfreiheit sind, und die gilt für Drittstaaten genauso. Hier könnte man überlegen, eine Stiftung, die z. B. in Afghanistan angesiedelt ist, mit EU-Stiftungen zu vergleichen.

**Nikolaus Zorn:** Bei der Übertragung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Drittstaaten ist bis zu einer endgültigen Klärung durch den EuGH Zurückhaltung geboten. Ich nehme an, dass da noch eine Reihe von klarstellenden EuGH-Entscheidungen ergehen wird.

**Michael Lang:** Hätte dieses Erkenntnis anders ausgesehen, wenn es nicht um eine dänische, sondern um eine afghanische Privatstiftung gegangen wäre?

**Nikolaus Zorn:** Das ist derzeit einer der wenigen Punkte im ertragsteuerlichen Bereich des Unionsrechts, der noch weitgehend ungeklärt ist: die Rechtfertigungsgründe gegenüber Drittstaaten. Beispielsweise gibt es eine Rechtsprechung des EuGH in der Rs. A zu Beziehungen gegenüber der Schweiz. Die Schlechterbehandlung von Sachdividenden aus der Schweiz wurde vom EuGH als gerechtfertigt angesehen, weil die Union keine ausreichende Ermittlungsmöglichkeit gegenüber der Schweiz hat. Der EuGH hat hier auch noch einfließen lassen, dass die Schweizer nicht an die Bilanzrichtlinie gebunden sind. Der Bereich der Rechtfertigungsgründe gegenüber Drittstaaten muss m. E. vom EuGH noch näher ausgelotet werden.

# BESTELLEN SIE JETZT IHR SCHNUPPERABO 20 % GÜNSTIGER!



**SWI-Schnupperabo 2011**  
(Heft 10–12)  
Print & Online  
**EUR 41,80**

## Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,  
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)

Ex. **SWI-Schnupperabonnement, Print & Online 2011** (Heft 10–12)  
SWI-Jahresabonnement, Print & Online 2011 (Heft 1–12)

**EUR 41,80**  
EUR 209,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden): \_\_\_\_\_ Firma: \_\_\_\_\_  
Vorname: \_\_\_\_\_ Nachname: \_\_\_\_\_  
Straße: \_\_\_\_\_ PLZ: \_\_\_\_\_  
Telefon: \_\_\_\_\_ Fax: \_\_\_\_\_  
E-Mail: \_\_\_\_\_ Newsletter:  ja  nein  
Datum: \_\_\_\_\_ Unterschrift: \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) • [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) **Linde**