

Seite 313 *Ausländische Stiftungen im österreichischen Ertrag- steuerrecht* *

MICHAEL LANG

1. Liechtensteinische *Stiftungen* im Fokus der Rechtsprechung
2. Die Einordnung der liechtensteinischen *Stiftung* nach *österreichischem Ertrag-
steuerrecht*
3. Die Zurechnung der Einkünfte
4. Die im Beweisverfahren anzulegenden Maßstäbe
5. Zusammenfassende Würdigung

1. Seite 314 Liechtensteinische *Stiftungen* im Fokus der Rechtsprechung

Das irdische Leben von *Herbert Kofler* hat viel zu früh geendet. Er war nicht nur ein besonders liebenswerter Mensch, sondern auch ein hervorragender Vertreter seines Faches, der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. In seinen wissenschaftlichen Arbeiten war er immer um die Querbezüge zu den Rechtswissenschaften und insbesondere zum Steuerrecht bemüht und hat sich vielfach auch rein steuerrechtlichen Fragen auf höchstem Niveau gewidmet. Daher habe ich für diesen Beitrag mit der Behandlung *ausländischer Stiftungen* nach dem *österreichischen Ertragsteuerrecht* ein Thema gewählt, das von praktischer Relevanz und oft auch Gegenstand von Planungs- und Gestaltungsüberlegungen ist, das aber zahlreiche Rechtsfragen aufwirft. Diesen Rechtsfragen möchte ich mich zuwenden.

In der Praxis ging es in der jüngeren Vergangenheit vor allem um liechtensteinische *Stiftungen*. Der VwGH hat seit 2015 in einigen in der Fachwelt aufmerksam verfolgten Entscheidungen versucht, einige der offenen Fragen zu klären und damit der Praxis Leitlinien vorzugeben. ¹ Im Detail sind aus diesen Erkenntnissen auch unterschiedliche Folgerungen gezogen worden. ² Dies möchte ich zum Anlass nehmen, den Stand der Diskussion zusammenzufassen und zu untersuchen, welche Fragen noch offen sind und einer Klärung bedürfen. Dabei möchte ich zwischen drei Themenbereichen unterscheiden: Zunächst will ich mich der Qualifikation der liechtensteinischen *Stiftungen* nach *österreichischem Ertragsteuerrecht* zuwenden (Abschnitt 2.), dann der Zurechnung von Einkünften (Abschnitt 3.) und schließlich den im Beweisverfahren anzulegenden Maßstäben (Abschnitt 4.).

2. Die Einordnung der liechtensteinischen *Stiftung* nach österreichischem Ertragsteuerrecht

Die der erwähnten Rechtsprechung des VwGH vorangegangene Fachdiskussion hatte sich an einer Äußerung des BMF entzündet, wonach bei „vermögensverwaltenden Stiftungen [...] die Erfahrungen mit Liechtenstein Anlass zur Vermutung [geben], dass die Zurechnung des Vermögens weiterhin zum Stifter und nicht zu der liechtensteinischen Seite 315 Stiftung erfolgt“. ³ Pröll, selbst der Finanzverwaltung angehörend, bezeichnete diese Annahme als „Vermutungsbasis“, die der Steuerpflichtige, den dabei eine „erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgeverpflichtung“ trafe, zu widerlegen hätte. ⁴ Pröll unterschied 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 anstellte. ⁵

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25.2.2015, 2011/13/0003 deutlich gemacht, dass zwischen der Frage der Steuerrechtssubjektivität und der Frage, ob bestimmte Einkünfte der liechtensteinischen Stiftung oder deren Stiftern, Begünstigten oder anderen Personen zuzurechnen sind, zu unterscheiden ist. ⁶ Offenbar geht der VwGH davon aus, dass sich liechtensteinische Stiftungen für Zwecke des österreichischen Ertragsteuerrechts jedenfalls als Steuersubjekt qualifizieren. Im Erkenntnis vom 25.2.2015, 2011/13/0003 hat er dies zwar noch offengelassen, weil er sich auf die Zurechnungsfrage konzentrierte und die Einkünfte dem Vollmachtgeber zurechnete. Einen Monat später fasste er hingegen diese Entscheidung bereits wie folgt zusammen: ⁷ „Im Erkenntnis vom 25. Februar 2015, 2011/13/0003, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung oder aber den Stiftern oder den Begünstigten zuzurechnen sind, nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des österreichischen Rechts zu beurteilen ist.“ Diesen Satz wiederholte er in seinem Erkenntnis vom 30.6.2015, 2012/15/0165. Dass eine liechtensteinische Stiftung kein Steuerrechtssubjekt sein könnte, zog der VwGH nicht mehr in Betracht. Daraus ist zu schließen, dass der Gerichtshof die Anerkennung liechtensteinischer Stiftungen als Steuerrechtssubjekt für Zwecke des österreichischen Ertragsteuerrechts als gegeben annahm. Die Steuerrechtssubjektivität liechtensteinischer Stiftungen ist nur eine Voraussetzung dafür, ihr überhaupt Einkünfte zurechnen zu können. Ob und unter welchen Voraussetzungen ihr dann tatsächlich Einkünfte zugerechnet werden, ist gesondert zu prüfen. Der VwGH hat dazu auch auf Beiträge von Tanzer und mir verwiesen. ⁸

Tanzer hat für die Beurteilung der Steuerrechtssubjektivität liechtensteinischer Stiftungen das liechtensteinische Stiftungsrecht mit dem österreichischen Privatstiftungsrecht verglichen. ⁹ Er hat sich dabei insbesondere auf das „Venezuela“-Urteil des deutschen RFH bezogen. ¹⁰ Der RFH hatte in dieser Entscheidung Kriterien entwickelt, an denen ausländische Rechtsträger zu messen sind, um beurteilen zu können, ob sie einer Kör Seite 316 perschaft nach § 1 KStG entsprechen. Dementsprechend hat Tanzer Kriterien genannt, die eine Privatstiftung charakterisieren. Auf dieser Grundlage ist er zum Ergebnis gelangt, dass liechtensteinische Stiftungen mit der österreichischen Privatstiftung im Regelfall

vergleichbar sind und ihnen daher Steuerrechtssubjektivität zukommt.¹¹ Selbst dann, wenn die liechtensteinische *Stiftung* nicht mehr dem Typus einer *österreichischen Privatstiftung* genügen sollte, wenn beispielsweise eine Weisungsbindung des Stiftungsrats vorliegt, bejaht *Tanzer* die Steuerrechtssubjektivität aufgrund der Vergleichbarkeit mit einer „*inländischen juristischen Person*“ nach § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG.¹² Bei liechtensteinischen Mandatsstiftungen – sowohl in ihrer „*harten*“ als auch in ihrer „*weichen*“ Form – verneint *Tanzer* hingegen diese Vergleichbarkeit und spricht ihnen die Steuerrechtssubjektivität ab.¹³ Damit kann aber die von *Tanzer* vertretene Auffassung keine Grundlage für die Rechtsprechung des VwGH abgeben, denn der VwGH akzeptiert die Steuerrechtssubjektivität liechtensteinischer *Stiftungen* auch dann, wenn ein Mandatsvertrag abgeschlossen wurde.¹⁴

Gegen den von *Tanzer* primär angestellten Vergleich der liechtensteinischen *Stiftung* mit der *österreichischen Privatstiftung* können auch Einwände geltend gemacht werden: So hielt *Zorn* zutreffend fest, „*dass die liechtensteinische Stiftung wesentlich älter ist als die österreichische ‚eigennützige‘ Privatstiftung. Demnach ist kein Grund ersichtlich, warum ab der Einführung der Privatstiftung im österreichischen Recht die Behandlung der liechtensteinischen Stiftung eine Änderung erfahren haben sollte.*“¹⁵ Dem könnte noch hinzugefügt werden, dass sich in Hinblick auf die von *Tanzer* vertretene Auffassung überhaupt die Frage stellt, warum es gerade auf die *Privatstiftung* ankommen soll, kannte die *österreichische* Rechtsordnung doch auch das Bundes-*Stiftungs-* und Fondsgesetz¹⁶ sowie nach anderen Grundlagen errichtete *Stiftungen*. Konsequenter weitergedacht müsste sich der Vergleichsmaßstab dann durch das gänzlich neu gefasste Bundes-*Stiftungs-* und Fondsgesetz 2015¹⁷ wiederum ändern. Schließlich ist auch noch zu fragen, was außer der Ähnlichkeit in der Bezeichnung noch dafür spricht, ausschließlich *Stiftungen* zum Vergleich heranzuziehen. Andere eigentümerlose Rechtssubjekte wie Sparkassen könnten genauso in Betracht gezogen werden.

Meines Erachtens bedarf es im Falle von liechtensteinischen *Stiftungen* keines Typenvergleichs.¹⁸ Der RFH hat nämlich in seinem Venezuela-Urteil auch folgende Formulierung gewählt:¹⁹

„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 Seite 317 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 Gesamthandgemeinschaften 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 machte:²⁰ 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 somit auf Personenvereinigungen zugeschnitten: Der RFH stellt darauf ab, „*ob sich die betreffende ausländische Gesellschaft mehr dem Typ der Personengesellschaft oder der Kapitalgesellschaft nähert*“. ²¹ Dem RFH ging 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*“ . ²² Die Eingriffsmöglichkeiten der Gesellschafter auf die Gesellschaft waren aus Sicht des RFH dabei unerheblich, 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 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. ²³ Für den RFH war entscheidend, dass bei Personengesellschaften „*die Person der Gesellschafter im Vordergrund*“ stehe. ²⁴ „*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 Seite 318 und Gesellschaft „*mehr unpersönlich gegenüberstehen*“ oder nicht, große Bedeutung bei. ²⁵ Es ging 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. ²⁶

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 den Verein bei einer Sparkasse oder den 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 Organfunktionen ausüben, es gehört aber keineswegs zum Wesen dieser Rechtsformen, dass sie an der eigentlichen Geschäftsführung beteiligt wären. Mitunter ist dies sogar ausdrücklich ausgeschlossen. Aus allen diesen

Gründen liegt es meines Erachtens auf der Hand, mit im *Ausland* verliehener Rechtspersönlichkeit ausgestattete *Stiftungen ausländischen* Rechts ohne weitere Prüfung als Körperschaftsteuerrechtssubjekte anzuerkennen, zumal auch inländische eigentümerlose Rechtsträger als Steuerrechtssubjekt betrachtet werden.²⁷

Diese Auffassung, die ich bereits in dem vom VwGH in seinem grundlegenden Erkenntnis vom 25.2.2015, 2011/13/0003 zitierten Beitrag vertreten habe,²⁸ lässt sich mit der – sonst von ihm nicht näher begründeten – Position des VwGH vereinen. Nach *Zorn* stellen sich bei der Qualifikation liechtensteinischer *Stiftungen* für den VwGH keine „*Typenvergleichsprobleme*“. ²⁹ *Zorn* fasst dann zusammen, dass bei *ausländischen Stiftungen* „weiterhin ein grober Vergleich mit österreichischen Körperschaften im Allgemeinen“ angestellt werden muss.³⁰ Dies lässt sich so verstehen, dass bei Personenvereinigungen nach den vom RFH im Venezuela-Urteil entwickelten Kriterien vorzugehen ist, bei anderen Körperschaften wie *ausländischen Stiftungen* hingegen die bloße Rechtsfähigkeit nach *ausländischem* Recht entscheidet.

3. Seite 319 Die Zurechnung der Einkünfte

Da der VwGH die Steuerrechtssubjektivität liechtensteinischer *Stiftungen* jedenfalls akzeptiert, verlagert sich die Diskussion zu den Fragen der Einkünftezurechnung. Es geht also darum, ob die Einkünfte der *Stiftung* oder den Stiftern, Begünstigten oder anderen Personen zuzurechnen sind. Der VwGH hat dazu bereits in seinem Erkenntnis vom 25.2.2015, 2011/13/0003 folgende Aussagen getroffen:

„Einkünfte aus Kapitalvermögen sind demjenigen zuzurechnen, dem die Befugnis oder auch nur die faktische Möglichkeit zur entgeltlichen Nutzung der fraglichen Wirtschaftsgüter zukommt (vgl. z.B. *Ruppe* in *Ruppe* (Hrsg.), Familienverträge², 141). Die Zurechnung von passiven Einkünften (also insbesondere auch solchen aus Kapitalvermögen) erfolgt grundsätzlich an denjenigen, der das (wirtschaftliche) Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat (vgl. in diesem Sinne *Lechner*, Überlegungen zur Einkünftezurechnung an *ausländische Stiftungen*, in FS Tanzer, Wien 2014, 156, *Hammer*, *Ausländische Stiftungen* und vergleichbare Strukturen im *österreichischen* Steuerrecht, Wien 2012, 72, sowie das Urteil des BFH vom 22. Dezember 2010, I R 84/09, DStR 16/2011,755).“

Der VwGH geht von der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums aus und beruft sich dabei ua auch auf *Lechner*. In dem zitierten Beitrag geht *Lechner* deshalb davon aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögenswerten maßgeblich ist, weil er die von *Ruppe* entwickelte These,³¹ der zufolge Zurechnungssubjekt einer Einkunftsquelle derjenige ist, der durch die Teilnahme am Marktgeschehen über die Leistungserstellung disponieren kann, für Körperschaften ablehnt.³² Er folgt damit der Auffassung von *Tanzer*.³³ Nach *Lechner* ist aus der Formel: „*Nutzungsberechtigt ist, wer entweder über die Überlassung des Kapitals oder des Vermögenswertes zur Nutzung und/oder über die Verwendung der Erträge aus dieser Überlassung verfügen/entscheiden kann*“ nichts für die Zurechnung der Einkünfte im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und beherrschendem Gesellschafter zu gewinnen. Oft könnten nämlich die Gesellschaft selbst – durch das sie vertretende Organ – und der Gesellschafter – im Wege seines Weisungsrechts – über die Einkunftsquelle disponieren. Wenn der Vertreter gleichzeitig auch beherrschender Gesellschafter ist, könne es nicht darauf ankommen, wer disponiert.³⁴

Gegen diese Argumente lässt sich einwenden, dass es sich dabei jeweils um Sondersituationen handelt. Nicht immer ist der Geschäftsführer auch Gesellschafter, noch seltener beherrschender Gesellschafter. Aber selbst wenn es einen beherrschenden Gesellschafter gibt, der Weisungsrechte ausübt, disponiert letztlich im Rahmen der ihn treffenden Weisungen immer noch der Geschäftsführer als Organ der Gesellschaft. Und genauso wie ein Gesellschafter gleichzeitig Organ der Gesellschaft sein kann, kann der Vormund für den Minderjährigen handeln, und dennoch versuchen wir auch in diesen Konstellationen die Zurechnung der Einkünfte zum Vertreter oder Vertretenen nach den üblichen Seite 320 Grundsätzen vorzunehmen.³⁵ Wer bei Körperschaften die Zurechnung von Einkünften nach anderen Kriterien als bei natürlichen Personen vornimmt, nimmt in Kauf, dass im Verhältnis zwischen einer Körperschaft und einer natürlichen Person Einkünfte entweder beiden oder gar niemandem zugerechnet werden können.³⁶

Allerdings ist fraglich, ob der VwGH *Lechner* zur Gänze folgt. *Zorn* geht nämlich in seiner Deutung der VwGH-Judikatur davon aus, dass „*bei passiven (Kapital-)Einkünften – anders als bei aktiven Einkünften – der Grundsatz [besteht], dass die Zurechnung der Einkünfte an den wirtschaftlichen Eigentümer erfolgt*“.³⁷ Nach *Zorn* ist somit nicht zwischen Körperschaften und natürlichen Personen zu differenzieren, sondern zwischen aktiven und passiven Einkünften. Bei aktiven Einkünften geht *Zorn* offenbar davon aus, dass auch bei Körperschaften die von *Ruppe* begründeten Grundsätze der Einkünftezurechnung maßgebend sind. Nur bei passiven Einkünften soll es auf das wirtschaftliche Eigentum an den Gesellschaftsanteilen ankommen.³⁸

Auch gegen diese Differenzierung lässt sich argumentieren: Sie hat nämlich zur Konsequenz, dass von ein und derselben Gesellschaft ausgeschüttete Dividenden einmal nach der Dispositionsbefugnis über die Dividenden zu beurteilen sind – wenn also zB die Beteiligung zu einem Betrieb gehört – und ein anderes Mal nach dem wirtschaftlichen Eigentum am Anteil. Zwischen aktiven und passiven Einkünften kann ein fließender Übergang sein. Warum sich im Zuge dieses Übergangs die Zurechnungsgrundsätze ändern sollen, ist nicht einsichtig. Überzeugender wäre es, die sonst maßgebenden Grundsätze der Einkünftezurechnung auch bei passiven Einkünften von Körperschaften anzuwenden.³⁹ Auch für Körperschaften sollte gelten, dass demjenigen die Einkünfte zuzurechnen sind, „*der über die der Einkunftsquelle entsprechenden Leistungen im Innenverhältnis disponieren kann, d.h. vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen auszunützen oder die Leistung zu verweigern*“.⁴⁰ Im Falle von Dividenden muss als Zurechnungssubjekt angesehen werden, wer über die Beteiligungen derart disponieren kann, dass er die Höhe der Einkünfte beeinflussen kann. Ausgangspunkt 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.⁴¹ Wenn den zur Geschäftsführung Seite 321 berufenen Organen der Gesellschaft ein Spielraum verbleibt, der ihnen Möglichkeiten belässt, auf die Höhe der Dividenden Einfluss zu nehmen, sind die Einkünfte 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.⁴²

Von Bedeutung ist, dass dieselben Grundsätze der Einkünftezurechnung bei inländischen wie *ausländischen* Einkünften zum Tragen kommen. 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 Gesellschafter kann 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. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Organe des *ausländischen* Steuerrechtssubjekts nicht völlig frei bei ihren Entscheidungen über die Einkunftsquelle sein 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* die ihnen eingeräumten Rechte wahrnehmen, um die *Stiftung* zur Zuwendung der erwirtschafteten Erträge zu veranlassen.⁴³

Der VwGH ist aber bei liechtensteinischen *Stiftungen* einen anderen Weg gegangen und hat nach dem wirtschaftlichen Eigentum gefragt:⁴⁴ „*Wurde das Vermögen – etwa unter Abschluss eines Mandatsvertrages nach liechtensteinischen Recht – nur treuhändig übertragen, so verbleibt es im wirtschaftlichen Eigentum des Stifters [...]. Maßgeblich ist dabei aber nicht nur die Weisungsbefugnis, sondern auch der Umstand, dass das Risiko eines Wertverlusts und die Chance einer Wertsteigerung den Treugeber treffen [...].*“ Es wird sich erst weisen, ob dies für alle Arten von Einkünften dieser Körperschaften maßgebend oder nur auf passive Einkünfte beschränkt ist, dafür allerdings auch bei natürlichen Personen gilt.

4. Seite 322 Die im Beweisverfahren anzulegenden Maßstäbe

Wie einleitend erwähnt, bemühte sich die Finanzverwaltung ursprünglich diesen Rechtsfragen auszuweichen und sich stattdessen zur Lösung der anhängigen Fälle verfahrensrechtlicher Vermutungen zu bedienen. Nach Auffassung des BMF gaben bei „*vermögensverwaltenden Stiftungen [...]* die Erfahrungen mit Liechtenstein Anlass zur Vermutung, dass die Zurechnung des Vermögens weiterhin zum Stifter und nicht zu der liechtensteinischen Stiftung erfolgt“ .⁴⁵ Pröll, selbst der Finanzverwaltung angehörend, bezeichnete diese Annahme als „*Vermutungsbasis*“, die der Steuerpflichtige, den dabei eine „*erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgeverpflichtung*“ trafe, zu widerlegen hätte.⁴⁶

Dem steht aber – worauf ich auch hingewiesen habe ⁴⁷ – entgegen, dass nach § 167 Abs 1 BAO bloß Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises bedürfen. 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. ⁴⁸ 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 zu liechtensteinischen *Stiftung* – vor, ohne auf den konkreten Sachverhalt einzugehen. Dies reicht nicht aus, um von einer „Vermutungsbasis“ zu sprechen, die den Steuerpflichtigen zur „Widerlegung“ verpflichtet. ⁴⁹

Mayr wies darauf hin, dass die Zurechnungsvermutung durch eine einzelfallbezogene Überprüfung widerlegbar wäre. Die von mir geäußerte Kritik ginge an der Realität vorbei: ⁵⁰

„Wenn das liechtensteinische PGR vollkommen anonyme Treuhandgründungen samt Mandatsvertrages ermöglicht (und damit auch die bekannten liechtensteinischen Anwaltskanzleien werben), erscheint es höchst unwahrscheinlich, dass österreichische Stifter die vom liechtensteinischen PGR eingeräumten Möglichkeiten nicht ausschöpfen. Oder auf den Punkt gebracht: Die größte Wahrscheinlichkeit spricht dafür, dass ein (zurechnungsfähiger) Stifter nicht aus freien Stücken die Herrschaft über sein Vermögen aufgibt und sich seines Vermögens entledigt, wenn er sich nach dem liechtensteinischen PGR alle Rechte vorbehalten kann. Dies bestätigt nicht nur die menschliche Vernunft, sondern auch die praktische Realität, so sind etwa schon nach bisherigem PGR knapp 98 % der liechtensteinischen *Stiftungen* anonyme Seite 323 (hinterlegte) *Stiftungen*. Und die praktischen Erfahrungen aus einer Vielzahl von Selbstanzeige-Quellen belegen dieses menschliche Verhalten; anonyme liechtensteinische *Stiftungen* werden in aller Regel dazu verwendet, Vermögen höchst diskret zu veranlassen. Die Zurechnungsvermutung der Finanzverwaltung basiert auf dieser Praxis, trägt eine – unüblich – hohe Wahrscheinlichkeit in sich und ordnet zudem eine ‚einzelfallbezogene Überprüfung‘ an.“

Mayr deutet auch an, wann er die Zurechnungsvermutung im Zuge einer „einzelfallbezogene[n] Überprüfung“ für widerlegbar hält: ⁵¹

„Ist etwa der Stifter schon höheren Alters und möchte diese durch eine vom Stiftungsrat kontrollierte Vermögensverwaltung für seine Erben und Nachkommen vorsorgen oder das Vermögen über Generationen hinweg zusammenhalten, wird sich die Zurechnungsvermutung entkräften lassen. Ebenso wird die laufende Dokumentation der Entscheidungen des Stiftungsrates Rückschlüsse auf das Vorliegen einer Ermessens*stiftung* oder einer vom Stifter kontrollierten *Stiftung* zulassen. Handelt der Stiftungsrat im freien Ermessen, liegt eine steuerlich anzuerkennende Ermessens*stiftung* vor. Hängt hingegen der Stiftungszweck den Stiftungsrat bei seinen Entscheidungen derart ein, dass dieser ZB nur im Sinne einer festgelegten ‚optimalen Eigenversorgung des Stifters‘ Handlung kam, agiert der Stiftungsrat nicht im freien Ermessen. Dies gilt es im Einzelfall zu überprüfen. Sollte nach der Überprüfung von einer liechtensteinischen *Stiftung* mit Mandatsvertrages auszugehen sein, erfolgt die Zurechnung (der Einkünfte und des Vermögens) weiterhin zum Stifter; in diesem

Fall wird das Vermögen nicht auf einen anderen Rechtskörper übertragen, sodass auch keine Stiftungseinkunftssteuer anfällt.“

Aus der seitdem ergangenen Rechtsprechung wird deutlich, dass sich der VwGH nicht mit einer widerlegbaren Vermutung der Einkünftezurechnung an die liechtensteinische *Stiftung* begnügt. Im Erkenntnis vom 25.3.2015, 2012/13/0033 hat der VwGH dazu folgende Aussage getroffen:

„Der belangten Behörde ist zwar [...] grundsätzlich darin zuzustimmen, dass die Zurechnung des einer *Stiftung*-FL gewidmeten Vermögens und damit auch der daraus resultierenden Erträge (weiterhin) an den Stifter oder den Begünstigten zu erfolgen hat, wenn diesem Personenkreis vergleichbar einem ‚freihändig verwalteten Bankkonto/Bankdepot‘ die Dispositionsbefugnis hinsichtlich dieser Einkünfte zu kommen. Dass eine solche Sachverhaltskonstellation im gegenständlichen Beschwerdefall als erwiesen angenommen werden könnte, ist dem angefochtenen Bescheid allerdings nicht in schlüssiger Weise zu entnehmen. Da – wie erwähnt – die Zurechnung nach den maßgeblichen Grundsätzen des *österreichischen* Rechts vorzunehmen ist, wäre im angefochtenen Bescheid jedenfalls nachvollziehbar darzustellen gewesen, weshalb die Stellung eines wirtschaftlich Berechtigten nach den liechtensteinischen Sorgfaltspflichtvorschriften (oder einer ‚wirtschaftlichen Eigentümerin‘ im Sinne der im angefochtenen Bescheid angesprochenen unionsrechtlichen ‚Geldwäscherichtlinie‘ den *österreichischen* einkommensteuerrechtlichen Zurechnungskriterien gleichgesetzt werden kann. [...] Damit erscheinen aber bereits die – vielfach auch nur auf Vermutungsebene getroffenen – Schlussfolgerungen der belangten Behörde in Bezug auf das Vorliegen etwa eines Mandatsvertrages, der [...] ‚Die volle Zurechnung der Stiftungserträge‘ an die Beschwerdeführerin rechtfertigen könnte, nicht mehr stichhaltig. Dass die Beschwerdeführerin an Stiftungsratssitzungen teilgenommen oder die Unterschrift auf einem ‚Exemplar der Buchhaltung‘ geleistet habe ([...]), lässt weiters für sich noch nicht darauf schließen, dass damit die Beschwerdeführerin einem Bankkonto vergleichbare Dispositionsmöglichkeiten in Bezug auf das von der *Stiftung*-FL veranlagte Vermögen zugekommen wären. Da eine Treuhandgründung nur das Errichtungsgeschäft einer *Stiftung* betrifft, ist es weiters nicht zwingend, dass sich aus dem diesbezüglichen Treuhandver Seite 324 trag auch ein Aufschluss über ein Weisungsrecht des Stifters in Bezug auf die laufende Verwaltung des *Stiftungs*vermögens hätte ergeben können ([...]). Dass sich aus dem Tätigkeitsumfang oder der Honorargestaltung der Stiftungsorgane im Beschwerdefall keine entscheidenden Anhaltspunkte für die Zurechnung des Vermögens und der Einkünfte an die Beschwerdeführerin gewinnen ließen, wird auch im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck gebracht.“

Im Erkenntnis vom 30.6.2015, 2012/15/0165 finden sich unter anderem folgende Aussagen: Der VwGH erinnerte zunächst daran, dass die Frage, ob Einkünfte einer in Liechtenstein ansässigen *Stiftung* oder aber den Stiftern oder den Begünstigten zuzurechnen sind, nach den dafür maßgeblichen Grundsätzen des *österreichischen* Rechts zu beurteilen ist: *„Die dazu von der belangten Behörde angestellten – und hinsichtlich des Vorliegens eines Mandatsvertrages betreffend die C Stiftung überhaupt nur auf Vermutungsebene getroffenen – Schlussfolgerungen reichen nicht aus, um eine solche weitgehende Feststellung (Zurechnung der Einkünfte an den Beschwerdeführer) zu tragen.“*

Im Erkenntnis vom 25.4.2018, Ro 2017/13/0004 wies der VwGH wiederum darauf hin, dass für Zwecke der Einkünftezurechnung nicht zwischen In- und Auslandssachverhalten zu unterscheiden ist:

„Dementsprechend hat die Verlassenschaft der Begünstigten im fortgesetzten Verfahren auch wiederholt geltend gemacht, die ins Treffen geführten Rechte des Stifters entsprächen im *österreichischen* *Stiftungs*recht vorgesehenen Möglichkeiten, deren Inanspruchnahme nicht zur Annahme eines Treuhandverhältnisses führe. Das Bundesfinanzgericht hat dies alles nicht ausreichend beachtet, den zuletzt erwähnten Einwand unbehandelt gelassen, keine über die Befassung mit Einflussmöglichkeiten des Stifters und seiner Rechtsnachfolgerin hinausgehende Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums am Stiftungs-

vermögen vorgenommen und die Rechtslage auch schon dadurch verkannt, dass es bei der Behandlung der Einflussmöglichkeiten nicht konsequent zwischen Zustimmung- und Weisungsrecht unterschied. Statt einer wirklichen Prüfung des Falles an dem von der Rechtsprechung vorgegebenen Maßstab des wirtschaftlichen Eigentums hat sich das Bundesfinanzgericht – u.a. durch die Übernahme aller Ausführungen im Schriftsatz des Finanzamtes – im Ergebnis an älteren Verwaltungsmeinungen orientiert, die in den angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes keine Bestätigung erfahren hatten.“

Die Annahme einer widerlegbaren Vermutung der Zurechnung der Einkünfte liechtensteinischer Stiftungen zum Stifter ist auf Grundlage dieser Rechtsprechung unhaltbar.⁵² *Knesl/Zwick* sehen in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH die von mir 2011 geäußerte Auffassung bestätigt:⁵³ Die zur Klärung der Zurechnung von Einkünften erforderliche Sachverhaltsermittlung hat im Zusammenwirken zwischen Behörde und Steuerpflichtigem 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 Seite 325 Steuerpflichtige nicht mitwirken konnte oder wollte. Die freie Beweiswürdigung kann dabei nicht zur 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.⁵⁴

5. Zusammenfassende Würdigung

Die seit 2015 ergangene Rechtsprechung des VwGH hat die Steuerrechtssubjektivität liechtensteinischer Stiftungen außer Streit gestellt. Die rechtliche Begründung dafür hat der Gerichtshof offengelassen. Jedenfalls hat er keinen Typenvergleich dahingehend angestellt, ob und inwieweit liechtensteinische *Stiftungen österreichischen Privatstiftungen* entsprechen.⁵⁵ Die überzeugenden Gründe sprechen dafür, die Venezuela-Rechtsprechung des RFH nur für die Frage heranzuziehen, ob Personenvereinigungen einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft entsprechen, nicht aber für eigentümerlose Körperschaften. Bei diesen Körperschaften bietet es sich an, die Rechtssubjektivität nach ausländischem Recht als das entscheidende Kriterium anzusehen.⁵⁶ Auf diese Weise lässt sich die Rechtsprechung des VwGH begründen.

Für den VwGH ist von Bedeutung, ob die Einkünfte der liechtensteinischen Stiftung oder aber dem Stifter, einem Begünstigten oder anderen Personen zuzurechnen sind. Maßgebendes Kriterium ist für den VwGH das wirtschaftliche Eigentum. Die sonst im Rahmen der Einkünftezurechnung maßgebenden Kriterien hat er nicht herangezogen. Dies ist bedauerlich, zumal auch offenbleibt, in welchen Konstellationen auf das wirtschaftliche Eigentum und in welchen auf die sonst üblichen Kriterien abgestellt werden soll.

Der VwGH hat sich auf Beweisebene nicht mit vom BMF aufgestellten widerlegbaren Vermutungen zufriedengegeben. Vielmehr fordert er von der Behörde ein

ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren. Damit hat er rechtsstaatlichen Postulaten zum Durchbruch verholfen.

-
- * Frau *Lisa Ramharter* danke ich für die Unterstützung bei Literaturrecherche, Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur. Das Manuskript habe ich am 31.7.2019 abgeschlossen.
- 1 Siehe VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003; 25.3.2015, 2012/13/0033; 30.6.2015, 2012/15/0165; 25.4.2018, Ro 2017/13/0004.
 - 2 Siehe zB *oV*, VwGH zu den Einkünften Liechtensteinischer Stiftungen, RdW 2015, 252; *Fraberger*, Grundsatzaussagen zur steuerlichen Abschottungswirkung von liechtensteinischen Stiftungen, ZFS 2015, 297; *Petriz*, Österreichische (Höchst-)Gerichte entscheiden zu liechtensteinischen Stiftungen aus steuerlicher Sicht, PSR 2015, 71; *Kreuz/Leiter*, VwGH entscheidet zur Intransparenz von liechtensteinischer Stiftung, VWT 2015, 174 (176 ff); *Wiesner*, Zurechnung von liechtensteinischen Stiftungseinkünften an den Stifter, RWZ 2015, 108; *derselbe*, Noch einmal: Zurechnung von liechtensteinischen Stiftungseinkünften an den Stifter, RWZ 2015, 136; *Fraberger/Petriz*, VwGH entscheidet erstmals zu liechtensteinischen Stiftungen, SWK 2015, 589; *Keppert*, Der VwGH zur (In-)Transparenz von liechtensteinischen Stiftungen, SWK 2015, 1201; *Mechtler/Wenzl*, SWI-Jahrestagung: VwGH zur Einkünftezurechnung bei der liechtensteinischen Privatstiftung, SWI 2016, 85; *Knesl/Zwick*, Keine Einkünftezurechnung an die Begünstigte einer liechtensteinischen Stiftung, BFG Journal 2019, 112 (116 ff).
 - 3 Vgl BMF 23.4.2008, SZK-010216/0073-ESt/2008; siehe dazu in abgeschwächter Form Stftr 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.“
 - 4 Vgl *Pröll*, „Steuerlicher Durchgriff“ bei liechtensteinischen Familienstiftungen – Begründung der „Transparenzvermutung“, ÖStZ 2009, 524 (525 ff).
 - 5 Vgl *Pröll*, ÖStZ 2009, 529.
 - 6 VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003.
 - 7 VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033.
 - 8 VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003 mit Verweis auf *Tanzer*, Liechtensteinische (Privat-)Stiftungen und ihre typenmäßige Einordnung sowie Einkünfte-trägerschaft im österreichischen Ertragsteuerrecht, ZFS 2012, 13 (19 f) und *Lang*, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen? ÖStZ 2011, 107 (111).
 - 9 Vgl *Tanzer*, ZFS 2012, 15.
 - 10 RFH 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444.
 - 11 Vgl *Tanzer*, ZFS 2012, 15 ff.
 - 12 Vgl *Tanzer*, ZFS 2012, 18.
 - 13 Vgl *Tanzer*, ZFS 2012, 19.
 - 14 Siehe VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003. Dazu auch *Keppert*, Der VwGH zur (In-)Transparenz von liechtensteinischen Stiftungen, SWK 2015, 1201 (1204); *Zorn* in *Mechtler/Wenzl*, SWI 2016, 87.

- 15 Siehe Zorn in Mechtler/Wenzl, SWI 2016, 87.
- 16 BGBl 1975/11.
- 17 BGBl I 2015/160.
- 18 Dazu bereits Lang, ÖStZ 2011, 109.
- 19 RFH 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444.
- 20 Dazu Lang, ÖStZ 2011, 108.
- 21 RFH 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444.
- 22 RFH 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444.
- 23 Dazu Lang, ÖStZ 2011, 108.
- 24 RFH 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444.
- 25 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).
- 26 Dazu Lang, ÖStZ 2011, 109.
- 27 Ähnlich – wenngleich nicht so weitgehend – Tanzer, 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 mwN auch Bieber/Finsterer/Lehner, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (Teil III), ZfS 2009, 126 (128).
- 28 Dazu Lang, ÖStZ 2011, 109.
- 29 Siehe Zorn in Mechtler/Wenzl, SWI 2016, 86 f.
- 30 Siehe Zorn in Mechtler/Wenzl, SWI 2016, 87.
- 31 Siehe 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).
- 32 Vgl Lechner, Überlegungen zur Einkünftezurechnung an ausländische Stiftungen, in FS Tanzer (2014) 155 (156).
- 33 Vgl Tanzer, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, Gutachten 15. ÖJT, III/1 (2003) 49 ff, 82.
- 34 Vgl Lechner in FS Tanzer 156 f.
- 35 Siehe dazu etwa Ruppe, Grundsätze der persönlichen steuerlichen Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in Stoll (Hrsg), Familienverträge und Individualbesteuerung (1976) 1 (13 f).
- 36 Dazu Lang, ÖStZ 2011, 110.
- 37 Siehe Zorn in Mechtler/Wenzl, SWI 2016, 86.
- 38 Vgl Zorn in Mechtler/Wenzl, SWI 2016, 86 f. Anders Ruppe in Stoll 12; derselbe, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in Ruppe (Hrsg), Handbuch der Familienverträge² (1985) 127 (141).
- 39 Dazu Lang, ÖStZ 2011, 110 f.

- 40 Vgl *Ruppe* in *Tipke* 18.
- 41 Vgl zu derartigen Überlegungen schon *Lang*, VwGH zu Treaty Shopping, SWI 1998, 216 (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).
- 42 Dazu *Lang*, ÖStZ 2011, 111.
- 43 Dazu *Lang*, ÖStZ 2011, 111.
- 44 VwGH 25.4.2018, Ro 2017/13/0004; dazu *Marschner*, VwGH: Zurechnung der Einkünfte bei Kapitalvermögen nach dem wirtschaftlichen Eigentum, ZFS 2018, 118 (118 f); in diesem Sinne bereits *Zorn* in *Mechtler/Wenzl*, SWI 2016, 88.
- 45 Vgl BMF 23.4.2008, SZK-010216/0073-EST/2008; dazu auch *StiftR* 2009 Rz 21.
- 46 Vgl *Pröll*, ÖStZ 2009, 525 ff.
- 47 Dazu *Lang*, ÖStZ 2011, 114.
- 48 Vgl *Ritz*, BAO⁶ § 167 Rz 1.
- 49 Dazu *Lang*, ÖStZ 2011, 114.
- 50 Vgl *Mayr*, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anzuerkennen? RdW 2012, 433 (435).
- 51 Vgl *Mayr*, RdW 2012, 435.
- 52 So auch *Hammer/Petritz*, EU-Familienstiftungen im österreichischen Abgabenrecht, RdW 2009, 435 (437 FN 30); *Cupal/Petutschnig*, Von der pauschalen Betrachtung des Einzelfalls – Sind wirklich alle liechtensteinischen Stiftungen transparent? RdW 2012, 627 (630 f); *Cupal/Petutschnig*, Zur Einkünftezurechnung und Beweisführung bei Liechtensteinischen Stiftungen, RdW 2013, 54 (54 f); *Fraberger*, ZFS 2015, 299 f; *Keppert*, SWK 2015, 1205.
- 53 Siehe *Knesl/Zwick*, BFG Journal 2019, 117 f.
- 54 Dazu *Lang*, ÖStZ 2011, 114 f.
- 55 So aber zuvor *Tanzer*, ZFS 2012, 15 ff.
- 56 Näher *Lang*, ÖStZ 2011, 109 f.