

Internationale Besteuerung liechtensteinischer Stiftungen in Deutschland und Österreich



Dr. Alexander Linn, MBR, StB, Partner, Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München, Lehrbeauftragter, Universität Liechtenstein, Vaduz

Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner, WP/StB, Universität Wien, Lehrbeauftragter, Universität Liechtenstein, Vaduz

Besteuerung von intransparenten und transparenten liechtensteinischen Stiftungen nach dem Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein ab 2014

Eduard Lechner/Christoph Rédei/Christian Stangl

Gliederung	Seite
I. Einleitung	68
II. Kriterien für die steuerliche Intransparenz von liechtensteinischen Stiftungen	69
III. Besteuerung von FL-Stiftungen nach liechtensteinischem Steuerrecht	73
IV. Österreichische Steuerfolgen im Zusammenhang mit intransparenten FL-Stiftungen ab 1. 1. 2014	74
A. Österreichische Steuerpflichten für Zuwendungen von in Österreich ansässigen Stiftern und anderen Zuwendenden an eine intransparente FL-Stiftung	74
1. Vorbemerkung	74
2. Anonyme Entrichtung der Eingangssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle	74
3. Nicht anonyme Entrichtung der Stiftungseingangssteuer	76
B. Österreichische Steuerpflichten für Zuwendungen einer intransparenten FL-Stiftung an einen in Österreich ansässigen Begünstigten	76
1. Vorbemerkung	76
2. Anonyme Entrichtung der Zuwendungssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle	77
3. Nicht anonyme Entrichtung der Einkommensteuer für Zuwendungen einer intransparenten FL-Stiftung durch den in Österreich ansässigen Begünstigten	78
4. Österreichische Steuerpflichten von intransparenten FL-Stiftungen	79
V. Österreichische Steuerfolgen im Zusammenhang mit transparenten FL-Stiftungen ab 1. 1. 2014	80
A. Vorbemerkung	80
B. Anonyme Entrichtung der Einkommensteuer für über transparente FL-Stiftungen bezogene Kapitalerträge durch FL-Zahlstellen	82
1. Transparente FL-Stiftungen ohne Beteiligung an einer Sitzgesellschaft	82
2. Transparente FL-Stiftungen mit qualifizierten Beteiligungen an Sitzgesellschaften	85
C. Nicht anonyme Entrichtung der Einkommensteuer von über transparente FL-Stiftungen bezogene Einkünfte	86

I. Einleitung

Während liechtensteinische Stiftungen bis 31. 12. 2013 seitens der österreichischen Finanzverwaltung einer steuerlichen Transparenzvermutung ausgesetzt waren,¹ sieht das Steuerabkommen Ö-FL² für die Zeiträume ab 1. 1. 2014 nun klare Regeln darüber vor, wann „in Liechtenstein verwaltete Vermögensstrukturen“ (insbesondere liechtensteinische Stiftungen; in der Folge gelegentlich auch bloß kurz als „FL-Stiftungen“ bezeichnet) für steuerliche Zwecke als intransparent gelten. Wenn eine in Liechtenstein verwaltete Stiftung die nun klar geregelten Intransparenzkriterien erfüllt, bestehen im Zusammenhang mit solchen Stiftungen österreichische Steuerpflichten grundsätzlich nur auf zwei Ebenen, nämlich einerseits für Zuwendungen von in Österreich ansässigen Stiftern bzw anderen Zuwendenden an eine in Liechtenstein verwaltete Stiftung (Eingangssteuer bzw Stiftungseingangssteuer) sowie andererseits für Zuwendungen von in Liechtenstein verwalteten Stiftungen an in Österreich ansässige Begünstigte (Zuwendungssteuer). Das Einkommen intransparenter FL-Stiftungen selbst wird in Österreich grundsätzlich nicht besteuert.³ Demgegenüber werden in Liechtenstein verwaltete Stiftungen, die die Intransparenzkriterien des Steuerabkommens nicht erfüllen, als steuerlich „transparent“ behandelt („Durchgriff“). In diesen Fällen sind, soweit Nutzungsberechtigte der transparenten FL-Stiftung in Österreich ansässig sind, die über die FL-Stiftung bezogenen Einkünfte direkt den in Österreich ansässigen Nutzungsberechtigten zuzurechnen und bei diesen als deren eigene Einkünfte einkommensteuerpflichtig. Zuwendungen an eine transparente FL-Stiftung durch einen in Österreich ansässigen Stifter oder sonstigen Zuwendenden sowie Zuwendungen einer transparenten FL-Stiftung an einen in Österreich ansässigen Begünstigten sind nach österreichischem Steuerrecht keine ertragsteuerlich relevanten Vorgänge und damit nicht steuerpflichtig (somit keine Zuwendungssteuer; ebenso fällt für Vermögenswidmungen an eine transparente Stiftung keine Stiftungseingangssteuer an). Das Steuerabkommen stellt effizient (entweder durch Abzugssteuer oder – wenn der Steuerpflichtige dies ausdrücklich wünscht – durch ein Meldeverfahren) sicher, dass alle österreichischen Steueransprüche sowohl bei intransparenten als auch bei transparenten Stiftungen gesichert sind.

Im Folgenden werden zunächst die Intransparenzkriterien des Steuerabkommens dargelegt (Abschnitt II.). Anschließend erfolgt ein kurzer Überblick über die Besteuerung von FL-Stiftungen nach liechtensteinischem Steuerrecht (Abschnitt III.). In Abschnitt IV. werden die österreichischen Besteuerungsfolgen im Zusammenhang mit intransparenten FL-Stiftungen im Detail erläutert. In Abschnitt V. wird auf die sich nach österreichischem Steuerrecht ergebenden Besteuerungsfolgen bei transparenten FL-Stiftungen eingegangen.

¹ StifR Rz 21 Abs 3; vgl dazu zB *Lechner*, Überlegungen zur Einkünftezurechnung an ausländische Stiftungen, in FS Tanzer (2014) 155 (159 f); *Mayr*, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anzuerkennen? RdW 2012, 433 ff und die dort zitierten Quellen.

² Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern BGBl III 2013/301 (in der Folge kurz „Steuerabkommen Ö-FL“ oder „Steuerabkommen“). Dieses Steuerabkommen ist von dem zwischen Österreich und Liechtenstein bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (Stammfassung BGBl 1971/24 in der mit Wirkung ab 1. 1. 2014 revidierten Fassung BGBl III 2013/302) zu unterscheiden (dieses Doppelbesteuerungsabkommen wird in der Folge mit „DBA Ö-FL“ abgekürzt).

³ Eine österreichische Steuerpflicht für Einkünfte einer in Liechtenstein verwalteten intransparenten Stiftung kann sich nur im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht für bestimmte Inlandseinkünfte ergeben (siehe dazu Abschnitt IV. B.4.).

II. Kriterien für die steuerliche Intransparenz von liechtensteinischen Stiftungen

Das Steuerabkommen regelt in Art 2 Abs 2 lit b erstmals die Kriterien für die steuerliche Intransparenz von in Liechtenstein verwalteten⁴ Stiftungen,⁵ die gegenüber allenfalls abweichenden Regeln des innerstaatlichen Rechts als *lex specialis* vorgehen.

Vorausgeschickt sei, dass im Falle einer in Liechtenstein verwalteten als intransparent zu behandelnden Stiftung sowohl die Stiftungseingangssteuer als auch die Zuwendungssteuer für Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte nach Wahl des Stifters/Begünstigten entweder anonym von der liechtensteinischen Treuhänderzahlstelle⁶ erhoben und an die österreichische Finanzbehörde abgeführt werden können⁷ oder (alternativ, auf Antrag des Steuerpflichtigen) eine Meldung durch die liechtensteinische Treuhänderzahlstelle an den österreichischen Fiskus zu erfolgen hat,⁸ wenn eine in Österreich ansässige natürliche Person Zuwendungen an eine intransparente FL-Stiftung tätigt oder eine intransparente FL-Stiftung eine Zuwendung an einen in Österreich ansässigen Begünstigten vornimmt (eine solche Meldung hat die Wirkung einer Kontrollmitteilung).

Die kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für die Anerkennung einer Stiftung als intransparent sind gemäß Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens die folgenden:

- a) Weder der Stifter noch ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person sind Mitglieder im Stiftungsrat oder in einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen (= „Voraussetzung 1“);
- b) Es besteht kein Abberufungsrecht des Stiftungsrats durch den Stifter, einen Begünstigten oder einer diesen nahestehenden Person ohne wichtigen Grund (= „Voraussetzung 2“);
- c) Es besteht kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag (= „Voraussetzung 3“).

⁴ Eine Stiftung gilt als in Liechtenstein verwaltet, wenn ihrem Verwaltungsorgan zumindest ein liechtensteinischer Treuhänder angehört (Art 2 Abs 1 lit e sublit ii iVm Art 2 Abs 1 lit i sublit i des Steuerabkommens). Der hier gebrauchte Begriff „Treuhänder“ kann leicht missverstanden werden. Gemeint ist im Folgenden nicht ein solcher Treuhänder, der im Sinne des § 24 BAO im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung agiert, sondern jemand, der nach liechtensteinischem Berufsrecht Träger einschlägiger berufsrechtlicher Bewilligungen ist. Die aktuelle berufsrechtliche Rechtsgrundlage ist das Treuhändergesetz vom 8. 11. 2013 FL-LGBl 2013/421. Inhaber einer Bewilligung nach dem Treuhändergesetz sind nach dessen Art 2 unter anderem zur geschäftsmäßigen Ausübung nachstehender Tätigkeiten berechtigt: Übernahme von Verwaltungsmandaten, Finanzberatung, Wirtschaftsberatung, Steuerberatung, Buchführung. Überdies sind Inhaber einer Bewilligung nach dem Treuhändergesetz zur Gründung von Verbandspersonen im eigenen Namen und für fremde Rechnung und damit verbundene Interventionen bei Behörden und Amtsstellen sowie zur Ausübung von Treuhandschaften für Dritte berechtigt.

⁵ Die sogleich zu besprechende Regelung des Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens gilt nicht nur für in Liechtenstein verwaltete Stiftungen, sondern auch für andere „Vermögensstrukturen mit Persönlichkeit“. Als solche gelten gemäß Art 2 Abs 1 lit m des Abkommens „Stiftungen, stiftungsähnliche Anstalten und besondere Vermögenswidmungen“. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf Stiftungen. Diese Regeln gelten nicht nur für in Liechtenstein ansässige Stiftungen, sondern für jede Stiftung, die „in Liechtenstein verwaltet wird“. Sofern ein liechtensteinischer Treuhänder Mitglied des Verwaltungsorgans einer Stiftung ist, gilt der liechtensteinische Treuhänder als „liechtensteinische Zahlstelle“ iSd Steuerabkommens (zum Begriff Treuhänderzahlstelle siehe sogleich auch FN 6). Dies bedeutet, dass zB eine in Panama domizilierte Stiftung als in Liechtenstein verwaltete Stiftung gilt, wenn auch nur eines der Mitglieder des Verwaltungsorgans der Stiftung ein liechtensteinischer Treuhänder ist.

⁶ Der Begriff „liechtensteinische Zahlstelle“ iSd Art 2 Abs 2 lit e sublit ii des Steuerabkommens wird schlagwortartig als „Treuhänderzahlstelle“ oder als „Organ-Zahlstelle“ bezeichnet (letzterer Begriff wird im liechtensteinischen Umsetzungsgesetz zum Steuerabkommen [FL-LGBl 2013/434] verwendet; in den Merkblättern wird hingegen der Begriff Treuhänderzahlstelle verwendet).

⁷ Art 33, 34 und 35 des Steuerabkommens.

⁸ Art 36 des Steuerabkommens (eine Meldung kann nur dann erfolgen, wenn die „betroffene Person“ die Treuhänderzahlstelle dazu ermächtigt hat).

Der Kriterienkatalog ist abschließend. Weitere Voraussetzungen für die Intransparenz einer Stiftung bestehen daher nicht. Somit steht auch ein vorbehaltenes Widerrufsrecht der steuerrechtlichen Intransparenz nicht entgegen.⁹ Ebenso wenig beeinträchtigt eine vom Stifter vorbehaltene Befugnis zur nachträglichen Änderung der Stiftungserklärung die Intransparenz. Dies ist nicht weiter verwunderlich, da der Vorbehalt eines Widerrufs- und Änderungsrechts auch bei österreichischen Privatstiftungen zulässig ist¹⁰ und es unbestritten ist, dass dadurch deren Steuerrechts- und Einkünftezurechnungssubjektfähigkeit nicht beeinträchtigt ist.¹¹

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass die amtlichen österreichischen Erläuterungen zum Steuerabkommen ausführen, dass „diese Kriterien jenen des österreichischen innerstaatlichen Rechts entsprechen“.¹² Dass dies zumindest nicht gänzlich zutrifft, sei angemerkt.¹³ Dessen ungeachtet besteht zumindest ab 1. 1. 2014 auf Geltungsdauer des Steuerabkommens in Bezug auf in Liechtenstein verwaltete Stiftungen erstmals eine zuvor kaum vorstellbare Rechtssicherheit.

Durch gezielte Erfüllung oder Nichterfüllung der drei vom Abkommen für eine Intransparenz geforderten Voraussetzungen besteht die Möglichkeit, eine Stiftung als steuerlich transparent oder intransparent auszugestalten.¹⁴

Die Erfüllung der Voraussetzungen 1 und 2 wird relativ einfach darzulegen und auch beweisbar sein.

Als nahestehende Personen gelten in Bezug auf Stifter und Begünstigte die Ehegatten, die Lebensgefährten sowie Personen, die mit dem Stifter oder den Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind. Falls der Stifter oder der Begünstigte eine juristische Person ist, an der eine natürliche Person mit der Mehrheit der Stimmrechte beteiligt ist oder die das Recht hat, beherrschenden Einfluss auszuüben, so können diese natürlichen Personen, deren Ehegatten, deren Lebensgefährten sowie Personen, die mit diesen natürlichen Personen in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, nicht Mitglieder des Stiftungsrates oder eines Gremiums, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen, sein. Ebenfalls als nahestehende Person gilt eine Person, die von einer der oben genannten Personen mit der Wahrnehmung der Interessen im Stiftungsrat oder einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen, beauftragt wurde. Ausschlaggebend ist hier, dass eine unmittelbare Rechtsbeziehung oder zumindest ein faktisches Weisungsverhältnis zwischen Stifter, Begünstigten oder deren nahen Angehörigen und dem Organmitglied in Bezug auf die Organmitgliedschaft gegeben ist. Das Bestehen eines bloßen Vertrauensverhältnisses oder eines Vollmachts- oder Auftragsverhältnisses außerhalb der Organmitgliedschaft ist für die Einstufung als nahestehende Per-

⁹ So auch *Gröhs*, Das neue Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein, in *Fitz et al*, FS Torggler (2013) 373 (392); siehe auch *Varro*, Steuerabkommen mit Liechtenstein, *ecolx* 2013, 273 (276) sowie *Lechner* in FS Tanzer (2014) 155 (165).

¹⁰ § 34 bzw § 33 Abs 2 PSG.

¹¹ Herrschende Ansicht; vgl zB auch *Fraberger/Petritz*, Die liechtensteinische Familienstiftung im österreichischen Abgabenrecht, *RdW* 2008, 302; *Frank/Prendinger*, Die Besteuerung ausländischer Stiftungen und der Typenvergleich, FS Rödler (2010) 244.

¹² Materialien zum Steuerabkommen, 2151 BlgNR 24. GP 4 (zu Art 2).

¹³ Bei einer österreichischen Privatstiftung kann zB auch ein Stifter Mitglied des Stiftungsvorstands sein, nämlich wenn weder er noch nahe Angehörige Begünstigte sind.

¹⁴ So auch *Bodis/Ludwig*, Steuerlicher Durchgriff durch ausländische „Körperschaften“, *RdW* 2013, 621 (627, FN 78), die darauf hinweisen, „dass sich durch die bewusste Erfüllung bzw Nichterfüllung der Intransparenzkriterien ein gewisser Gestaltungsspielraum ergibt“.

son irrelevant. Das Bestehen eines Mandatsverhältnisses in anderen Angelegenheiten begründet daher noch keine nahestehende Person.¹⁵

Für die Frage, was wichtige Gründe für eine Abberufung sind, kann auf umfangreiche Literatur zurückgegriffen werden.¹⁶ Das österreichische Privatstiftungsgesetz führt in § 27 Abs 2 PSG demonstrativ wichtige Gründe an (grobe Pflichtverletzung; Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben; Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Mitglieds, die Abweisung eines solchen Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens sowie die mehrfache erfolglose Exekution in dessen Vermögen).

Die Erfüllung von Voraussetzung 3 wird ebenfalls relativ einfach zu klären sein, wenn ein ausdrücklicher Mandatsvertrag besteht. Schwieriger mag es sein, das Bestehen oder Nichtbestehen eines konkludenten Mandatsvertrags festzustellen. Praktisch ist die Frage von Interesse, wie nachgewiesen werden kann, dass kein konkludenter Mandatsvertrag vorliegt.¹⁷ Diesbezüglich besteht seit dem 1. 1. 2014 eine gänzlich andere Situation als bisher.

In dem von der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein herausgegebenen Entwurf des Merkblatts zu Teil 4 des Steuerabkommens (Entwurf Version 25. 9. 2013) findet sich eine Definition des Begriffs „Mandatsvertrag“: *„Ein Mandatsvertrag liegt vor, wenn der Stifter, ein Begünstigter oder eine nahe stehende Person mit zumindest einem Mitglied des Stiftungsrates eine rechtsverbindliche Vereinbarung abgeschlossen hat, die dieses Mitglied bei Ausübung seines Amtes insgesamt an Weisungen des Auftraggebers bindet. [...] Der Mandatsvertrag kann schriftlich, mündlich oder konkludent abgeschlossen werden.“*¹⁸

Diese Definition stellt darauf ab, dass ein Mandatsvertrag nur vorliegt, wenn der Stiftungsrat verpflichtet ist, Weisungen von Stiftern, Begünstigten oder diesen nahestehenden Personen zu befolgen. Von einer Verpflichtung zur Befolgung von Weisungen ist eine „freiwillige“ Umsetzung von Empfehlungen des Stifters, von Begünstigten oder eines (auch mehrheitlich oder ausschließlich mit Begünstigten besetzten) Beirats bzw ähnlichen Gremiums durch den Stiftungsrat eindeutig zu unterscheiden. Dies hat auch einen guten Grund: Eine Umsetzung von Empfehlungen des Stifters ist schon deswegen unbedenklich, weil niemand anderer als der Stifter selbst am besten in der Lage ist, den Stifterwillen (wie er in der Stiftungserklärung oft nur programmatisch niedergeschrieben sein wird) von Fall zu Fall authentisch zu interpretieren. Authentische Interpretationen des Stifterwillens durch den Stifter tragen dem Primat des Stifterwillens als Richtschnur für die Auslegung der Stiftungserklärung Rechnung. Aus diesen Überlegungen und auch aus der Definition des Mandatsvertrags in den Merkblättern ergibt sich somit, dass nur eine rechtlich erzwingbare Weisungsbindung, nicht aber eine Befolgung von Empfehlungen eines Stifters, Begünstigten oder Beirats als für die Intransparenz einer FL-Stiftung schädlicher Umstand zu beurteilen ist.

Während die österreichische Finanzverwaltung bisher typisierend davon ausgegangen ist, dass bei ausländischen vermögensverwaltenden Stiftungen ein zumindest konkludenter Mandatsvertrag vorliegt, und dies praktisch oft auch dann kaum entkräftet werden konnte, wenn tatsächlich kein Mandatsvertrag vorlag,¹⁹ ist die Beweisbarkeit des Nichtvorliegens eines

¹⁵ Vgl Rz 43 ff des Merkblatts zu Teil 4 des Steuerabkommens (Entwurf Version 25. 9. 2013).

¹⁶ Vgl mit weiteren Nachweisen Arnold, PSG³ § 27 Rz 14 ff.

¹⁷ Gröhs in FS Torggler (2013) 373 (392f).

¹⁸ Rz 46; dort wird zutreffend auch ausgeführt, dass bei einer treuhänderischen Gründung ein Auftrag zur Gründung, welcher mit der Gründung der Vermögensstruktur (also zB Stiftung) erfüllt ist, nicht als Mandatsvertrag gilt.

¹⁹ Siehe nochmals FN 1.

Mandatsvertrags nach Inkrafttreten des Steuerabkommens sowie des revidierten DBA in einem anderen Licht zu sehen.

Zunächst wird allein schon durch den Umstand, dass bei intransparenten Stiftungen ab 2014 sowohl die Stiftungseingangssteuer als auch die Zuwendungssteuer gegenüber dem österreichischen Fiskus anonym entrichtet werden können,²⁰ die Beurteilung des Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen für die Intransparenz de facto auf die FL-Treuhänderzahlstelle verlagert. Da gerade der liechtensteinische Treuhänder tatsächlicher oder potenzieller Vertragspartner eines Mandatsvertrags ist bzw wäre, kann dieser erklären und bestätigen, ob ein Mandatsvertrag besteht oder nicht. Da das Bestehen oder Nichtbestehen eines Mandatsvertrags auch Prüfungsgegenstand der besonderen Kontrolle durch den Prüfungsausschluss gemäß Art 44 des Steuerabkommens ist,²¹ hat auch dieser zu überprüfen, ob der Stiftungsrat oder ein Mitglied des Stiftungsrats mit dem in Österreich ansässigen Stifter, einem Begünstigten oder einer einem Stifter oder einem Begünstigten nahestehenden Person einen Mandatsvertrag abgeschlossen hat oder nicht. Entsprechende Feststellungen sind im Amtshilfeweg an die zuständige österreichische Behörde zu übermitteln.²² Aufgrund der hohen berufsrechtlichen Anforderungen und der damit einhergehenden erhöhten Glaubwürdigkeit liechtensteinischer Treuhänder (und auch im Hinblick auf die Sanktionen, die diese im Fall einer falschen Behauptung zu gewärtigen hätten) wird man davon ausgehen können, dass einer entsprechenden Erklärung eines liechtensteinischen Treuhänders über das Vorliegen oder das Nichtvorliegen eines Mandatsvertrags eine erhöhte Beweiskraft zukommt.

Im Schrifttum²³ wird zur Abwehr der Annahme eines konkludenten Mandatsvertrags empfohlen, eine „Intransparenzerklärung“ nach dem Muster von EStR 2013 Rz 7972 f vorzubereiten (schriftliche Erklärung des ausländischen Leitungsorgans, dass dieses die ausschließliche Dispositionsbefugnis über das Vermögen des ausländischen Rechtsträgers hat und diese unbeeinflusst²⁴ von Weisungen Dritter ausübt und dementsprechend kein Mandatsvertrag existiert). Zusätzlich wird die Abgabe schriftlicher Erklärungen des Stifters und der Begünstigten empfohlen, wonach diesen keine Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat zukommen und auch kein konkludenter Mandatsvertrag vorliegt.

Die Treuhänderzahlstellen sind gemäß Art 18 Abs 1 des liechtensteinischen Umsetzungsgesetzes zum Steuerabkommen²⁵ verpflichtet, der liechtensteinischen Steuerverwaltung die von ihnen verwalteten intransparenten Vermögensstrukturen (somit auch Stiftungen), die von in Österreich ansässigen Personen Zuwendungen erhalten haben bzw Zuwendungen an in

²⁰ Siehe im Detail Abschnitt IV.

²¹ Art 43 (insb Abs 4) des Steuerabkommens.

²² Art 43 Abs 4 des Steuerabkommens. Vgl auch *Gröhs* in FS Torggler (2013) 373 (394).

²³ Vgl zB *Fraberger/Petritz*, Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein/Schweiz (2014) 102.

²⁴ Rz 7972 der EStR spricht uE zu unscharf von einer von Weisungen Dritter „unbeeinflussten“ Dispositionsbefugnis des Leitungsorgans. Maßgeblich kann jedoch nicht sein, dass die Dispositionsbefugnis unbeeinflusst erfolgt, sondern dass sie ohne Weisung erfolgt. Vorschlagsrechte, die einem etwa von Begünstigten besetzten Beirat (zB betreffend die Ausrichtung von Zuwendungen an Begünstigte) zukommen, führen – den üblichen Kompetenzen eines Beirats entsprechend – sicherlich nicht zur Annahme eines Mandatsvertrags, obwohl das Leitungsorgan durch eine solche Empfehlung in gewisser Weise beeinflusst wird. In der „Intransparenzerklärung“ sollte daher anstelle von „unbeeinflusst von Weisungen Dritter“ treffender von „frei von Weisungen Dritter“ gesprochen werden. Dass es für das Nichtvorliegen eines Mandatsvertrags bloß auf das Handeln der Leitungsorgane ohne rechtlichen Zwang zur Umsetzung von Weisungen Dritter (also „frei“ von Weisungen Dritter) ankommen kann, ergibt sich aus der schon oben vor FN 18 angeführten Definition des Mandatsvertrags in Rz 46 des Merkblatts zu Teil 4 des Steuerabkommens (Entwurf Version 25. 9. 2013).

²⁵ FL-LGBl 2013/434.

Österreich ansässige Personen tätigen können, zu melden.²⁶ Im Rahmen dieser Meldung hat die Zahlstelle auch zu bestätigen, dass alle Kriterien hinsichtlich der Intransparenz erfüllt sind.²⁷ Eine solche Erklärung bzw Bestätigung sollte als Nachweis des Nichtvorliegens eines Mandatsvertrags geeignet sein.

Durch den mit dem revidierten DBA Ö-FL ab 2014 eingeführten Informationsaustausch²⁸ ist es dem österreichischen Fiskus nun auch möglich, gezielt entsprechende Informationen über die liechtensteinische Steuerbehörde einzuholen. Da gemäß Art 26 des FL-Umsetzungsgesetzes zum Steuerabkommen alle Zahlstellen der liechtensteinischen Steuerverwaltung Auskunft über alle Tatsachen zu erteilen haben, die für die Umsetzung des Steuerabkommens notwendig sind und im Zusammenhang damit von allen Geheimhaltungspflichten entbunden sind, können die der liechtensteinischen Steuerverwaltung zugänglichen Informationen auch der österreichischen Finanzverwaltung zugänglich gemacht werden.

III. Besteuerung von FL-Stiftungen nach liechtensteinischem Steuerrecht

Hier ist nicht der Ort für eine tiefgehende Darstellung des liechtensteinischen Steuerrechts. Wohl aber soll ein Überblick die wesentlichen Grundsätze der für liechtensteinische Stiftungen relevanten liechtensteinischen Steuervorschriften gegeben werden.

Die Gründung einer Stiftung unterliegt einer Gründungsabgabe von 0,2 % des statutarisch bestimmten Kapitals, mindestens CHF 200.²⁹

Was die Ertragsbesteuerung betrifft, ist seit 2011 zwischen wirtschaftlich tätigen und nicht wirtschaftlich tätigen juristischen Personen (sog Privatvermögensstrukturen oder kurz „PVS“) zu unterscheiden. Grundsätzlich unterliegen sämtliche juristische Personen (somit auch Stiftungen) der 2011 eingeführten Ertragsteuer (ordentliche bzw reguläre Ertragsbesteuerung), die einheitlich 12,5 % des steuerbaren Ertrags beträgt (die Mindestertragsteuer beträgt CHF 1.200 pa). Steuerbefreiungen bestehen für Dividendenerträge, Kapitalgewinne und Liquidationsergebnisse aus in- und ausländischen Beteiligungen, ausländische Grundstücksgewinne, ausländische Betriebsstättenergebnisse sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausländischen Grundvermögens. Überdies wird ein jährlich festgelegter Eigenkapitalzinsabzug in Höhe von derzeit 4 % des „modifizierten Eigenkapitals“ gewährt. Gemeinnützige Stiftungen können auf Antrag gänzlich steuerbefreit werden. Ordentlich besteuerte FL-Stiftungen sind gemäß dem DBA Ö-FL idF ab 2014 abkommensberechtigt (und können daher zB die im DBA Ö-FL vorgesehenen Steuerbegünstigungen für von österreichischen Kapitalgesellschaften ausgeschüttete Dividenden beanspruchen).

Für „nicht wirtschaftlich tätige, bloß vermögensverwaltende Privatvermögensgesellschaften“ (einschließlich Stiftungen, sog Privatvermögensstrukturen – PVS), besteht ein spezielles Besteuerungsregime. Als PVS gelten alle juristischen Personen, die in der Verfolgung ihres

²⁶ Siehe auch Rz 48 des von der FL-Steuerverwaltung herausgegebenen Merkblatts zu Teil 4 des Steuerabkommens (Entwurf Version 25. 9. 2013).

²⁷ Eine weitere Meldepflicht ergibt sich aus Art 3 des FL-Umsetzungsgesetzes zum Steuerabkommen. Jede Organ-Zahlstelle hat sich gemäß Art 3 Abs 1 des Umsetzungsgesetzes unaufgefordert bei der liechtensteinischen Steuerverwaltung anzumelden und dabei die Namen der verwalteten Vermögensstrukturen (also auch Stiftungen) zu melden und anzugeben, ob die verwaltete Vermögensstruktur transparent oder intransparent ist (Art 3 Abs 2 lit b des Umsetzungsgesetzes).

²⁸ Art 25a des revidierten DBA Ö-FL. Gemäß Art 25a Abs 5 des DBA sind auch solche Informationen zu erteilen, die einem Bank- oder Treuhändergeheimnis unterliegen.

²⁹ Art 66 Abs 3 SteG.

Zwecks ausschließlich Privatvermögen verwaltend tätig sind und keine darüber hinausgehende wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, soweit sie nicht für die ordentliche Besteuerung optieren. Eine PVS darf jedoch an einer wirtschaftlich tätigen Gesellschaft beteiligt sein, sofern deren Organe personell nicht identisch sind und die PVS keine Kontrolle über die Beteiligung ausüben kann, die über die Wahrnehmung üblicher Gesellschafterrechte hinausgehen. PVS unterliegen bloß einer jährlichen Mindesttragsteuer von CHF 1.200 (dies entspricht 4 % des gesetzlichen Mindestkapitals). Stiftungen und andere juristische Personen, die als PVS besteuert werden, sind gemäß Art 26 des DBA Ö-FL grundsätzlich nicht berechtigt, die Begünstigungen des DBA in Anspruch zu nehmen³⁰

Zuwendungen einer FL-Stiftung an (außerhalb Liechtensteins ansässige) Begünstigte unterliegen in Liechtenstein keiner Besteuerung (dies gilt für jeden Stiftungstypus, somit sowohl für ordentlich besteuerte Stiftungen als auch für Stiftungen mit dem Status einer PVS).

IV. Österreichische Steuerfolgen im Zusammenhang mit intransparenten FL-Stiftungen ab 1. 1. 2014

A. Österreichische Steuerpflichten für Zuwendungen von in Österreich ansässigen Stiftern und anderen Zuwendenden an eine intransparente FL-Stiftung

1. Vorbemerkung

Grundsätzlich unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung der Stiftungseingangssteuer nach dem StiftEG, wenn der Zuwendende oder die Stiftung im Zeitpunkt der Zuwendung in Österreich ansässig ist.³¹ Das Steuerabkommen sieht eine Reihe von Sonderregeln vor, die dem StiftEG als *lex specialis* vorgehen.

Das Steuerabkommen gewährt ein Wahlrecht, die Stiftungseingangssteuer für Zuwendungen an intransparente FL-Stiftungen entweder anonym durch die FL-Treuhänderzahlstelle oder – nicht anonym – durch den in Österreich ansässigen Stifter zu entrichten. Das Wahlrecht wird dadurch ausgeübt, dass entweder eine Offenlegung der in § 2 Abs 1 lit b StiftEG genannten Dokumente gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt erfolgt³² (diesfalls nicht anonyme Entrichtung der Stiftungseingangssteuer durch den Stifter oder sonstigen Zuwendenden) oder eine solche Offenlegung unterlassen wird (diesfalls anonyme Entrichtung der Eingangssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle).

2. Anonyme Entrichtung der Eingangssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle

Durch Unterlassung einer Offenlegung der in § 2 Abs 1 lit b StiftEG genannten Dokumente gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt³³ kann das Regime des Art 34

³⁰ Eine Ausnahme vom Ausschluss der Abkommensberechtigung nach dem DBA Ö-FL besteht gemäß Art 26 für nach liechtensteinischem Steuerrecht von der Ertragsteuer befreite Gesellschaften und Treuhandvermögen, soweit an solchen Gesellschaften oder Treuhandvermögen in Liechtenstein ansässige natürliche Personen oder Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des liechtensteinischen öffentlichen Rechts unmittelbar beteiligt oder begünstigt sind.

³¹ § 1 Abs 1 und 2 öStiftEG BGBl I 2008/85.

³² Zu den offenzulegenden Dokumenten siehe die folgende FN.

³³ Die in § 2 Abs 1 lit b StiftEG spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen österreichischen Finanzamt offenzulegenden Dokumente sind die folgenden: sämtliche Doku-

des Steuerabkommens in Anspruch genommen werden. Eine sprachliche Besonderheit besteht darin, dass die nach Art 34 des Steuerabkommens zu erhebende Steuer nicht als „Stiftungseingangssteuer“, sondern als „Eingangssteuer“³⁴ bezeichnet wird. Art 34 des Steuerabkommens verdrängt die Steuererklärungspflicht des § 3 Abs 2 StiftEG und die Steuer selbstberechnungspflicht gemäß § 3 Abs 1 StiftEG und ersetzt diese durch eine (anonyme) Erhebung der Eingangssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle.

Im Falle der anonymen Entrichtung beträgt der Steuersatz der Eingangssteuer 7,5 %, sofern die FL-Stiftung in Liechtenstein nicht den Status einer „Privatvermögensstruktur“ (PVS) iSd Art 64 FL-SteG hat.³⁵ Hat die FL-Stiftung den Status einer PVS, beträgt die Eingangssteuer 10 %.³⁶ Schuldner der Eingangssteuer sind der Zuwendende und die FL-Stiftung zur ungeteilten Hand.³⁷ Mit der Erhebung der Eingangssteuer gemäß Art 34 des Steuerabkommens gilt die österreichische Stiftungseingangssteuer als abgegolten.³⁸

Fraglich könnte sein, ob die in § 1 Abs 6 StiftEG genannten Steuerbefreiungen auch bei anonymer Entrichtung der Eingangssteuer gelten. Für eine Anwendbarkeit der Befreiungen spricht, dass gemäß Art 34 des Steuerabkommens die (anonym zu erhebende) Eingangssteuer der österreichischen Stiftungseingangssteuer entspricht und die Anwendung des § 1 Abs 6 StiftEG in Art 34 des Steuerabkommens auch nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist.³⁹

Die liechtensteinische Zahlstelle hat die erhobene Eingangssteuer jeweils spätestens vier Monate nach dem Ende des Kalenderjahrs an die zuständige liechtensteinische Behörde abzuführen.⁴⁰

Die FL-Zahlstelle hat zuhanden der betroffenen Person eine Bescheinigung über die erhobene Eingangssteuer zu erstellen, für die ein festgelegtes Muster vorgesehen ist. Die Republik Österreich hat diese Bescheinigung als Bescheinigung für steuerliche Zwecke zu akzeptieren.⁴¹ Gemäß Art 19 Abs 2 des FL-Umsetzungsgesetzes zum Steuerabkommen kann die betroffene Person innerhalb von 30 Tagen ab Zustellung gegenüber der Zahlstelle schriftlich erklären, dass sie mit dem relevanten Beleg zur abgeltenden Steuer nicht einverstanden ist – in diesem Fall soll sich die Zahlstelle mit der betroffenen Person um eine einvernehmliche Lö-

mente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen (wie insb Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen).

³⁴ Die „Eingangssteuer“ ist „eine der österreichischen Stiftungseingangssteuer“ entsprechende Steuer (Art 34 Abs 1 des Steuerabkommens).

³⁵ Art 34 Abs 2 des Steuerabkommens (siehe dazu auch oben Abschnitt III.).

³⁶ Art 34 Abs 2 des Steuerabkommens; unterliegt eine Zuwendung an eine FL-Stiftung zunächst der 7,5%igen Eingangssteuer, wird ihr jedoch innerhalb von zehn Jahren der Status als Privatvermögensstruktur zuerkannt, erhöht sich die Eingangssteuer nachträglich im Ergebnis um 2,5 % (Art 34 Abs 3 des Steuerabkommens).

³⁷ Art 34 Abs 4 des Steuerabkommens.

³⁸ Art 33 Abs 5 des Steuerabkommens.

³⁹ Demgegenüber sind zB für die gemäß Art 35 des Steuerabkommens anonym zu erhebende Zuwendungssteuer bestimmte Regelungen des EStG explizit ausgeschlossen (Art 35 Abs 4).

⁴⁰ Art 37 Abs 1 des Steuerabkommens; die liechtensteinische Steuerbehörde hat diese Steuer jeweils spätestens fünf Monate nach dem Ende Kalenderjahrs an die zuständige österreichische Behörde weiterzuleiten, wobei die liechtensteinische Behörde eine Bezugsprovision von 0,5 % behält (Art 37 Abs 2 des Steuerabkommens).

⁴¹ Art 38 des Steuerabkommens.

sung in Übereinstimmung mit dem Abkommen bemühen.⁴² Eine zu Unrecht erhobene Steuer kann durch die Zahlstelle innerhalb von fünf Jahren berichtigt werden.⁴³

3. Nicht anonyme Entrichtung der Stiftungseingangssteuer

Erfolgt eine Offenlegung iSd § 2 Abs 1 lit b StiftEG durch den Stifter oder sonstigen Zuwendenden oder durch die intransparente FL-Stiftung gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt und werden gleichzeitig Informationen und Unterlagen beigebracht, die für eine Beurteilung der Intransparenz der FL-Stiftung nach den Kriterien des Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens erforderlich sind, beträgt die Stiftungseingangssteuer für Zuwendungen eines in Österreich ansässigen⁴⁴ Stifters oder sonstigen Zuwendenden an eine intransparente FL-Stiftung ungeachtet der Bestimmungen des österreichischen innerstaatlichen Rechts 5 %, wenn die intransparente FL-Stiftung in Liechtenstein nicht den Status als PVS hat.⁴⁵ Wird die intransparente Stiftung in Liechtenstein als PVS besteuert, beträgt die Stiftungseingangssteuer 7,5 %.⁴⁶

Im Übrigen gelten für die nicht anonyme Entrichtung der Stiftungseingangssteuer alle anderen Regelungen des StiftEG (somit unter anderem Selbstberechnung der Stiftungseingangssteuer bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld sowie Verpflichtung des Zuwendenden zur elektronischen Einreichung einer Steuererklärung bis zum Fälligkeitstag).

B. Österreichische Steuerpflichten für Zuwendungen einer intransparenten FL-Stiftung an einen in Österreich ansässigen Begünstigten

1. Vorbemerkung

Zuwendungen ausländischer Stiftungen, die mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sind, gehören seit dem SchenkMG 2008 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen,⁴⁷ wenn sie nicht ausnahmsweise zu einer der ersten vier der in § 2 Abs 3 EStG genannten Einkunftsarten gehören. Analog zur Eingangssteuer ermöglicht das Steuerabkommen auch für die Einkommensbesteuerung von Zuwendungen an einen in Österreich ansässigen Begünstigten de facto ein Wahlrecht zwischen anonymer Entrichtung der Einkommensteuer (durch die FL-Treuhänderzahlstelle zu erhebende „Zuwendungssteuer“ mit Abgeltungswirkung für die Einkommensteuer) und – nicht anonymer – Entrichtung der Einkommensteuer ausschließlich nach den Regeln des originär innerstaatlichen österreichischen Steuerrechts (verbunden mit einer Meldung von steuerpflichtigen Zuwendungen durch die FL-Treuhänderzahlstelle an den

⁴² Art 19 Abs 2 des Umsetzungsgesetzes; gemäß dem letzten Satz von Art 19 Abs 2 des Umsetzungsgesetzes hat die Zahlstelle in diesen Fällen innerhalb von 60 Tagen ab Zustellung der schriftlichen Erklärung einen neuen Beleg zu erstellen oder die Gültigkeit des ersten Belegs zu bestätigen.

⁴³ Art 19 Abs 4 des Umsetzungsgesetzes.

⁴⁴ Bei Erfüllung der Voraussetzungen der Zweitwohnsitzverordnung (BGBl II 528/2003) begründet ein inländischer Zweitwohnsitz keine unbeschränkte Einkommensteuerpflicht. Diese Bestimmung gilt nach der Verwaltungspraxis sinngemäß auch für die Stiftungseingangssteuer (StiftR Rz 311).

⁴⁵ Art 33 Satz 1 des Steuerabkommens.

⁴⁶ Art 33 Satz 2 des Steuerabkommens; wird eine Zuwendung zunächst an eine PVS geleistet, verliert die FL-Stiftung jedoch innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung den Status als PVS, kommt es nachträglich zur Erhöhung der zunächst 5%igen Stiftungseingangssteuer um 2,5 % auf 7,5 % (Art 33 Satz 3 iVm Art 34 Abs 3 des Steuerabkommens).

⁴⁷ § 27 Abs 5 Z 7 EStG; bis dahin waren Zuwendungen ausländischer intransparenter Stiftungen an in Österreich ansässige Begünstigte ggf sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 1 EStG, soweit es sich um „wiederkehrende Bezüge“ handelte.

österreichischen Fiskus aufgrund ausdrücklicher Ermächtigung der betroffenen Person zur Vornahme einer solchen Meldung, welche letztlich die Wirkung einer Kontrollmitteilung hat).

Die anonyme Entrichtung der Zuwendungssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle ist damit gewissermaßen der Normalfall, da die nicht anonyme Entrichtung nur dann zum Tragen kommt, wenn die betroffene Person ausdrücklich durch Erteilung der Ermächtigung der FL-Treuhänderzahlstelle zur „freiwilligen Meldung“ optiert.

2. Anonyme Entrichtung der Zuwendungssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle

Die von den FL-Zahlstellen zu erhebende Zuwendungssteuer von Zuwendungen intransparenter FL-Stiftungen (und anderen intransparenten Vermögensstrukturen) ist (wie die KEST) als Abzugssteuer konzipiert. Sie entspricht im Wesentlichen der österreichischen Einkommensteuer auf Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an in Österreich ansässige Begünstigte, die idR mit der Abfuhr der österreichischen KEST als abgegolten gilt. Die Zuwendungssteuer gemäß dem Steuerabkommen beträgt – ebenso wie die österreichische KEST auf Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen – 25%.⁴⁸ Hatte die intransparente FL-Stiftung in Liechtenstein Ertragsteuern zu entrichten, ist die liechtensteinische Steuer auf die Zuwendungssteuer anzurechnen.^{49, 50} Die Zuwendungssteuer entfaltet Abgeltungswirkung⁵¹ für die österreichische Einkommensteuer und gilt im Veranlagungsverfahren als in Österreich erhobene Kapitalertragsteuer.⁵² Somit besteht für der anonymen Abgeltungssteuer unterliegende Zuwendungen in Österreich keine Steuererklärungspflicht.

Art 35 Abs 4 des Steuerabkommens enthält Regelungen betreffend steuerfreie Substanzauszahlungen iSd § 27 Abs 5 Z 8 und 9 EStG. Diese Steuerbefreiungen für Substanzauszahlungen können bei Erhebung der Zuwendungssteuer grundsätzlich nicht angewendet werden. Im Wege eines vom Begünstigten beim zuständigen österreichischen Finanzamt zu stellenden Antrags gemäß § 97 Abs 2 EStG können die Regelungen über die Substanzauszahlung jedoch geltend gemacht werden – in diesem Fall kommt es zur Anrechnung bzw ggf Gutschrift der Zuwendungssteuer. Eine Ausnahme von der Einschränkung, dass bei der Erhebung der Zuwendungssteuer die Bestimmungen des § 27 Abs 5 Z 8 und 9 EStG nicht zur Anwendung kommen, besteht bei Auflösung einer intransparenten FL-Stiftung.⁵³

⁴⁸ Art 35 Abs 2 Satz 2 des Steuerabkommens; Schuldner der Zuwendungssteuer sind die betroffene Person und die zuwendende intransparente Stiftung zur ungeteilten Hand (Art 35 Abs 2 Satz 1 des Steuerabkommens).

⁴⁹ Art 35 Abs 2 Satz 3 des Steuerabkommens. Diese Anrechnung stellt das Pendant zur Gutschrift von Zwischensteuern bei Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an Begünstigte dar, wengleich unterschiedliche Techniken vorgesehen sind. Während bei Zuwendungen von FL-Stiftungen die liechtensteinische Ertragsteuer auf die Zuwendungssteuer angerechnet wird, wird die Zwischensteuer österreichischer Privatstiftungen entweder gar nicht geschuldet (wenn im Jahr des Entstehens den zwischensteuerpflichtigen Einkünften entsprechende Beträge an Begünstigte zugewendet werden) bzw wird die bereits entrichtete Zwischensteuer der Privatstiftung gutgeschrieben, ohne die Höhe der auf die Zuwendung einzubehaltenden KEST zu vermindern.

⁵⁰ Völlig unverständlich ist in diesem Zusammenhang die Ausführung in Rz 69 des Merkblatts zu Teil 4 des Steuerabkommens (Entwurf Version 23. 9. 2013), wonach die Anrechnung verhältnismäßig nach den Einkünften verteilt in dem relevanten Jahr erfolgen soll. Zur diesbezüglichen Kritik vgl *Fraberger/Petritz*, Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein/Schweiz (2014) 114 f.

⁵¹ Ebenso wie die KEST auf Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen.

⁵² Art 35 Abs 3 des Steuerabkommens; dies bedeutet beispielsweise, dass im Falle eines Antrags auf „Regelbesteuerung“ gemäß § 27a Abs 5 EStG die Zuwendungssteuer auf die zu veranlagende Einkommensteuer anrechenbar ist.

⁵³ § 35 Abs 4 Satz 2 des Steuerabkommens; diese Ausnahme gilt nur, wenn die Auflösung erfolgt, weil der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist. Für vor dem 1. 1. 2014 gegründete intransparente

Über das Verfahren des Einbehalts der Zuwendungssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle trifft das Steuerabkommen keine Aussage. Nähere Regelungen über die Modalitäten des Verfahrens zur Entrichtung der Zuwendungssteuer enthält jedoch das FL-Umsetzungsgesetz zum Steuerabkommen. Aus dessen Art 19 ergibt sich, dass die Treuhänderzahlstelle der betroffenen Person einen „Beleg zur abgeltenden Steuer“ zuzustellen hat. Die betroffene Person kann innerhalb von 30 Tagen ab Zustellung des Belegs gegenüber der Zahlstelle schriftlich erklären, dass sie mit dem Beleg nicht einverstanden ist. In diesem Fall soll sich die Zahlstelle um eine einvernehmliche Lösung mit der betroffenen Person bemühen, woraufhin innerhalb von 60 Tagen ab Zustellung der schriftlichen Erklärung von der Zahlstelle ein neuer Beleg zu erstellen ist oder die Gültigkeit des ersten Belegs zu bestätigen ist.⁵⁴ An keiner Stelle ist allerdings geregelt, wann die Zahlstelle den „Beleg zur abgeltenden Steuer“ auszustellen hat. Auch ist nicht geregelt, wann die Zuwendungssteuer einzubehalten ist. Aus Art 37 Abs 1 des Steuerabkommens ergibt sich bloß, dass die die Treuhänderzahlstelle die Zuwendungssteuer bis 30. 4. des dem Zeitpunkt der Zuwendung folgenden Kalenderjahrs an den liechtensteinischen Fiskus zu überweisen hat.⁵⁵ Daher braucht die FL-Treuhänderzahlstelle die an den liechtensteinischen Fiskus zu überweisende Zuwendungssteuer der Stiftung erst so rechtzeitig vor dem Fälligkeitszeitpunkt anzulasten, dass sie bis 30. 4. des Folgejahres beim liechtensteinischen Fiskus einlangt.

3. Nicht anonyme Entrichtung der Einkommensteuer für Zuwendungen einer intransparenten FL-Stiftung durch den in Österreich ansässigen Begünstigten

Wenn ein in Österreich ansässiger Empfänger einer Zuwendung einer intransparenten FL-Stiftung den Abzug der anonymen abgeltenden Zuwendungssteuer durch die FL-Treuhänderzahlstelle nicht wünscht, kann die Einkommensteuer für die Stiftungszuwendung im Wege der Veranlagung entrichtet werden. Um zu verhindern, dass die FL-Treuhänderzahlstelle von Zuwendungen an in Österreich ansässige Begünstigte die anonyme Zuwendungssteuer mit Abgeltungswirkung abführt, kann jeder einzelne Begünstigte der FL-Treuhänderzahlstelle mitteilen, dass er selbst die auf die Zuwendung zu entrichtende österreichische Einkommensteuer direkt an das für ihn zuständige österreichische Finanzamt entrichten möchte. Möchte ein Begünstigter von dieser Option Gebrauch machen, muss er die FL-Treuhänderzahlstelle ausdrücklich ermächtigen, dem österreichischen Fiskus die im Kalenderjahr getätigten Zuwendungen zu melden.⁵⁶ Diese Meldung hat die Wirkung einer Kontrollmitteilung, die der österreichischen Steuerbehörde die Möglichkeit gibt, die Richtigkeit der Angaben des Begünstigten in seiner Einkommensteuererklärung zu überprüfen. Die Meldung hat folgende Angaben zu umfassen: Identität (Name und Geburtsdatum) sowie Wohnsitz der betroffenen Person (des Begünstigten); soweit bekannt, österreichische Steuernummer und/oder Sozialversicherungsnummer; Name und Anschrift der FL-Zahlstelle; Name und Anschrift der intransparenten Stiftung; Art und Höhe der im betreffenden Steuerjahr getätigten Zuwendungen; das betreffende Steuerjahr.⁵⁷ Die FL-Treuhänderzahlstelle hat die Meldung bis 31. 5. des dem Jahr der Zuwendung folgenden Kalenderjahrs an die zuständige liechtensteinische

FL-Stiftungen bestehen gemäß Art 35 Abs 4 Satz 2 letzter Satzteil des Steuerabkommens noch weitere Einschränkungen betreffend die Steuerbefreiung für Substanzauszahlungen.

⁵⁴ In Art 19 des Umsetzungsgesetzes finden sich noch weitere Regeln über Rechtsbehelfe.

⁵⁵ Die Weiterüberweisung der Zuwendungssteuer vom liechtensteinischen Fiskus an den österreichischen Fiskus hat sodann bis 31. 5. des dem Jahr der Zuwendung folgenden Kalenderjahrs zu erfolgen (Art 37 Abs 2 des Steuerabkommens).

⁵⁶ Art 36 Abs 1 des Steuerabkommens.

⁵⁷ Art 36 Abs 2 des Steuerabkommens.

Behörde zu übermitteln, welche die Angaben spätestens am 31. 8. des Folgejahrs an die zuständige österreichische Behörde weiterzuleiten hat.⁵⁸

Zuwendungen einer intransparenten FL-Stiftung, die mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, sind für den in Österreich ansässigen Begünstigten meist Einkünfte aus Kapitalvermögen.⁵⁹ Diese Einkünfte unterliegen auch im Veranlagungsverfahren dem besonderen Steuersatz von 25 % und wirken, wenn nicht gemäß § 27a Abs 5 EStG ein Regelbesteuerungsantrag gestellt wird, in Bezug auf andere Einkünfte nicht progressionserhöhend.⁶⁰ Im Veranlagungsverfahren kann für Zuwendungen intransparenter FL-Stiftungen ggf auch die Steuerbefreiung für Substanzauszahlungen iSd § 27 Abs 5 Z 8 EStG geltend gemacht werden. Wenn für eine Zuwendung nicht bereits die anonyme Zuwendungssteuer gemäß Art 35 des Steuerabkommens zu entrichten war, sind Zuwendungen intransparenter FL-Stiftungen von in Österreich ansässigen Begünstigten in deren Einkommensteuererklärung zu erklären. Ob im regulären Besteuerungsverfahren eine Anrechnung der allfällig von der intransparenten FL-Stiftung entrichteten liechtensteinischen Ertragsteuern (wie in Art 35 Abs 2 des Steuerabkommens für die anonym zu entrichtende Zuwendungssteuer vorgesehen) möglich ist, ist nicht ausdrücklich geregelt, aber per analogiam zu bejahen.⁶¹

4. Österreichische Steuerpflichten von intransparenten FL-Stiftungen

Intransparente FL-Stiftungen, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung nicht in Österreich liegt, sind in Österreich nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Einkünfte intransparenter FL-Stiftungen unterliegen einer Ertragsbesteuerung bloß in Liechtenstein sowie allfälligen Drittstaats-(Quellen-)Steuern (wenn sie Einkünfte aus in anderen Staaten belegenen Quellen beziehen).

Einkünfte einer intransparenten FL-Stiftung aus österreichischen Quellen unterliegen der österreichischen beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, soweit es sich um Einkünfte iSd § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG und § 98 EStG handelt.⁶² Dabei kann es sich (bezogen auf intransparente FL-Stiftungen) um Einkünfte aus in Österreich betriebener Land- und Forstwirtschaft, für gewerbliche Einkünfte mit bestimmtem Österreichbezug, für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von in Österreich gelegenem unbeweglichen Vermögen, für Einkünfte aus der Überlassung von Rechten mit bestimmtem Österreichbezug, für bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen und für Gewinne aus der Veräußerung von in Österreich belegenen Grundstücken vor. Nachstehend werden nur die Einkünfte aus Kapitalvermögen näher behandelt, wobei zwischen der Rechtslage bis Ende 2014 und jener ab 1. 1. 2015 zu differenzieren ist.

Bis Ende 2014 sind im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht bloß folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen körperschaftsteuerpflichtig: Dividenden, wenn der Schuldner in Österreich Sitz oder Geschäftsleitung hat;⁶³ Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handels-

⁵⁸ Art 37 Abs 4 des Steuerabkommens.

⁵⁹ § 27 Abs 5 Z 7 TS 3 EStG.

⁶⁰ § 27a Abs 1 EStG.

⁶¹ Von intransparenten FL-Stiftungen in anderen Staaten als Liechtenstein entrichtete Ertragsteuern sind hingegen nicht auf die Einkommensteuer des Begünstigten anrechenbar (ebensowenig wie im anonymen Zuwendungssteuerungsverfahren).

⁶² § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 KStG iVm § 98 EStG.

⁶³ § 98 Abs 1 Z 5 lit a iVm § 93 Abs 2 Z 1 EStG; von Dividenden inländischer Schuldner ist sind 25 % Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung abzuführen; eine Reduktion der Kapitalertragsteuer ist ab 1. 1. 2014 gemäß dem DBA Ö-FL für regulär besteuerte intransparente FL-Stiftungen je nach Beteiligungsausmaß auf 15 % oder auf 0 % möglich. Eine Entlastung an der Quelle ist jedoch gemäß § 5 Abs 1 Z 5 der

gewerbe als (echter) stiller Gesellschafter, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat;⁶⁴ Hypothekarzinsen (Zinsen, die durch inländischen Grundbesitz oder durch diesem gleichgestellte Vermögenswerte unmittelbar oder mittelbar besichert sind), jedoch mit Ausnahme von Pfandbriefzinsen und Zinsen aus anderen Forderungswertpapieren, auch wenn die Forderungswertpapiere durch inländische Grundstücke besichert sind.⁶⁵ Andere Zinsen als Hypothekarzinsen unterlagen bis Ende 2014 nicht der beschränkten Steuerpflicht.⁶⁶

Mit § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG idF AbgÄG 2014 wird mit Wirkung für Zuflüsse ab dem 1. 1. 2015 zusätzlich eine beschränkte Steuerpflicht für Zinsen iSd EU-QuStG eingeführt (ausgenommen sind Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in den Anwendungsbereich des EU-QuStG fallen; diese Ausnahme ist auf FL-Stiftungen nicht anwendbar).⁶⁷ Die Erhebung erfolgt durch Kapitalertragsteuerabzug. In sachlicher Hinsicht fallen unter die ab 2015 erweiterte beschränkte Körperschaftsteuerpflicht nur Zinsen aus Einlagen bei inländischen Banken bzw bei österreichischen Niederlassungen ausländischer Banken sowie Zinsen aus von inländischen Emittenten begebenen Forderungswertpapieren, soweit diese öffentlich angeboten sind und die Auszahlung im Inland erfolgt (ausgenommen sind Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Buch eingetragen sind). Von dieser Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht sind auch intransparente FL-Stiftungen betroffen, wenngleich Österreich gemäß Art 11 des DBA Ö-FL jegliches Besteuerungsrecht für Zinsen entzogen wird. Da ausländische Stiftungen gemäß § 5 Abs 1 Z 5 der DBA-Entlastungsverordnung⁶⁸ von einer Entlastung an der Quelle ausgeschlossen sind, kann diese sich aus dem DBA ergebende Steuerbefreiung nur im Wege des antragsgebundenen Rückerstattungsverfahrens⁶⁹ durchgesetzt werden. Es ist allerdings damit zu rechnen, dass diese Bestimmungen für FL-Stiftungen nicht wirksam wird, weil im Entwurf einer Regierungsvorlage eines 2. AbgÄG 2014 eine Einschränkung dieser Bestimmung auf natürliche Personen vorgesehen ist.

V. Österreichische Steuerfolgen im Zusammenhang mit transparenten FL-Stiftungen ab 1. 1. 2014

A. Vorbemerkung

Bei einer FL-Stiftung, die die Intransparenzkriterien des Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens nicht erfüllt und somit für Zwecke des Steuerabkommens als transparent gilt, sind das Vermögen und die Einkünfte für steuerliche Zwecke unmittelbar dem bzw den „Nutzungsberechtigten“ zuzurechnen. Soweit ein Nutzungsberechtigter in Österreich ansässig ist, ist er „betroffene Person“ iSv Art 2 Abs 2 lit h des Steuerabkommens und es sind für die

DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III 2005/92) für ausländische Stiftungen nicht möglich, sodass die Entlastung nur im Wege der Rückerstattung erfolgen kann.

⁶⁴ Vgl Jakom/Marschner, EStG (2014) § 98 Rz 2 und § 99 Rz 22.

⁶⁵ Für Hypothekarzinsen ist kein Quellensteuerabzug vorgesehen; die Steuererhebung erfolgt durch Veranlagung.

⁶⁶ Zinsen aus österreichischen Quellen (mit Ausnahme von Hypothekarzinsen) sind bis 31. 12. 2014 mangels Aufzählung im Katalog der der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte nicht steuerbar. Soweit gemäß § 93 KStG ein Kapitalertragsteuerabzug vorgesehen ist, wird dieser bis 31. 12. 2014 durch die Befreiungsbestimmung des § 94 Z 13 (idF BudBG 2012) unterbunden. Dennoch zu Unrecht einbehaltene KEST kann gemäß § 240 BAO rückerstattet werden.

⁶⁷ Siehe dazu ausführlich Polivanova-Rosenauer, AbgÄG 2014: Beschränkte Steuerpflicht für Zinsen, RdW 2014/187, 163 ff.

⁶⁸ BGBl III 2005/92.

⁶⁹ § 240 BAO.

Einkommensbesteuerung neben den Regeln des österreichischen EStG zusätzlich die Regelungen von Teil 3 des Steuerabkommens anzuwenden, die dem originär innerstaatlichen Recht als *lex specialis* vorgehen.

Österreichische Steuerpflichten ergeben sich bei transparenten Stiftungen im Wesentlichen⁷⁰ nur in Bezug auf die Einkommensbesteuerung der Erträge, soweit ein Nutzungsberechtigter/Begünstigter in Österreich unbeschränkt einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist (in der Folge werden nur natürliche Personen als Nutzungsberechtigte/Begünstigte behandelt, eine Betrachtung juristischer Personen als Nutzungsberechtigte/Begünstigte einer transparenten FL-Stiftung bleibt ausgeklammert). Wegen der unmittelbaren Zurechnung des über eine transparente FL-Stiftung gehaltenen Vermögens an die Nutzungsberechtigten/Begünstigten kommt es bei Vermögenswidmungen an intransparente FL-Stiftungen mangels Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums des „zugewendeten“ Vermögens nicht zum Anfall von Stiftungseingangssteuer. Zuwendungen einer transparenten FL-Stiftung an einen in Österreich ansässigen Begünstigten lösen für den Begünstigten jedenfalls keine Einkommensteuerpflicht aus.⁷¹

Das Steuerabkommen sieht für in Österreich ansässige Nutzungsberechtigte einer transparenten FL-Stiftung die Wahl vor, die Einkommensteuer für die über die Stiftung bezogenen Einkünfte im Wege eines von der FL-Zahlstelle zu administrierenden anonymen Steuerabzugs mit Abgeltungswirkung für die österreichische Einkommensteuer zu entrichten (dies gilt allerdings nur für „endbesteuerungsfähige“ Kapitalerträge) oder im Wege einer nicht anonymen Besteuerung der über die transparente FL-Stiftung bezogenen Einkünfte (Einkommensteuererklärungspflicht des Begünstigten gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt und Festsetzung der Einkommensteuer durch das Finanzamt), verbunden mit einer „freiwilligen Meldung“ der Kapitalerträge durch die FL-Zahlstelle an den österreichischen Fiskus aufgrund einer entsprechenden Ermächtigung der FL-Zahlstelle durch den in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen/Nutzungsberechtigten/Begünstigten.

Das Besteuerungsverfahren bei der Variante „anonyme Abzugsbesteuerung“ ist weitgehend an das österreichische Kapitalertragsteuerabzugsverfahren angelehnt (Abzugssteuerpflicht für Zinsen, Dividenden, Derivatenerträge, Investmentfondserträge, Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen), jedoch mit geringfügigen Abweichungen, insbesondere im Bereich des Verlustausgleichs und der Veräußerungsfiktionen bei Depotwechsel und Wegzugsbesteuerung. Die anonyme Abzugsbesteuerung der Kapitalerträge ermöglicht damit eine anonyme Versteuerung mit Abgeltungswirkung der von transparenten FL-Stiftungen weltweit über Bankkonten bzw Bankdepots erzielten Kapitalerträge.⁷² Durch gezielten Einsatz einer transparenten FL-Stiftung lässt sich daher unter voller Wahrung aller steuergesetzlichen Verpflichtungen die Abgabe österreichischer Einkommensteuererklärungen für über Auslandskonten erzielte Kapitalerträge vermeiden. Dies mag von manchen als Verwaltungsvereinfachung empfunden werden, was auch das Motiv für eine solche Gestaltung sein kann.

⁷⁰ Überdies können sich bei transparenten Stiftungen österreichische Einkommen- bzw Körperschaftsteuerpflichten auch im Falle nicht in Österreich ansässiger Begünstigter ergeben, soweit Einkünfte iSd § 98 EStG erzielt werden.

⁷¹ Vgl zB Haunold/Wehinger, Die liechtensteinische Stiftung, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann, Stiftungseingangsbesteuerung (2008) 221 (249); Lechner/Lechner in FS Rödler 535 (542).

⁷² Eine Abgeltungswirkung besteht nur für endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (Art 18 Abs 3 des Steuerabkommens).

B. Anonyme Entrichtung der Einkommensteuer für über transparente FL-Stiftungen bezogene Kapitalerträge durch FL-Zahlstellen

1. Transparente FL-Stiftungen ohne Beteiligung an einer Sitzgesellschaft

Ebenso wie für von in Österreich ansässigen natürlichen Personen die Erhebung einer Quellensteuer gemäß Art 18 des Steuerabkommens von den dort genannten Erträgen (Zinsen, Dividenden, Derivatenerträge, Erträge aus Investmentfonds, Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen) durch FL-Bankenzahlstellen⁷³ vorgesehen ist, ist auch für über transparente FL-Stiftungen erzielte derartige Erträge von den FL-Zahlstellen eine Quellensteuer zu erheben, soweit diese Erträge auf in Österreich ansässige betroffene Personen/Nutzungsberechtigte entfallen.⁷⁴ Wenn die betreffenden Erträge über eine FL-Bankenzahlstelle bezogen werden, hat der Steuerabzug durch die Bankenzahlstelle Vorrang gegenüber einem Abzug durch die Treuhänderzahlstelle.⁷⁵ Daraus ergibt sich, dass eine FL-Treuhänderzahlstelle einen Quellensteuerabzug nur für die nicht auf liechtensteinischen Konten bzw Depots erzielten Kapitalerträge (also nur für die auf Bankkonten bzw Depots außerhalb Liechtensteins erzielten Kapitalerträge) vorzunehmen hat. Der Steuersatz der Quellensteuer beträgt ebenso wie jener der österreichischen KEST 25 %.⁷⁶ Schuldner der von den liechtensteinischen Zahlstellen nach Art 18 Abs 1 des Steuerabkommens zu erhebenden Quellensteuern ist die betroffene Person, also der in Österreich ansässige Nutzungsberechtigte der transparenten FL-Stiftung.⁷⁷ Die Quellensteuer entfaltet grundsätzlich Abgeltungswirkung für die Einkommensteuer in Österreich.⁷⁸ Die Quellensteuer nach Art 18 des Steuerabkommens gilt als in Österreich erhobene KEST.⁷⁹ Somit besteht die Möglichkeit zur Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs 2 EStG sowie zur Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs 5 EStG. Bei Pflichtveranlagung (zB für Zinsen aus nicht öffentlich angebotenen Anleihen) gilt die Quellensteuer als Vorauszahlung auf die österreichische Einkommensteuer. Im Zusammenhang mit dem Quellensteuerverfahren gelten folgende Besonderheiten:

Wenn Erträge, die nach Art 18 Abs 1 des Steuerabkommens an sich dem Quellensteuerabzug unterliegen würden, gleichzeitig in Österreich einer Quellensteuer (KEST) unterliegen, rechnet die FL-Zahlstelle die österreichische Quellensteuer auf die Quellensteuer gemäß dem Steuerabkommen an.⁸⁰ Da die österreichische KEST und die Quellensteuer laut dem Steuerabkommen jeweils 25 % betragen, bedeutet dies im Ergebnis eine Befreiung von der Quellensteuer laut Steuerabkommen bzw eine Abgeltung der Quellensteuer laut Steuerabkommen durch den Abzug der österreichischen KEST. Diese Regelung ist für zwei Fallgruppen relevant. Zum einen könnte eine transparente FL-Stiftung in Österreich ein Bankkonto oder Bankdepot unterhalten, für das keine KEST-Freistellung besteht, womit die über das betreffende Konto/Depot bezogenen Kapitalerträge dem österreichischen KEST-Abzug unterliegen. Zum anderen könnte ein österreichischer Schuldner von Kapitalerträgen, zB Dividenden, bei Auszahlung österreichische KEST einzubehalten haben.

⁷³ Liechtensteinische Zahlstelle iSd Art 2 Abs 2 lit e sublit i des Steuerabkommens („FL-Bankenzahlstelle“).

⁷⁴ Art 18 Abs 1 des Steuerabkommens.

⁷⁵ Art 28 iVm Art 6 des Steuerabkommens.

⁷⁶ Art 18 Abs 2 Satz 2 des Steuerabkommens.

⁷⁷ Art 18 Abs 2 Satz 1 des Steuerabkommens.

⁷⁸ Art 18 Abs 3 des Steuerabkommens; die Abgeltungswirkung besteht nur sofern, als das öESTG für diese Erträge eine abgeltende Wirkung vorsieht; keine Abgeltungswirkung besteht für die in § 27a EStG genannten Einkünfte, zB für Zinsen aus nicht öffentlich angebotenen Anleihen.

⁷⁹ Art 22 des Steuerabkommens.

⁸⁰ Art 20 Abs 2 des Steuerabkommens.

Eine ähnliche Regel besteht auch für Drittstaats-Quellensteuern. Gemäß Art 20 Abs 3 des Steuerabkommens ist für Erträge, die nach Art 18 Abs 1 des Steuerabkommens an sich quellensteuerpflichtig wären und gleichzeitig einer Quellensteuer in einem Drittstaat unterliegen, eine Anrechnung der Drittstaat-Quellensteuer auf die Quellensteuer laut Steuerabkommen vorzunehmen, wenn eine solche Anrechnung gemäß einem zwischen Österreich und dem betreffenden Drittstaat abgeschlossenen DBA vorgesehen ist. Diese Regel wird insbesondere für Dividenden⁸¹ aus Drittstaaten von Bedeutung sein, für welche nach den meisten DBA dem Quellenstaat ein Quellensteuerbetrag im Ausmaß von meist 15 % zugestanden wird. Die Anrechnung einer zB 15%igen Drittstaats-Quellensteuer auf die Quellensteuer laut dem Steuerabkommen führt im Ergebnis dazu, dass die von der Treuhänderzahlstelle zu entrichtende Quellensteuer nach dem Steuerabkommen auf 10 % reduziert wird.⁸²

Nicht ausdrücklich geregelt ist der Fall, in dem eine transparente FL-Stiftung Konten/Depots bei Schweizer Banken unterhält, für die eine Quellenbesteuerung der Kapitalerträge gemäß Art 17 des Steuerabkommens Ö-CH erfolgt.⁸³ Eine solche Quellenbesteuerung kann in der Schweiz deswegen erfolgen, weil eine transparente FL-Stiftung als „Sitzgesellschaft“ gemäß Art 2 lit h des Steuerabkommens Ö-CH einzustufen sein wird. In diesen Fällen ist dann nämlich das Steuerabkommen Ö-CH auf in Österreich ansässige natürliche Personen anzuwenden, die hinsichtlich der bei einer schweizerischen Zahlstelle gehaltenen Vermögenswerte einer Sitzgesellschaft (hier: der transparenten FL-Stiftung) als nutzungsberechtigt gelten. Mit anderen Worten: Eine transparente FL-Stiftung ist einerseits eine transparente Vermögensstruktur iSd Art 2 Abs 1 lit m des Steuerabkommens Ö-FL und andererseits gleichzeitig eine (transparente) Sitzgesellschaft iSd Art 2 lit h des Steuerabkommens Ö-CH. Wenn eine solche als transparente Sitzgesellschaft iSd Steuerabkommens Ö-CH zu betrachtende transparente FL-Stiftung Konten/Depots bei einer Schweizer Bank unterhält, ist von den über diese Konten/Depots erzielten Kapitalerträgen die Quellensteuer gemäß dem Steuerabkommen Ö-CH zu entrichten. Fraglich könnte sein, ob eine solche von einer CH-Bankenzahlstelle entrichtete Quellensteuer auf die Quellensteuer gemäß Art 18 Abs 1 des Steuerabkommens Ö-FL anzurechnen ist. Dies ist zu bejahen, da gemäß Art 21 des Steuerabkommens Ö-CH die Quellensteuer gemäß Art 17 Abs 1 und 2 des Steuerabkommens Ö-CH als österreichische Kapitalertragsteuer gilt.⁸⁴

Eine von der transparenten FL-Stiftung allenfalls geschuldete liechtensteinische Ertragsteuer ist hingegen nicht auf die Quellensteuer laut Steuerabkommen anzurechnen.⁸⁵

Die Einkünfte, von denen gemäß Art 18 Abs 1 des Steuerabkommens eine Quellensteuer zu entrichten ist, entsprechen im Wesentlichen jenen, die im Falle des Bezugs über eine auszahlende Stelle in Österreich der österreichischen KEST unterliegen würden: Die in Art 18 Abs 1 lit a, b und d des Steuerabkommens angesprochenen Zinserträge, Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne entsprechen im Wesentlichen den Einkünften iSd § 27 Abs 2 (Di-

⁸¹ Seltener für Zinserträge.

⁸² Quellensteuer 25 % minus Anrechnung von 15 % Drittstaats-Quellensteuer nach DBA.

⁸³ Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt (BGBl III 2012/192), in der Folge kurz „Steuerabkommen Ö-CH“; soweit in den folgenden Absätzen sowohl vom Steuerabkommen mit Liechtenstein als auch vom Steuerabkommen Ö-CH die Rede ist, werden zur besseren Unterscheidung die Kurzbezeichnungen „Steuerabkommen Ö-FL“ und „Steuerabkommen Ö-CH“ gewählt; wenn sonst in diesem Beitrag nur von „Steuerabkommen“ die Rede ist, ist das Steuerabkommen mit Liechtenstein gemeint (siehe auch nochmals FN 2).

⁸⁴ Im Hinblick auf dieselben Steuersätze und dieselben Bemessungsgrundlagen kommt dies einer Befreiung von der durch die liechtensteinischen Treuhänderzahlstellen zu erhebenden Quellensteuer gleich.

⁸⁵ Art 20 Abs 4 des Steuerabkommens.

videnden, Zinsen) und Abs 3 EStG (Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen⁸⁶). Die „sonstigen Einkünfte“ iSd Art 18 Abs 1 lit c des Steuerabkommens entsprechen im Wesentlichen den Erträgen aus Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG) und Erträgen aus Investmentfonds (§ 186 InvFG). Die Abkommensregeln werden durch die in der Schlussakte zum Steuerabkommen geregelte Konkordanztafel präzisiert. Aus dieser ergeben sich insbesondere die Maßgeblichkeit der für österreichische Zwecke (über die OeKB) veröffentlichten Fondsmeldedaten für Meldefonds, die Anwendung der pauschalen Ermittlungsmethode für Fondserträge von Nichtmeldefonds, die Nichtberücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten bei der Ermittlung von Veräußerungsgewinnen, das Bruttoprinzip (Nichtberücksichtigung von Depotgebühren, Transaktionskosten etc).

Im Falle eines Übertrags von Vermögenswerten von einer liechtensteinischen Zahlstelle auf eine andere liechtensteinische Zahlstelle hat die übertragene Zahlstelle der übernehmenden Zahlstelle alle für die Besteuerung relevanten Daten mitzuteilen.⁸⁷ Aus dieser Bestimmung ergibt sich – ähnlich wie gemäß den Ausnahmen von der Veräußerungsfiktion des § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG – dass bei Erfüllung der Mitteilungspflicht gemäß Art 31 Abs 1 des Steuerabkommens eine Veräußerungsfiktion (und damit eine Quellensteuerinbehaltungspflicht) bei Zahlstellenwechsel unterbleibt.

Umgekehrt lösen manche Umstände, die nach EStG Realisierungsfiktionen auslösen (Wegzug, Zahlstellenwechsel), im Anwendungsbereich des Steuerabkommens keinen Quellensteuerabzug nach dem Steuerabkommen aus. So hat gemäß Art 31 Abs 2 Satz 1 des Steuerabkommens im Falle der Übertragung von Vermögenswerten einer betroffenen Person von einer FL-Bankzahlstelle auf ein Konto oder Depot bei einer ausländischen Zahlstelle (ausgenommen schweizerische Zahlstellen) oder bei Meldung des Wegzugs der betroffenen Person aus Österreich die FL-Bankzahlstelle nur auf die Deklarationspflicht nach österreichischem Recht hinzuweisen. Bei Treuhänderzahlstellen gilt die Übertragung von Vermögenswerten auf Konten oder Depots bei ausländischen Zahlstellen ausdrücklich nicht als Veräußerung.⁸⁸ Auch in diesem Fall hat die Zahlstelle bloß auf die Deklarationspflicht im österreichischen Recht hinzuweisen.⁸⁹

Art 23 Abs 2 des Steuerabkommens ermöglicht einen Verlustausgleich, indem eine Verrechnungspflicht für innerhalb einer liechtensteinischen Zahlstelle erzielte negative und positive Erträge besteht. Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 27 Abs 8 Z 1 EStG besteht im Anwendungsbereich des Steuerabkommens nicht. Der durch die FL-Zahlstellen vorzunehmende Verlustausgleich ermöglicht somit auch einen Verlustausgleich mit Bankzinsen. Nicht ausdrücklich geregelt ist die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten bei Überschneidung von Treuhänder- und Bankzahlstellen.

Gemäß Art 30 des Steuerabkommens haben FL-Zahlstellen eine Jahresbescheinigung auszustellen, die die nach Art 18 des Steuerabkommens steuerpflichtigen Erträge, weiters die

⁸⁶ Nach Rz 166 ff des Merkblatts zu Teil 3 des Steuerabkommens vom 7. 3. 2014 gelten die Regelungen zum Bestandschutz für Altvermögen (insbesondere vor dem 1. 1. 2011 angeschaffte Aktien und Investmentfondsanteile, § 124b Z 184 EStG) auch für das anonyme Abzugsverfahren.

⁸⁷ Art 31 Abs 1 des Steuerabkommens.

⁸⁸ Art 31 Abs 2 Satz 2 des Steuerabkommens; dies gilt nur, sofern durch die Übertragung das Besteuerungsrecht Österreichs an den übertragenen Vermögenswerten nicht verloren geht; da jedoch keine Konstellation denkbar ist, in dem das Besteuerungsrecht Österreichs in derartigen Fällen verloren geht, ist diese Einschränkung ohne praktische Bedeutung.

⁸⁹ Art 31 Abs 2 Satz 3 des Steuerabkommens; wenn der Deklarationspflicht nicht nachgekommen wird, kommt die Veräußerungsfiktion des § 27 Abs 6 Z 1 lit a Satz 1 EStG zum Tragen; für allfällige Veräußerungsgewinne besteht Einkommensteuererklärungspflicht, jedoch keine Quellensteuerpflicht gemäß dem Steuerabkommen.

nach Art 20 allenfalls anzurechnenden Steuern sowie schließlich allfällige nicht verrechnete Verluste (Art 23 Abs 2 des Steuerabkommens) ausweist. Eine solche Bescheinigung dient als Nachweis für die Steuerentrichtung. Gemäß Art 30 Abs 1 des Steuerabkommens sind derartige Bescheinigungen durch die FL-Zahlstelle auch bei Zahlstellenwechsel bzw bei Beendigung einer Bankbeziehung oder Untergang der FL-Stiftung auszustellen. Auf Antrag der betroffenen Person hat die FL-Zahlstelle auch eine gesonderte Bescheinigung nur über den Verlustüberhang eines Jahres auszustellen.⁹⁰

Die Übertragung von Vermögen an Dritte gilt im Anwendungsbereich des Steuerabkommens ausnahmslos als Veräußerung und führt daher zu einer Quellensteuerpflicht für die unrealisierten stillen Reserven.⁹¹

Gemäß Art 23 Abs 1 lit d sublit i und ii des Steuerabkommens bestehen überdies gegenüber den Regelungen des EStG diverse Unterschiede hinsichtlich Anschaffungskostenfiktionen.

2. Transparente FL-Stiftungen mit qualifizierten Beteiligungen an Sitzgesellschaften

Der Quellensteuerabzug nach Art 18 Abs 1 des Steuerabkommens ist nicht nur für die „direkt“ über eine transparente FL-Stiftung erzielten Kapitalerträge vorzunehmen, sondern auch für „indirekt“ über eine qualifizierte Beteiligung einer transparenten FL-Stiftung an einer transparenten Sitzgesellschaft erzielte Kapitalerträge.⁹² Die obenstehenden Ausführungen über die anonyme Entrichtung der Einkommensteuer durch FL-Zahlstellen gelten somit für die auf einen in Österreich ansässigen Nutzungsberechtigten entfallenden Erträge, die dieser über eine transparente FL-Stiftung erzielt, ebenso wie für die Fälle, in denen er diese Erträge indirekt über eine von einer transparenten FL-Stiftung gehaltene transparente Sitzgesellschaft erzielt. Als Sitzgesellschaften kommen nach der demonstrativen Aufzählung in Art 2 Abs 1 lit h des Abkommens insbesondere juristische Personen, Gesellschaften, Anstalten, Stiftungen, Trusts, Treuhandunternehmen und ähnliche Verbindungen in Frage, die kein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben. Der Begriff „Sitzgesellschaft“ ist dem österreichischen Recht fremd. Er ist offenkundig dem schweizerischen Recht entlehnt, wo der Begriff der Sitzgesellschaft wortwörtlich identisch in Art 4 der Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken (VSB 08)⁹³ verwendet wird.⁹⁴ Es liegt daher nahe, auch den abkommensrechtlichen Begriff „Sitzgesellschaft“ analog VSB 08 zu verstehen.⁹⁵ Was als „qualifizierte“ Beteiligung gilt, ist im Abkommen nicht definiert. Nach Auffassung der liechtensteinischen Finanzverwaltung liegt eine qualifizierte Beteiligung vor, wenn eine „Gesellschaft [...] beherrscht wird“,⁹⁶ was in der Regel eine

⁹⁰ Art 23 Abs 2 Satz 2 des Steuerabkommens. Eine solche gesonderte Bescheinigung dient zur Vorlage beim österreichischen Fiskus zwecks Verlustausgleich; Zweck der gesonderten Bescheinigung ist es, dass nicht sämtliche Informationen betreffend die dem Steuerabzug unterliegenden einer Steuerabgeltung zugänglichen Einkünfte gegenüber dem österreichischen Fiskus offengelegt werden müssen.

⁹¹ Art 23 Abs 1 lit d sublit iii des Steuerabkommens; diese Regelung unterscheidet sich von der Regelung in § 27 Abs 6 Z 1 lit a TS 5 EStG, wonach bei der unentgeltlichen Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen bei Mitteilung diverser relevanter Umstände die Veräußerungsfiktion unterdrückt wird.

⁹² Art 2 Abs 1 lit i sublit i des Steuerabkommens.

⁹³ Abgeschlossen zwischen der Schweizerischen Bankenvereinigung („SBVg“) und den unterzeichnenden Banken am 7. 4. 2008 (in der Folge zitiert als „VSB 08“).

⁹⁴ Art 4 erster Absatz (vor Z38) VSB 08.

⁹⁵ Dort gelten etwa Beteiligungen an Holdinggesellschaften, die Mehrheitsbeteiligungen an gewerblich tätigen Gesellschaften halten, nicht als Sitzgesellschaften (Z 39 VSB 08).

⁹⁶ Rz 187 des Merkblatts zu Teil 2 des Steuerabkommens.

Stimmrechtsmehrheit erfordert. Wenn eine von einem liechtensteinischen Treuhänder verwaltete transparente Stiftung eine qualifizierte Beteiligung an einer transparenten Sitzgesellschaft hält, gelten das Vermögen und die Erträge der Sitzgesellschaft als unmittelbar von der FL-Stiftung gehalten bzw erzielt (Durchgriff) mit der weiteren Folge der Zurechnung an das Zurechnungssubjekt der transparenten FL-Stiftung (die Nutzungsberechtigten/Begünstigten der Stiftung). Wenn die Beteiligung der FL-Stiftung an einer transparenten Sitzgesellschaft nicht 100 % umfasst, hat die Zurechnung entsprechend dem Anteil der FL-Stiftung an der Sitzgesellschaft zu erfolgen. Der „Durchgriff“ erfolgt unabhängig davon, wo die Sitzgesellschaft ansässig ist und wem sie verwaltet wird.⁹⁷ Analog zu den Ausnahmen gemäß Art 2 Abs 1 lit h des Steuerabkommens, in denen Sitzgesellschaften ausnahmsweise nicht als solche gelten, wird auch für Zwecke der Durchgriffsbesteuerung davon auszugehen sein, dass diese nicht zu erfolgen hat, wenn der Nachweis der Effektivbesteuerung der Sitzgesellschaft im Sitzstaat oder der Nachweis der steuerlichen Intransparenz der Sitzgesellschaft nach österreichischem Steuerrecht geführt werden kann.⁹⁸

C. Nicht anonyme Entrichtung der Einkommensteuer von über transparente FL-Stiftungen bezogene Einkünfte

Ermächtigt eine betroffene Person (Nutzungsberechtigter einer transparenten FL-Stiftung) die FL-Zahlstelle ausdrücklich, der zuständigen österreichischen Behörde die Erträge eines Kontos oder Depots zu melden, hat die Zahlstelle anstelle der Erhebung einer Quellensteuer die in Art 18 des Steuerabkommens genannten Kapitalerträge an die zuständige österreichische Behörde zu melden.⁹⁹ Ist eine transparente FL-Stiftung an einer transparenten Sitzgesellschaft beteiligt, erstreckt sich die Meldepflicht auch auf die über die transparente Sitzgesellschaft erzielten Kapitalerträge.¹⁰⁰ Die Meldung umfasst Namen, Geburtsdatum und Wohnsitz der betroffenen Person, Namen und Anschrift der Zahlstelle, Kunden-, Konto- und Depotnummern, die Bezeichnung des betroffenen Jahres sowie den Totalbetrag der Bemessungsgrundlagen der Erträge gemäß Art 18 (Zinsen, Dividenden, Derivatserträge und Erträge aus Investmentfonds sowie Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen).¹⁰¹ Keine Meldepflicht besteht für Kapitaleinkünfte, die einem österreichischen Kapitalertragsteuerabzug oder einem Quellensteuerabzug nach dem Steuerabkommen Ö-CH unterlegen sind, weil diese Vermögenswerte vom Anwendungsbereich des Steuerabkommens Ö-FL ausgenommen sind.¹⁰² Weiters besteht für eine FL-Treuhänderzahlstelle keine Meldepflicht für ein bei einer liechtensteinischen Bank unterhaltenes Konto bzw Depot einer transparenten FL-Stiftung, wenn die Meldepflicht schon von einer FL-Bankenzahlstelle zur erfüllen war (Vorrang der Meldepflicht der FL-Bankenzahlstelle).¹⁰³ Wohl besteht auch keine Meldepflicht einer FL-Treuhänderzahlstelle, insoweit eine FL-Bankenzahlstelle für die Erträge auf einem Konto oder Depot bei einer liechtensteinischen Bank einen Quellenabzug nach Art 18 des Steuerabkommens vorgenommen hat. Die Meldungen nach Art 21 des Steuerabkommens ha-

⁹⁷ Somit wäre ein Steuerabzug zB auch für die von einer panamesischen Sitzgesellschaft mit lokalen Direktoren erzielten Kapitalerträge vorzunehmen, wenn eine transparente FL-Stiftung an einer solchen Sitzgesellschaft qualifiziert beteiligt ist.

⁹⁸ Siehe die ausdrücklichen Ausnahmen in Art 2 Abs 1 lit h Absätze 1 und 2 nach sublit ii des Steuerabkommens.

⁹⁹ Art 21 Abs 1 des Steuerabkommens.

¹⁰⁰ Zu qualifizierten Beteiligungen einer transparenten FL-Stiftung an einer transparenten Sitzgesellschaft siehe den vorangehenden Abschnitt V.B.2.

¹⁰¹ Art 21 Abs 2 des Steuerabkommens.

¹⁰² Art 2 Abs 1 lit f sublit ii des Steuerabkommens.

¹⁰³ Dies ergibt sich aus Art 28 iVm Art 6 des Steuerabkommens.

ben durch die FL-Zahlstellen spätestens bis 31. 3. des dem Jahr der Einkünfteerzielung folgenden Jahres an zuständige liechtensteinische Behörde zu erfolgen.¹⁰⁴

Die österreichische Besteuerung der über eine transparente FL-Stiftung erzielten Erträge, die nicht dem Abzugssteuerverfahren unterliegen, unterscheidet sich (abgesehen von der die FL-Zahlstellen treffenden Meldepflicht, welche dem österreichischen Fiskus der Kontrolle der Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen in seinen Steuererklärungen ermöglicht) nicht von jener für ohne „Zwischenschaltung“ einer transparenten FL-Stiftung erzielte Einkünfte. Für über eine transparente FL-Stiftung bezogene Kapitaleinkünfte gilt für in Österreich ansässige Steuerpflichtige vollumfänglich das seit dem AbgÄG 2011 und dem BBG 2011 reformierte Regime des § 27 iVm § 27a EStG, welches für nicht über auszahlende Stellen im Inland erzielte Kapitalerträge (für die regelmäßig keine österreichische KESt einzubehalten ist) in weiten Bereichen eine Steuererklärungspflicht und eine Besteuerung mit dem Sondersteuersatz gemäß § 27a EStG von 25 % vorsieht. Diese Vorschriften sind als bekannt vorauszusetzen und können hier aus Raumgründen nicht weiter vertieft werden.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Art 29 Abs 1 Satz 1 des Steuerabkommens. Die liechtensteinische Behörde hat diese Angaben automatisch bis spätestens 30. 6. des der Einkünfteerzielung folgenden Jahres an die zuständige österreichische Behörde weiterzuleiten.

¹⁰⁵ Als weiterführende Literatur kann insb auf die Beiträge in *Kirchmayr/Mayr/Schlager*, Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) sowie in *Lechner/Mayr/Tumpel*, Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen (2013) verwiesen werden.

Steuerliche Fragen bei Errichtung liechtensteinischer Substiftungen

Die Errichtung von Substiftungen stellt sowohl ein zivil- als auch steuerrechtliches Gestaltungsinstrument dar. Neben der Gründung österreichischer Substiftungen ist auch die Gründung von liechtensteinischen Substiftungen möglich und durch seit 2014 geltende zwischenstaatliche Rechtsgrundlagen attraktiv. Dieser Beitrag widmet sich offenen steuerlichen Fragen zu liechtensteinischen Substiftungen.

Deskriptoren: Substiftung, Folgestiftung, Liechtenstein, Privatstiftung, Zuwendung, Mandatsvertrag, (In-)Transparenz, Zwischenkörperschaftsteuer.

Normen: § 27 EStG, § 1 StiftEG, Art 21 DBA Liechtenstein, Art 2, 33, 34 Steuerabkommen.

Von Eduard Lechner

1. Einleitung

Als Ersatz für im Stiftungsrecht nicht vorgesehene Umgründungen behilft sich die Stiftungspraxis mit der Errichtung von „Substiftungen“, die im Ergebnis Ausgliederungen und Spaltungen ermöglichen.¹ Während die steuerrechtlichen Aspekte der Errichtung österreichischer Substiftungen durch österreichische „Mutterstiftungen“ schon umfangreich aufgearbeitet sind², liegen zur Errichtung von liechtensteinischen Substiftungen österreichischer Mutterstiftungen noch vergleichsweise wenige Beiträge³ vor. Dies ist Anlass, die Besonderheiten zu betrachten, die sich für die Errichtung und Vermögensausstattung liechtensteinischer Substiftungen (in der Folge kurz: „FL Substiftungen“) durch österreichische Mutterstiftungen ergeben. Die Untersuchung be-

schränkt sich auf steuerrechtliche Fragestellungen; Fragen der stiftungsrechtlichen Zulässigkeit der Errichtung von und Vermögensübertragungen auf Substiftungen bleiben ausgeklammert.⁴ Überdies erfolgt eine Einschränkung des Untersuchungsgegenstands dahingehend, dass nur Zuwendungen an solche FL Substiftungen behandelt werden, die die Intransparenzkriterien des Art 2 Abs 2 lit b des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern vom 29.1.2013 (in der Folge kurz: „Steuerabkommen“)⁵ erfüllen.⁶

Nachstehend wird zunächst auf die Intransparenzkriterien des Steuerabkommens eingegangen (Abschnitt 2). In Abschnitt 3 wird ausgeführt, wann eine FL Stiftung nach liechtensteinischem Steuerrecht den steuerrechtlichen Status einer Privatvermögensstruktur hat (dies ist erforderlich, weil sowohl nach dem Steuerabkommen als auch nach dem DBA Ö-FL in Teilbereichen besondere Rechtsfolgen vorgesehen sind, wenn eine FL Stiftung eine Privatvermögensstruktur ist). In Abschnitt 4 wird die stiftungseingangssteuerrechtliche Behandlung von Zuwendungen österreichischer Mutterstiftungen an FL Substiftungen dargestellt. In Abschnitt 5 wird auf die ertragsteuerliche Behandlung der Zuwendungen durch eine österreichische Mutterstiftung an FL Substiftungen

1 Vgl zB *Fries/Lechner*, Umstrukturierung von Stiftungen – Spaltungen, Substiftungen, Interne Rechenkreise ZfS 2006, 13 ff.
2 Siehe zB *Puchner*, Das System der steuerneutralen Substanzanzahlung, in *Fraberger/Petritz*, SWK-Spezial; Das neue Schenkungsmeldegesetz (2008), 80ff; *Marschner*, Die Errichtung von Folgeprivatstiftungen nach dem Schenkungsmeldegesetz 2008, JEV 2009, 91ff; *Stangl*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009), Rz II/542m ff; *König*, KESt-Freiheit von Substanzanzahlungen, in *Eiselsberg*, Stiftungsrecht JB 2009 (2009), 344 ff; *Widbalm*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Zuwendungen an Substiftungen nach dem SchenkMG 2008, in *BMF/JKU*, Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik, GS Peter Quantschnigg (2010), 535ff; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch (2010), 201ff; *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung aus der Sicht des Begünstigten² (2011), Rz 1411ff; *Wiedermann/Migglausch*, Zuwendungen von Privatstiftungen, Substanzanzahlungen und Substiftungen, in *Cerba/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung² (2011), 107 (122ff); *Lechner*, Häufige oft unbedachte Probleme bei der Errichtung von Substiftungen, in *Nadvornik/Kosler*

Renner/Schwarz, Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, F5 Josef Schlager (2012), 475ff; *Wiedermann*, Die Stiftungsgründung – Ertragsteuerkonzept versus „Ausschüttungsthese“, in *König/Wallentin/Wiesner*, Privatstiftung und Umgründungen, GS Franz Helbich (2014), 163ff.

3 Siehe zB *Ludwig/Moshammer*, Steuerliche Sonderfragen zur Liechtenstein-Stiftung, PSR 2013/17, 62 (67 f); *Varro*, Die Zukunft der liechtensteinischen Stiftung aus österreichischer steuerrechtlicher Sicht, *ecolex* 2013, 914 (915ff).

4 Zu diesen siehe zB *Hasch/Wolfgruber*, Substiftungen – Voraussetzungen, Einsatz und rechtliche Probleme, ZfS 2012, 3ff; *Arnold*, PSG³ (2013), § 3 Rz 60ff; *Nowotny*, Substiftungen und ihre Probleme, in *König/Wallentin/Wiesner*, Privatstiftung und Umgründungen, GS Franz Helbich (2014), 111ff.

5 BGBl III 2013/301.

6 Schließlich erfolgt eine weitere Einschränkung, indem nur Zuwendungen durch solche Mutterstiftungen behandelt werden, die eigennützig sind und die Offenlegungsvoraussetzungen des § 13 Abs 6 KStG erfüllen.

eingegangen, und zwar differenziert nach der Behandlung der Zuwendung auf Ebene der die Zuwendung empfangenden FL Substiftung (Abschnitt 5.1) und auf Ebene der zuwendenden Mutterstiftung (Abschnitt 5.2). In Abschnitt 6 werden Besonderheiten behandelt, die sich ergeben, wenn die Mutterstiftung im Zuge der Zuwendung von Vermögen an eine FL Substiftung aufgelöst wird.

2. Kriterien für die steuerliche Intransparenz von liechtensteinischen Stiftungen

Das Steuerabkommen regelt erstmals Kriterien für die steuerliche Intransparenz⁷ von in Liechtenstein verwalteten⁸ Stiftungen⁹, die gegenüber allenfalls abweichenden Regeln des innerstaatlichen Rechts¹⁰ als *lex specialis* vorgehen. Die kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für die Anerkennung einer Stiftung als intransparent sind gemäß Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens die folgenden:

- Weder der Stifter noch ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person¹¹ sind Mitglieder im Stiftungsrat oder in einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen;
- Es besteht kein Abberufungsrecht des Stiftungsrats durch den Stifter, einen Begünstigten oder einer diesen nahestehenden Person ohne wichtigen Grund¹² (bzw mit anderen Worten: Wenn Personen aus dem genannten Personenkreis das Recht zur Abberufung des Stiftungsrats haben, muss dieses Recht auf wichtige Gründe beschränkt sein);
- Es besteht kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag.

Da der Kriterienkatalog abschließend ist, bestehen keine weiteren Voraussetzungen für die Intransparenz einer FL Stiftung. Somit steht auch ein vorbehaltenes Widerrufsrecht oder eine dem Stifter zustehende Befugnis zur nachträglichen Änderung der Stiftungserklärung aus österreichischer steuerrechtlicher Sicht der Intransparenz nicht entgegen.¹³

7 Zum Folgenden siehe ausführlicher *Lechner/Rédei/Stangl*, Besteuerung von intransparenten und transparenten liechtensteinischen Stiftungen nach dem Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein ab 2014, in *GS Helbich* (2014), 67 (71 ff) sowie *Lechner*, Überlegungen zur Einkünftezurechnung an ausländische Stiftungen, in *Blasina/Kirchmayr-Schliesselberger/Knörzer/Mayr/Unger*, Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, FS Michael Tanzer (2014), 155 (167ff).

8 Eine Stiftung gilt als in Liechtenstein verwaltet, wenn ihrem Verwaltungsorgan zumindest ein liechtensteinischer Treuhänder angehört (Art 2 Abs 1 lit e sublit ii iVm Art 2 Abs 1 lit i sublit i des Steuerabkommens). „Treuhänder“ in diesem Sinne sind Träger einschlägiger berufsrechtlicher Bewilligungen nach liechtensteinischem Berufsrecht [Treuhändergesetz (FL LGBl 2013/421)].

9 Die Intransparenzkriterien des Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens gelten nicht nur für in Liechtenstein verwaltete Stiftungen, sondern auch für andere „Vermögensstrukturen mit Persönlichkeit“. Als solche gelten gemäß Art 2 Abs 1 lit m des Steuerabkommens „Stiftungen, stiftungsähnliche Anstalten und besondere Vermögenswidmungen“.

10 Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Steuerabkommens siehe die jüngste Rechtsprechung des VwGH zu FL Stiftungen mit Mandatsvertrag (VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003) und solchen ohne Mandatsvertrag (VwGH 25.3.2015, 2012/13/0033). In der Entscheidung vom 25.2.2015 stufte der VwGH die FL Stiftung als transparent ein. In diesem Fall lag ein (weicher) Mandatsvertrag vor, der den Stifter berechnigte, dem Stiftungsrat Weisungen zu erteilen. Für den VwGH reichte die Möglichkeit zu einer solchen Weisungserteilung dafür aus, das Vermögen der Stiftung für österreichische steuerliche Zwecke dem Stifter/Begünstigten zuzurechnen. In der Entscheidung vom 25.3.2015 stufte der VwGH die FL Stiftung als intransparent ein. Ein Mandatsvertrag lag in diesem Fall nicht vor. Weder die Angabe der Begünstigten als wirtschaftlich berechnigte Person nach den liechtensteinischen Sorgfaltsvorschriften noch die Teilnahme der Begünstigten an Stiftungssitzungen legten für den VwGH Schluss nahe, dass der Begünstigten eine Dispositionsbefugnis in Bezug auf das von der FL Stiftung veranlagte Vermögen zugekommen wäre. Siehe dazu *Petritz*, Österreichische (Höchst-)Gerichte zu liechtensteinischen Stiftungen aus steuerlicher Sicht, PSR 2015, 71ff; vgl aber auch *Lechner* in FS Tanzer (2014), 155ff.

11 Als nahestehende Personen gelten in Bezug auf Stifter und Begünstigte Ehegatten und Lebensgefährten sowie Personen, die mit dem Stifter oder den Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind. Falls Stifter oder Begünstigter eine juristische Person ist, an der eine natürliche Person mit der Mehrheit der Stimmrechte beteiligt ist oder die das Recht hat beherrschenden Einfluss auszuüben, können diese natürlichen Personen, deren Ehegatten, deren Lebensgefährten sowie Personen, die mit diesen natürlichen Personen in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, nicht Mitglieder des Stiftungsrats oder eines Gremiums sein, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen. Ebenfalls als nahestehend gilt eine Person, die von einer der oben genannten Personen mit der Wahrnehmung der Interessen im Stiftungsrat oder einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen, beauftragt wurde. Ausschlaggebend ist hier, dass eine unmittelbare Rechtsbeziehung oder zumindest ein faktisches Weisungsverhältnis zwischen Stifter, Begünstigten oder deren nahen Angehörigen und dem Organmitglied in Bezug auf die Organmitgliedschaft gegeben ist. Das Bestehen eines bloßen Vertrauensverhältnisses oder eines Vollmachts- oder Auftragsverhältnisses außerhalb der Organmitgliedschaft ist für die Einstufung als nahestehende Person irrelevant. Mandatsverhältnisse in anderen Angelegenheiten begründen daher keine nahestehende Person (so auch Rz 47 des von der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein herausgegebenen Merkblatts zu Teil 4 des Steuerabkommens).

12 § 27 Abs 2 PSG führt demonstrativ wichtige Gründe an (grobe Pflichtverletzung; Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben; Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Mitglieds, Abweisung eines solchen Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens sowie die mehrfache erfolglose Exekution in dessen Vermögen). Siehe auch *Arnold*, PSG¹ (2013), § 27 Rz 14ff.

13 So auch *Gröbs*, Das neue Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein; Zentrale Anwendungsfragen für Stiftungsräte, in *Fitz/Kalss/Kautz/Kucsko/Lukas/U. Torggler*, FS Hellwig Torggler (2013), 373 (392); siehe auch *Varro*, Steuerabkommen mit Liechtenstein, *ecolex* 2013, 273 (276) sowie *Lechner* in FS Tanzer (2014), 155 (165).

Die Voraussetzung, dass kein Mandatsvertrag bestehen darf, erfordert die Klärung, was unter einem Mandatsvertrag zu verstehen ist. In dem von der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein herausgegebenen Merkblatt zu Teil 4 des Steuerabkommens findet sich folgende Definition: „Ein Mandatsvertrag liegt vor, wenn der Stifter, ein Begünstigter oder eine nahestehende Person mit zumindest einem Mitglied des Stiftungsrates eine rechtsverbindliche Vereinbarung abgeschlossen hat, die dieses Mitglied bei Ausübung seines Amtes insgesamt an Weisungen des Auftraggebers bindet. [...] Der Mandatsvertrag kann schriftlich, mündlich oder konkludent abgeschlossen werden.“¹⁴

Ein Mandatsvertrag liegt daher nur vor, wenn der Stiftungsrat verpflichtet ist, Weisungen von Stiftern, Begünstigten oder diesen nahestehenden Personen zu befolgen. Somit ist nur eine rechtlich erzwingbare Weisungsbindung, nicht aber eine Befolgung von Empfehlungen eines Stifters, Begünstigten oder Beirats als für die Intransparenz einer FL Stiftung schädlicher Umstand zu beurteilen. Fraglich könnte sein, wie das Nichtvorliegen eines konkludenten Mandatsvertrags nachgewiesen werden kann.¹⁵ Die Organzahlstellen¹⁶ sind gemäß Art 18 Abs 1 des FL Umsetzungsgesetzes zum Steuerabkommen¹⁷ verpflichtet, der FL Steuerverwaltung die von ihnen verwalteten intransparenten Vermögensstrukturen (somit auch Stiftungen), die von in Österreich ansässigen Personen Zuwendungen erhalten haben bzw Zuwendungen an in Österreich ansässige Personen tätigen können, zu melden. Im Rahmen dieser Meldung hat die Zahlstelle ggf auch zu bestätigen, dass alle Kriterien hinsichtlich der Intransparenz erfüllt sind.¹⁸ Eine solche Erklärung bzw Bestätigung

sollte als Nachweis des Nichtvorliegens eines Mandatsvertrags geeignet sein. Dies auch deswegen, weil gerade die Stiftungsräte tatsächliche oder potenzielle Vertragspartner eines Mandatsvertrags sind bzw wären. Sie können daher authentisch erklären und bestätigen, ob ein Mandatsvertrag besteht oder nicht.¹⁹ Auch im Schrifttum²⁰ wird zur Abwehr der Annahme eines konkludenten Mandatsvertrags eine „Intransparenzerklärung“ nach dem Muster von Rz 7972f EStR 2013 empfohlen (schriftliche Erklärung des ausländischen Leitungsorgans, dass dieses die ausschließliche Dispositionsbefugnis über das Vermögen des ausländischen Rechtsträgers hat und diese unbeeinflusst²¹ von Weisungen Dritter ausübt und dementsprechend kein Mandatsvertrag existiert). Zusätzlich wird die Abgabe schriftlicher Erklärungen des Stifters und der Begünstigten und ggf auch allfälliger Protektoren empfohlen, wonach diesen keine Weisungsrechte gegenüber dem Stiftungsrat zukommen und auch kein konkludenter Mandatsvertrag vorliegt.

Durch den mit dem revidierten DBA Ö-FL ab 2014 eingeführten Informationsaustausch²² ist es dem österreichischen Fiskus nun auch möglich, gezielt entsprechende Informationen über die FL Steuerbehörde einzuholen. Da gemäß Art 26 des FL Umsetzungsgesetzes zum Steuerabkommen alle Zahlstellen der FL Steuerverwaltung Auskunft über alle Tatsachen zu erteilen haben, die für die Umsetzung des Steuerabkommens notwendig sind und im Zusammenhang damit von allen Geheimhaltungspflichten entbunden sind, können die der FL Steuerverwaltung zugänglichen Informationen auch der österreichischen Finanzverwaltung zugänglich gemacht werden.²³

14 Rz 49; dort wird zutreffend auch ausgeführt, dass bei einer treuhänderischen Gründung ein Auftrag zur Gründung, welcher mit der Gründung der Vermögensstruktur (also zB Stiftung) erfüllt ist, nicht als Mandatsvertrag gilt.

15 Gröbs in FS Torggler (2013), 373 (392f).

16 Das Steuerabkommen Ö-FL sieht für „lichtensteinsche Zahlstellen“ diverse Verpflichtungen, insb iZm der Erhebung der gemäß dem Steuerabkommen Ö-FL zu erhebenden Quellensteuern, vor. Das Steuerabkommen unterscheidet zwischen (hier nicht relevanten) Zahlstellen iSd Art 2 Abs 2 lit e sublit i („Bankenzahlstellen“) und solchen iSd Art 2 Abs 2 lit e sublit ii („Organzahlstellen“; dies sind lichtensteinsche Treuhänder, die Mitglied des Verwaltungsorgans einer Stiftung sind; der Begriff „Organ-Zahlstelle“ wird im lichtensteinschen Umsetzungsgesetz zum Steuerabkommen (FL LGBl 2013/434) sowie in den von der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein herausgegebenen Merkblättern zum Steuerabkommen Ö-FL verwendet; in den Entwürfen der Merkblätter wurde zT noch der Begriff „Treuhänderzahlstelle“ verwendet).

17 FL LGBl 2013/434.

18 Eine weitere Meldepflicht ergibt sich aus Art 3 des FL Umsetzungsgesetzes zum Steuerabkommen, wonach sich jede Organzahlstelle bei der FL Steuerverwaltung anzumelden und die Namen der von ihnen verwalteten Stiftungen einschließlich der Angabe, ob die verwaltete Stiftung transparent oder intransparent ist, zu melden und anzugeben hat.

19 Lechner/Redei/Stangl in FS Helbich (2014), 67 (71 ff).

20 Vgl Fraberger/Petritz, SWK-Spezial Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein/Schweiz (2014), 102.

21 Rz 7972 EStR spricht zu unscharf von einer von Weisungen Dritter „unbeeinflussten“ Dispositionsbefugnis des Leitungsorgans. Maßgeblich kann allerdings nicht sein, dass die Dispositionsbefugnis unbeeinflusst erfolgt, sondern dass sie ohne Verpflichtung zur Befolgung von Weisungen erfolgt. Vorschlagsrechte, die einem etwa von Begünstigten besetzten Beirat (zB betreffend die Ausrichtung von Zuwendungen an Begünstigte) zukommen, führen – den üblichen Kompetenzen eines Beirats entsprechend – nicht zur Annahme eines Mandatsvertrags, auch wenn das Leitungsorgan durch eine solche Empfehlung in gewisser Weise beeinflusst wird. In der „Intransparenzerklärung“ sollte daher anstelle von „unbeeinflusst von Weisungen Dritter“ treffender von „frei von Weisungen Dritter“ gesprochen werden. Dass es für das Nichtvorliegen eines Mandatsvertrags bloß auf das Handeln der Leitungsorgane ohne rechtlichen Zwang zur Umsetzung von Weisungen Dritter (also „frei“ von Weisungen Dritter) ankommen kann, ergibt sich unter anderem aus der oben angeführten Definition des Mandatsvertrags in Rz 49 des Merkblatts zu Teil 4 des Steuerabkommens.

22 Art 25a des revidierten DBA Ö-FL. Gemäß Art 25a Abs 5 des DBA sind auch solche Informationen zu erteilen, die einem Bank- oder Treuhändergeheimnis unterliegen.

23 Da das Bestehen oder Nichtbestehen eines Mandatsvertrags auch Prüfungsgegenstand der besonderen Kontrolle durch den Prüfungsausschluss gemäß Art 44 des Steuerabkommens ist [Art 43 (insb Abs 4) des Steuerabkommens], hat auch dieser zu überprü-

3. Steuerstatus von FL Stiftungen nach liechtensteinischem Steuerrecht (Privatvermögensstruktur versus ordentlich besteuerte Stiftung)

Da das Steuerabkommen und das DBA Ö-FL in Teilbereichen unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen, je nachdem ob eine FL Stiftung in Liechtenstein regulär ertragssteuerpflichtig ist oder den Status einer sog Privatvermögensstruktur hat, bedarf es einer kurzen Darstellung dieser beiden Besteuerungsregime.²⁴ Wesentliche Unterschiede bestehen hinsichtlich der Höhe des für Zuwendungen an eine FL Substiftung anwendbaren Stiftungseingangssteuersatzes²⁵ und der Berechtigung zur Inanspruchnahme der Begünstigungen aus dem DBA Ö-FL.²⁶

Das FL SteG²⁷ kennt für „nicht wirtschaftlich tätige“ Privatvermögensgesellschaften (einschließlich Stiftungen) ein spezielles Besteuerungsregime.²⁸ Als Privatvermögensstrukturen (PVS) gelten auf Antrag alle juristischen Personen, die in der Verfolgung ihres Zwecks ausschließlich Privatvermögen verwaltend tätig sind und keine darüber hinausgehende wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Eine Privatvermögensstruktur darf jedoch an einer wirtschaftlich tätigen Gesellschaft beteiligt sein, sofern deren Organe personell nicht identisch sind und die Privatvermögensstruktur keine Kontrolle über die Beteiligung ausübt, die über die Wahrnehmung üblicher Gesellschafterrechte hinausgeht. Privatvermögensstrukturen unterliegen bloß einer jährlichen Mindestertragsteuer von CHF 1.200.

Alle anderen juristischen Personen (somit auch Stiftungen) unterliegen der Ertragssteuer (ordentliche bzw reguläre Ertragsbesteuerung), die einheitlich 12,5% des steuerpflichtigen Reinertrags beträgt (die Mindestertragssteuer beträgt CHF 1.200 p.a.). Im Rahmen der ordentlichen Besteuerung bestehen Steuerbefreiungen ua für Dividenden erträge, Kapitalgewinne und Liquidation

sgewinne aus in- und ausländischen Beteiligungen, Investmentfondserträge, ausländische Betriebstätenergebnisse sowie für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der Veräußerung ausländischen Grundvermögens.²⁹ Überdies wird ein jährlich festgelegter Eigenkapitalzinsabzug in Höhe von zuletzt 4% des modifizierten Eigenkapitals gewährt.³⁰ Im Hinblick auf die umfangreichen Steuerbefreiungen und den Eigenkapitalzinsabzug werden in vielen Fällen auch ordentlich besteuerte FL Stiftungen nur die Mindestertragsteuer zu entrichten haben.

4. Stiftungseingangssteuer

Unentgeltliche Zuwendungen an eine (in- oder ausländische) privatrechtliche Stiftung unterliegen der Stiftungseingangssteuer nach dem StiftEG, wenn der Zuwendende oder die die Zuwendung empfangende Stiftung im Zeitpunkt der Zuwendung in Österreich ansässig ist.³¹ Daher unterliegen (wegen der Inlandsansässigkeit der österreichischen Mutterstiftung) auch Zuwendungen einer österreichischen Mutterstiftung an eine FL Substiftung der Stiftungseingangssteuer. Das Steuerabkommen sieht für die Stiftungseingangsbesteuerung von Zuwendungen an intransparente³² FL Stiftungen (und damit auch an FL Substiftungen) diverse Sonderregeln vor, die dem StiftEG als *lex specialis* vorgehen.

Das Steuerabkommen gewährt ein Wahlrecht, die Stiftungseingangssteuer für Zuwendungen eines in Österreich ansässigen Zuwendenden an intransparente FL Stiftungen entweder (gegenüber dem österreichischem Fiskus anonym) durch die FL Organzahlstelle oder – nicht anonym – durch den in Österreich ansässigen Zuwendenden³³ zu entrichten. Das Wahlrecht wird dadurch ausgeübt, dass entweder eine Offenlegung der in § 2 Abs 1 lit b StiftEG genannten Dokumente gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt³⁴ erfolgt

fen, ob der Stiftungsrat oder ein Mitglied des Stiftungsrats mit einem in Österreich ansässigen Stifter, Begünstigten oder einer einem Stifter oder einem Begünstigten nahestehenden Person einen Mandatsvertrag abgeschlossen hat. Entsprechende Feststellungen sind im Amtshilfeweg an die zuständige österreichische Behörde zu übermitteln [Art 43 Abs 4 des Steuerabkommens; vgl auch *Gröbs* in FS Torggler (2013), 373 (394)].

24 Siehe dazu ausführlicher zB *Hosp/Langer*, Die Besteuerung der liechtensteinischen Stiftung nach der Totalrevision zum 1.1.2011, PSR 2011, 79ff sowie *Nuener*, Überblick über das liechtensteinische Steuersystem, in *Wassermayer*, Doppelbesteuerung Kommentar, Anhang Liechtenstein, Stand EL 124 Oktober 2013.

25 Dazu sogleich Abschnitt 4.

26 Stiftungen und andere juristische Personen, die als Privatvermögensstruktur besteuert werden, sind gemäß Z 1 des Zusatzprotokolls zum DBA grundsätzlich nicht berechtigt, die Begünstigungen des DBA in Anspruch zu nehmen. Alle anderen intransparenten FL Stiftungen sind hingegen gemäß dem DBA Ö-FL idF ab 2014 ab-

kommensberechtigt (und können daher die im DBA vorgesehenen Steuerbegünstigungen für Einkünfte aus österreichischen Quellen beanspruchen); siehe dazu ausführlicher Abschnitt 5.1.2.

27 Gesetz über die Landes- und Gemeindesteuern, FL LGBL 2010/340.

28 Art 64 FL SteG.

29 Art 48 FL SteG.

30 Art 54 FL SteG.

31 § 1 Abs 1 und 2 StiftEG (BGBl I 2008/85).

32 Zuwendungen an FL Stiftungen, die die Intransparenzkriterien des Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens nicht erfüllen, unterliegen nicht der Stiftungseingangssteuer [siehe dazu für viele *Lechner/Rédei/Stangl* in GS Helbich (2014), 67 (81)].

33 Der Zuwendende muss nicht notwendigerweise Stifter sein.

34 Für Zuwendungen an Stiftungen, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung in Österreich haben, besteht gemäß § 4 Satz 2 StiftEG eine Sonderzuständigkeit des Finanzamts Wien 1/23.

(diesfalls nicht anonyme Entrichtung der Stiftungseingangssteuer durch den Stifter oder sonstigen Zuwendenden³⁵) oder eine solche Offenlegung unterlassen wird (diesfalls Entrichtung der Eingangssteuer durch die FL Organzahlstelle³⁶). Bei den gemäß § 2 Abs 1 lit b StiftEG spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit³⁷ der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen österreichischen Finanzamt offenzulegenden Dokumenten handelt es sich um sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen.³⁸

Erfolgt eine Offenlegung iSd § 2 Abs 1 lit b StiftEG gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt und werden gleichzeitig Informationen und Unterlagen beigebracht, die für eine Beurteilung der Intransparenz der FL Stiftung nach den Kriterien des Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens erforderlich sind, beträgt die Stiftungseingangssteuer für Zuwendungen eines in Österreich ansässigen Zuwendenden an eine intransparente FL Stiftung ungeachtet der Bestimmungen des österreichischen innerstaatlichen Rechts 5%³⁹, wenn die intransparente FL Stiftung in Liechtenstein nicht den Status als Privatvermögensstruktur hat.⁴⁰ Wird die intransparente Stiftung in Liechtenstein als Privatvermögensstruktur besteuert, beträgt die Stiftungseingangssteuer 7,5%.⁴¹ Im Übrigen gelten für die nicht anonyme Entrichtung der Stiftungseingangssteuer die Regelungen des StiftEG.⁴² Schuldner der Stiftungseingangssteuer ist

mangels abweichender Bestimmung im Steuerabkommen die zuwendende österreichische Privatstiftung.⁴³ Durch Unterlassung einer Offenlegung der in § 2 Abs 1 lit b StiftEG genannten Dokumente gegenüber dem zuständigen österreichischen Finanzamt kann das Regime des Art 34 des Steuerabkommens in Anspruch genommen werden. Eine Besonderheit besteht darin, dass die nach Art 34 des Steuerabkommens zu erhebende Steuer nicht als „Stiftungseingangssteuer“ sondern als „Eingangssteuer“⁴⁴ bezeichnet wird. Art 34 des Steuerabkommens verdrängt die Steuererklärungspflicht und die Steuerelbstberechnungspflicht gemäß § 3 StiftEG und ersetzt diese durch eine (anonyme) Erhebung der Eingangssteuer durch die FL Organzahlstelle. In diesem Fall beträgt der Steuersatz der Eingangssteuer 7,5%, sofern die FL Stiftung in Liechtenstein nicht den Status einer Privatvermögensstruktur iSd Art 64 FL SteG hat.⁴⁵ Hat die FL Stiftung den Status einer Privatvermögensstruktur, beträgt die Eingangssteuer 10%.⁴⁶ Bei Wahl des anonymen Entrichtungsverfahrens ist daher ein „Anonymitätszuschlag“ von 2,5%-Punkten in Kauf zu nehmen.⁴⁷ Schuldner der anonymen Eingangssteuer sind der Zuwendende und die FL Stiftung zur ungeteilten Hand.⁴⁸ Die FL Zahlstelle hat zu Händen der betroffenen Person (also zB zu Händen der zuwendenden österreichischen Mutterstiftung) eine Bescheinigung über die erhobene Eingangssteuer zu erstellen, für die ein festgelegtes Muster vorgesehen ist.⁴⁹

35 Art 33 des Steuerabkommens.

36 Art 34 des Steuerabkommens.

37 Die Stiftungseingangssteuer ist bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld zu entrichten (§ 3 Abs 1 StiftEG).

38 Insb Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen.

39 Zuwendungen an österreichische Privatstiftungen unterliegen grundsätzlich einem Stiftungseingangssteuersatz von bloß 2,5%. Fraglich könnte sein, ob die im Verhältnis dazu höhere Stiftungseingangssteuer für Zuwendungen an FL Stiftungen gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des AEUV bzw des EWR-Abkommens verstößt; vgl dazu zB *Fraberger/Petritz*, SWK-Spezial Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein/Schweiz (2014), 106f oder *Ludwig/Moshammer*, PSR 2013/17, 62 (70f).

40 Art 33 Satz 1 des Steuerabkommens.

41 Art 33 Satz 2 des Steuerabkommens; wird eine Zuwendung zunächst an eine regulär besteuerte Stiftung geleistet, wird die FL Stiftung jedoch innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung zur PVS, kommt es nachträglich zur Erhöhung der zunächst 5%igen Stiftungseingangssteuer um 2,5% auf 7,5% (Art 33 Satz 3 iVm Art 34 Abs 3 des Steuerabkommens).

42 Somit besteht unter anderem die Verpflichtung zur Selbstberechnung der Stiftungseingangssteuer sowie die Verpflichtung des Zuwendenden zur elektronischen Einreichung einer Steuererklärung bis zum Fälligkeitstag (15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld); ausdrücklich gelten auch die in § 1 Abs 6 StiftEG geregelten Befreiungsbestimmungen und somit auch jene des § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG für Zuwendungen von (in- und ausländischen) Grundstücken.

43 § 1 Abs 3 StiftEG; die FL Substiftung haftet für die Steuerschuld; siehe auch *Stangl* in diesem Heft.

44 Die „Eingangssteuer“ ist eine der österreichischen Stiftungseingangssteuer entsprechende Steuer (Art 34 Abs 1 des Steuerabkommens). Mit der Erhebung der Eingangssteuer gemäß Art 34 des Steuerabkommens gilt die österreichische Stiftungseingangssteuer als abgegolten (Art 33 Abs 5 des Steuerabkommens).

45 Art 34 Abs 2 des Steuerabkommens.

46 Art 34 Abs 2 des Steuerabkommens; unterliegt eine Zuwendung an eine FL Stiftung zunächst der 7,5%igen Eingangssteuer, wird ihr jedoch innerhalb von zehn Jahren der Status als PVS zuerkannt, erhöht sich die Eingangssteuer nachträglich im Ergebnis um 2,5% (Art 34 Abs 3 des Steuerabkommens).

47 Für Zuwendungen von österreichischen Mutterstiftungen an FL Stiftungen wird es kaum einen Grund für die Inkaufnahme des Anonymitätszuschlags geben, da von österreichischen Privatstiftungen getätigte Zuwendungen ohnedies gegenüber dem österreichischen Fiskus offenzulegen sind.

48 Art 34 Abs 4 des Steuerabkommens. Siehe dazu auch *Stangl* in diesem Heft.

49 Art 38 Abs 1 des Steuerabkommens. Die FL Zahlstelle hat die erhobene Eingangssteuer jeweils spätestens vier Monate nach dem Ende des Kalenderjahrs an die zuständige FL Behörde abzuführen [Art 37 Abs 1 des Steuerabkommens; die FL Steuerbehörde hat diese Steuer jeweils spätestens fünf Monate nach dem Ende Kalenderjahrs an die zuständige österreichische Behörde weiterzuleiten, wobei die FL Behörde eine Bezugsprovision von 0,5% behält (Art 37 Abs 2 des Steuerabkommens)].

5.1. Ertragsteuerliche Behandlung von Zuwendungen österreichischer Mutterstiftungen an FL Substiftungen auf Ebene der FL Substiftung

5.1.1 Innerstaatliche österreichische Rechtslage: KESTpflicht als Grundsatz und Ausnahmen von der Steuerpflicht für Substanzauszahlungen

Zuwendungen, die eine österreichische Privatstiftung an eine FL Stiftung tätigt, sind bei der FL Stiftung gemäß § 1 Abs 3 Z 1 iVm § 21 Abs 1 Z 1 KStG und § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG grundsätzlich (beschränkt) körperschaftsteuerpflichtig.⁵⁰ Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer sind die fiktiven Anschaffungskosten der zugewendeten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Zuwendung.⁵¹ Die österreichische Körperschaftsteuerpflicht für Zuwendungen wird (auch im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht wie hier jener der intransparenten FL Stiftung) dadurch erfüllt, dass die zuwendende österreichische Privatstiftung für Rechnung des ausländischen Zuwendungsempfängers (hier: der FL Substiftung) österreichische Kapitalertragsteuer (KESt) einzubehalten hat.⁵² Mit dem KESt-Abzug ist die von der FL Stiftung geschuldete österreichische Körperschaftsteuer abgegolten.⁵³

Eine – nicht spezifisch auf Zuwendungen an Substiftungen bezogene – Ausnahme von der Steuerpflicht besteht für „Substanzauszahlungen“ iSd § 27 Abs 5 Z 8 lit a bis e EStG.⁵⁴ Diese Regelungen gelten ungeachtet der Ansässigkeit des Zuwendungsempfängers und nehmen daher auch Substanzauszahlungen österreichischer Privatstiftungen an FL Substiftungen von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht aus. Da sich insoweit für Zuwendungen an FL Stiftungen keine Besonderheiten er-

geben, wird auf diese Regelungen hier nicht weiter eingegangen.

Zusätzlich zu den soeben erwähnten allgemeinen Regeln über die Steuerneutralität von Substanzauszahlungen bestehen seit 1.8.2008 mit § 24 Abs 5 Z 8 lit f und g EStG spezielle Ausnahmen von der Steuerpflicht für Zuwendungen an Substiftungen.⁵⁵ Diese unterscheiden unter anderem zwischen Zuwendungen von „Neu-Vermögen“ (das ist im Wesentlichen Vermögen, welches einer Mutterstiftung nach dem 31.7.2008 gestiftet wurde sowie nach dem 31.7.2008 von einer Mutterstiftung erwirtschaftetes Vermögen) und „Alt-Vermögen“ (das ist im Wesentlichen Vermögen, das am 31.7.2008 bei der zuwendenden Stiftung bereits vorhanden war).⁵⁶ Da auch diese Regelungen nicht nur für Zuwendungen österreichischer Mutterstiftungen an österreichische Substiftungen, sondern in gleicher Weise auch für Zuwendungen an FL Substiftungen gelten, bedürfen mangels spezieller Besonderheiten für Zuwendungen an FL Substiftungen auch diese Regelungen hier keiner weiteren Behandlung.⁵⁷

Resümierend kann festgehalten werden, dass Zuwendungen einer österreichischen Mutterstiftung an eine intransparente FL Substiftung unter den Voraussetzungen des § 27 Abs 5 Z 8 lit a bis e und insb auch jenen des § 27 Abs 5 Z 8 lit f und g EStG als steuerneutrale Substanzauszahlung gelten und dass insoweit auch keine KESt abzuführen ist.⁵⁸

5.1.2 DBA-rechtliche Steuerbefreiung für Zuwendungen an intransparente FL (Sub-)Stiftungen

Eine Befreiung von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht für Zuwendungen, die eine intransparente FL Stiftung von einer österreichischen Privatstiftung bezieht,

50 Ein und dieselbe Zuwendung einer österreichischen Mutterstiftung an eine intransparente FL Stiftung unterliegt daher einerseits als Zuwendung an eine Stiftung iSd § 1 Abs 1 StiftEG dem Stiftungseinkangssteuergesetz und andererseits als Zuwendung einer Privatstiftung (hier: der österreichischen Mutterstiftung) an einen Zuwendungsempfänger (hier: eine intransparente FL Stiftung) als Einkünfte iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG (iVm § 21 Abs 1 Z 1 KStG und § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG) der (beschränkten) Körperschaftsteuerpflicht. Dies ergibt sich aus der „Doppelnatur“ von Zuwendungen einer Stiftung an eine Substiftung als ertragsteuerlich relevante Einkünfte iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG und gleichzeitig stiftungseinkangssteuerrechtlich (also verkehrsteuerrechtlich) relevante Zuwendung (Einlage) iSd § 1 StiftEG.

51 § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG.

52 § 93 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 EStG; die KESt auf Stiftungszuwendungen beträgt für Zuwendungen bis 31.12.2015 25%; ab 1.1.2016 beträgt die KESt auf Stiftungszuwendungen 27,5%.

53 § 24 Abs 2 KStG.

54 Siehe dazu für viele *Puchner in Fraberger/Petritz*, SWK-Spezial Das neue Schenkungsmeldegesez (2008), 68ff.

55 Bis zum 31.7.2008 wurden Vermögensübertragungen einer Privatstiftung an eine von ihr errichtete Stiftung im Falle stiftungs-urkundlicher Deckung nicht als kest-pflichtige Zuwendung an

einen Begünstigten angesehen [vgl. BMF 6.1.1998, SWK 1998, 231 sowie zB *Fries/Lechner*, ZIS 2006, 13 (16)].

56 Da sich Alt- und Neu-Vermögen vermischen können, ist eine eindeutige Abgrenzung zwischen „Alt“- und „Neu-Vermögen“ meist nicht exakt möglich. Dementsprechend enthalten die Bestimmungen des § 27 Abs 1 Z 8 lit f EStG (welche die Regeln für die steuerneutrale Übertragung von „Neu-Vermögen“ einer Substiftung enthalten) und die Bestimmungen des § 27 Abs 1 Z 8 lit g EStG (wo sich die Regeln für die steuerneutrale Zuwendung von Vermögen an Substiftungen aus „Alt-Vermögen“ finden) keine Vorrangregelung, woraus geschlossen werden kann, dass eine Stiftung ggf frei entscheiden kann, ob sie Zuwendungen an Substiftungen aus „Alt-Vermögen“ oder aus „Neu-Vermögen“ tätigt [vgl. dazu zB *Lechner in FS Schlager* (2012), 475 (478f)].

57 Diesbezüglich kann auf umfangreiche Literatur verwiesen werden; siehe nochmals zB *Stangl in Arnold/Tanzer/Stangl*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009), Rz II/542a ff; *Widbalm in GS Quantschnigg* (2010), 535ff und die weiteren in FN 2 angeführten Quellen.

58 Gemäß § 27 Abs 5 Z 8 lit h EStG hat die zuwendende Privatstiftung ungeachtet der Steuerneutralität der Substanzauszahlungen eine KESt-Anmeldung einzureichen, in der auf den Rechtsgrund für die nicht gegebene Steuerpflicht hinzuweisen ist.

kann sich aber auch aus dem DBA Ö-FL in der ab 2014 geltenden Fassung⁵⁹ ergeben. Dies völlig unabhängig davon, ob die Zuwendung wegen Erfüllung der Voraussetzungen für Substanzauszahlungen⁶⁰ möglicherweise schon nach innerstaatlichem Recht nicht besteuert wird. Wenn das DBA Ö-FL für eine FL Stiftung, die von einer österreichischen Privatstiftung eine Zuwendung erhält, persönlich anwendbar ist, verliert Österreich DBA-rechtlich sein Besteuerungsrecht für von einer österreichischen Mutterstiftung an eine intransparente FL Stiftung getätigte Zuwendungen an Liechtenstein.⁶¹ Dies ergibt sich mangels anwendbarer anderer Zuteilungsregeln aus Art 21 DBA Ö-FL.⁶² Ob in Liechtenstein tatsächlich eine Besteuerung der Zuwendung erfolgt, ist für die Befreiung von den österreichischen Steuern vom Einkommen ohne Bedeutung (tatsächlich besteht nach FL Steuerrecht für Stiftungen ungeachtet der Person des Zuwendenden keine Steuerpflicht für erhaltene Zuwendungen⁶³).

Die für eine Inanspruchnahme der sich aus dem DBA Ö-FL ergebenden Begünstigungen erforderliche persönliche Abkommensberechtigung ist für eine die Intransparenzkriterien des Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens erfüllende FL Stiftung (unter der Voraussetzung, dass sie sowohl ihren Sitz als auch ihre tatsächliche Geschäftsleitung in Liechtenstein hat) grundsätzlich gegeben.⁶⁴ Allerdings ist das DBA Ö-FL gemäß Z 1 des Zusatzprotokolls zum Abänderungsprotokoll auf als Privatvermögensstrukturen begünstigt besteuerte Stiftun-

gen nicht anwendbar.⁶⁵ Die DBA-rechtliche Steuerbefreiung für Stiftungszuwendungen steht also nur solchen intransparenten FL Stiftungen zu, die keine Privatvermögensstrukturen sind.⁶⁶

Ungeachtet der DBA-rechtlichen Steuerbefreiung besteht für eine zuwendende österreichische Privatstiftung die Verpflichtung, die ggf nach innerstaatlichem österreichischen Recht für eine Zuwendung geschuldete KESt zunächst in voller Höhe einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Eine Steuerentlastung „an der Quelle“ ist nämlich nicht zulässig, wenn der Zuwendungsempfänger eine ausländische Stiftung (wie hier: eine intransparente FL Stiftung) ist.⁶⁷ Die DBA-rechtliche Steuerbefreiung kann daher von einer FL Substiftung nur im Wege eines Antrags gemäß § 240 Abs 3 BAO auf Rückerstattung der KESt durchgesetzt werden.⁶⁸

5.2 Ertragsteuerliche Behandlung von Zuwendungen österreichischer Mutterstiftungen an eine FL Substiftung auf Ebene der zuwendenden österreichischen Privatstiftung

Zuwendungen von (außerbetrieblichem) Vermögen führen bei der zuwendenden Privatstiftung grundsätzlich zu keinen ertragsteuerlichen Konsequenzen, zumal die Zuwendung aus Sicht der zuwendenden Privatstiftung unentgeltlich erfolgt.⁶⁹ Für die zuwendende Privatstif-

59 BGBl 1971/24 idF BGBl III 2013/302.

60 Siehe nochmals Abschnitt 5.1.1.

61 Da sich der sachliche Anwendungsbereich des DBA Ö-FL nur auf Steuern vom Einkommen und Vermögen erstreckt (Art 2), gilt die abkommensrechtliche Steuerbefreiung für Zuwendungen nicht auch für die Stiftungseingangssteuer (die Stiftungseingangssteuer ist eine Verkehrsteuer und keine Steuer vom Einkommen).

62 Herrschende Ansicht; vgl Rz 262 StfR 2009 sowie zB Lang, Einkünfte aus Privatstiftungen nach den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1993, 81 (91); Lechner, Kapitalertragsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, in Lechner/Staringer/Timpel, Kapitalertragsteuer (2003) 241 (246); Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009), Rz II/543; Kovar/Maribart, Zuwendungen von Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, in Cerba et al, Stiftungsbesteuerung² (2011), 185 (191, 199); Ludwig/Moshammer, PSR 2013/17, 62 (69); Kreuz/Leiter, DBA-Qualifikation von Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte im Ausland, VWT 2013, 34ff.

63 Einlagen in Stiftungen sind gemäß Art 47 FL SteG von der Ertragsteuerpflicht ausdrücklich ausgenommen. Überdies besteht in Liechtenstein auch keine der österreichischen Stiftungseingangssteuer vergleichbare Steuer.

64 Art 1 iVm Art 4 Abs 1 lit b DBA Ö-FL.

65 In Z 1 des Zusatzprotokolls zum Abänderungsprotokoll wird zu Art 4 und 26 des DBA Ö-FL ausgeführt, dass Personen, die (wie zB Privatvermögensstrukturen liechtensteinischen Rechts) ausschließlich der Mindestertragsteuer in Liechtenstein unterliegen, nicht als in Liechtenstein ansässig gelten. Gemäß Art 26 fand das DBA Ö-FL auf „Gesellschaften- und Treuhandvermögen, die nach dem liechtensteinischen Steuerrecht von einer Vermögens-, Erwerbs- und Ertragsteuer befreit sind (auf Grund von Artikel 83 und 84 des Steuergesetzes vom 30.1.1961) keine Anwendung“ (dies gilt

nur insoweit nicht, als an solchen Gesellschaften oder Treuhandvermögen in Liechtenstein ansässige natürliche Personen oder Körperschaften, Stiftungen und Anstalten des liechtensteinischen öffentlichen Rechts unmittelbar beteiligt oder begünstigt sind). FL Stiftungen, die den Status als Privatvermögensstruktur genießen, sind nun zwar nicht mehr nach Artikel 83 und 84 des Steuergesetzes vom 30.1.1961 von einer Vermögens-, Erwerbs- und Ertragsteuer befreit, sondern nach Art 64 SteG; jedoch handelt es sich bei der nun aktuellen Befreiung für Privatvermögensstrukturen inhaltlich um die gleiche Regel wie zuvor nach Art 83 und 83 des Gesetzes vom 30.1.1961, was durch Z 1 des Zusatzprotokolls zum Abänderungsprotokoll klargestellt ist. Vgl dazu auch Jirousek, Die neuen Steuerabkommen mit Liechtenstein, SWI 2013, 48 (58).

66 Zur Abkommensberechtigung von FL Stiftungen vgl im Übrigen Hosp/Langer, Abkommensberechtigung von liechtensteinischen Stiftungen, ZfS 2011, 17ff.

67 § 5 Abs 1 Z 5 der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III 2005/92). Eine Steuerentlastung „an der Quelle“ ist – unter gewissen Voraussetzungen – nur für Zuwendungen an natürliche Personen oder an (bestimmte Aktivitätskriterien erfüllende) Kapitalgesellschaften zulässig.

68 Zuständig ist das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (§ 18 Abs 1 Z 1 AVOG). Der Antrag hat unter Verwendung des amtlichen Formulars ZS-RD1 zu erfolgen. Der Rückerstattungsantrag kann erst nach Ablauf des Kalenderjahrs gestellt werden, in dem die Zuwendung erfolgt ist (§ 240 Abs 3 drittelzter Satz BAO).

69 Siehe auch Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009), Rz II/514 und II/515 und die dort angeführte weiterführende Literatur. Für den Zuwendungsempfänger gelten hingegen im Wege einer Zuwendung erworbene Wirtschaftsgüter als entgeltlich angeschafft (§ 15 Abs 3 Z 2 EStG).

tung kann sich allerdings eine (Zwischen-)Steuerpflicht ergeben, wenn der Substiftung Kapitalvermögen zugewendet wird und die Zuwendung eine der Veräußerungsfiktionen des § 27 Abs 6 Z 1 lit a oder b EStG (iVm § 13 Abs 3 Z 1 KStG) auslöst. Neben den Veräußerungsfiktionen für das Ausscheiden von Wertpapieren aus einem Bankdepot (§ 27 Abs 6 Z 1 lit a Satz 1 EStG)⁷⁰ besteht eine Veräußerungsfiktion, wenn die Zuwendung zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsguts iSd § 27 Abs 3 (ua Beteiligungen an Kapitalgesellschaften) oder eines Derivats iSd § 27 Abs 4 EStG führt („Wegzugssteuer“). Bemessungsgrundlage ist in diesen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Veräußerungsfiktion und den Anschaffungskosten des zugewendeten Wirtschaftsguts.⁷¹ Die fiktiven Veräußerungsgewinne sind bei einer die Voraussetzungen des § 13 Abs 1 iVm Abs 6 KStG erfüllenden Privatstiftung nicht regulär körperschaftsteuerpflichtig, sondern (bloß) zwischensteuerpflichtig.⁷² Da im Falle der Wegzugsbesteuerung das künftige Besteuerungsrecht für sachzugewendete Wirtschaftsgüter an Liechtenstein (als Staat des Europäischen Wirtschaftsraums, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht) verloren geht, kann gemäß § 27 Abs 6 Z lit b EStG die Stundung der Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsguts bzw Derivats beantragt werden. Über die durch den „Wegzug“ entstandene Steuerschuld ist diesfalls im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld ist jedoch „nicht festzusetzen“.⁷³

6. Besonderheiten bei Auflösung der Mutterstiftung

Wenn eine Mutterstiftung Zuwendungen an eine FL Substiftung tätigt, die für die Mutterstiftung zu einer Zwischensteuerpflicht führen können (zB bei Zuwendung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, für die das österreichische Besteuerungsrecht verloren geht), fällt die Zwischensteuer jedoch nicht an, wenn die Muttergesellschaft (sei es iZm der Zuwendung an die FL Substiftung oder aus anderen Gründen) aufgelöst wird. Rechtsgrundlage für den Entfall der Zwischensteuerpflicht ist § 24 Abs 5 Z 6 KStG. Dort ist vorgesehen, dass im Falle der Auflösung der Stiftung der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift der „Sondersteuer“ („Zwischensteuer“ iSd § 13 Abs 3 und 4 iVm § 22 Abs 2 KStG) in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben ist.⁷⁴ Die Gutschrift erfolgt im Wege der Veranlagung der Stiftung zur Körperschaftsteuer (und zwar wohl) für jenes Kalenderjahr, in dem der Zeitpunkt der Auflösung der Privatstiftung liegt.⁷⁵ Aus § 24 Abs 5 Z 6 KStG folgt rechtslogisch auch, dass ab dem Zeitpunkt der Auflösung der Privatstiftung trotz Weiterexistenz der Stiftung bis zu ihrer Löschung für Einkünfte iSd § 13 Abs 3 und 4 KStG keine weitere Zwischensteuerpflicht besteht. Für im Abwicklungszeitraum gesetzte an sich zwischensteuerpflichtige Akte besteht daher eine endgültige Befreiung von der Zwischensteuer.⁷⁶

70 Zu den Möglichkeiten, diese Veräußerungsfiktion zu unterdrücken, siehe § 27 Abs 6 Z 1 lit a Sätze 2ff EStG.

71 § 27 a Abs 3 Z 2 lit b EStG.

72 § 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 2 KStG; zum Entfall der Zwischensteuerpflicht bei Auflösung der zuwendenden Mutterstiftung siehe sogleich Abschnitt 6.

73 § 27 Abs 6 Z 1 vorletzter Absatz EStG.

74 Der für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag ist der sich aus dem gemäß § 24 Abs 5 Z 5 KStG zu führenden Evidenzkonto ergebende „jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag“; das ist jener Betrag an in der Vergangenheit aufgrund erfolgter Veranlagung festgesetzter und entrichteter (§ 25 Abs 5 Z 1 KStG) und nicht schon gemäß § 25 Abs 5 Z 2 KStG zuvor gutgeschriebener Zwischensteuern, welcher von Einkünften iSd § 13 Abs 3 und 4 KStG (bestimmte Zinserträge sowie bestimmte Beteiligungsveräußerungsgewinne) erhoben wurde. Während „normale Zwischensteuergutschriften“ iSd § 24 Abs 5 Z 3 KStG nur dann möglich sind, wenn die zur Gutschrift berechtigende Zuwendung an einen Begünstigten nicht zu einer Entlastung von der KEST aufgrund eines DBA führt (§ 24 Abs 5 Z 4 KStG), hat die Gutschrift der Zwischensteuer im Falle der Auflösung der Stiftung auch dann zu erfolgen, wenn es anlässlich der Zuwendung an den Letztbegünstigten zu einer Entlastung von der KEST aufgrund eines DBA kommt (wie dies zB bei Zuwendungen an eine intransparente FL

Substiftung der Fall ist); so zB auch *Lechner*, Ausgewählte Fragen zum Stiftungswiderruf, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Werner Doralt (2007), 251ff; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerecht² (2009), Rz II/424; *Furberr*, Die Gutschrift der Zwischenkörperschaftsteuer bei Auflösung von Privatstiftungen mit DBA-geschützten Letztbegünstigten, SWI 2005, 167 (168 f); *König/Rief*, Die Zwischenbesteuerung eigen- und doppelnütziger Privatstiftungen, in *König/Schwarzinger*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Werner Wiesner (2004), 215 (236).

75 Welcher Zeitpunkt als „Zeitpunkt der Auflösung“ gilt, ist in § 24 Abs 5 Z 4 KStG nicht geregelt. Es wird dies der Tag der Eintragung der Auflösung der Stiftung in das Firmenbuch sein; dieser Zeitpunkt ist nämlich jener Zeitpunkt, in dem die Auflösung stiftungsrechtlich wirksam wird (§ 35 Abs 5 zweiter Satz PSG).

76 Mit anderen Worten: Ab der Eintragung der Auflösung der Privatstiftung kommt es zu einem „naturgemäßen Ende jeglicher weiterer Zwischenbesteuerung“ [*Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerecht² (2009), Rz III/580]; vgl auch *Lechner* in FS Doralt (2007), 251 (256) und *Kofler*, Ertragsteuerliche Folgen des Widerrufs einer Privatstiftung, in FS Torggler (2013), 609 (613f).

Offene Fragen bei der steuerlichen Behandlung liechtensteinischer Familienstiftungen

Von Dr. Alexander Linn und Markus Schmitz,
beide München*

Aufgrund der Vielfalt der Ausgestaltung der Stiftungsstatuten und -beistatuten sowie der zahlreichen Varianten im Verhältnis zwischen Stifter, Erben und Begünstigten sind viele Fragen in der steuerlichen Behandlung liechtensteinischer Familienstiftungen ungeklärt. Abhängig vom konkreten Sachverhalt kann erbschaft- und schenkungsteuerlich das Vermögen bei Gründung, im Zeitpunkt des Todes des Stifters oder überhaupt nicht auf die Stiftung übergehen. In diesem Beitrag werden diese Varianten anhand konkreter Beispiele diskutiert und die sich hieraus ergebenden steuerlichen Pflichten des Stifters und dessen Erben, der Stiftung bzw. des Stiftungsrats und der Begünstigten dargestellt.

1. Einleitung

Die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Nutzung von Familienstiftungen in Liechtenstein¹ durch deutsche Stifter haben sich mit Inkrafttreten des Informationsaustauschabkommens und des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Liechtenstein grundlegend geändert. Gleichzeitig ist die steuerliche Regularisierung der Altstiftungen noch nicht abgeschlossen. Dieser Prozess der steuerlichen Offenlegung wird in der Praxis durch die Unsicherheiten in der steuerlichen Behandlung der Stiftungen verkompliziert, wobei diese Unsicherheiten sowohl auf die Vielfalt an Stiftungsstrukturen aufgrund unterschiedlicher Ausgestaltung der Stiftungsstatuten und -beistatuten als auch

* Dr. Alexander Linn, MBR, StB, ist Director, Markus Schmitz, StB, ist Senior Manager bei der Deloitte & Touche GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, München.

¹ Vgl. Art. 552 §§ 1-41 PGR nach der Stiftungsrechtsreform zum 1.4. 2009 bzw. Art. 552-570 PGR a. F. für Zeiträume vor der Reform; zur Übersicht über das vor und nach Reform geltende Recht s. Jakob, Die liechtensteinische Stiftung, Rn. 9 ff.; *Hosp/Langer* BB 2011, 1948.

AUFsätze

auf die Unklarheiten in der einschlägigen Rechtsprechung zurückzuführen sind. Darüber hinaus sind die teilweise gegensätzlichen Interessenlagen des Stifters bzw. seiner Erben einerseits und der Begünstigten andererseits – sowie davon unabhängig des Stiftungsrats – ein zusätzlicher Faktor, der die geordnete Nacherklärung erschwert.

2. Übertragung von Vermögen auf die Stiftung

Die Übertragung von Vermögen auf eine rechtsfähige Stiftung ist ein nach § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (Erstausstattung) bzw. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (weitere Zuwendungen) schenkungsteuerbarer Vorgang.² Erfolgt die Übertragung erst auf den Zeitpunkt des Todes des Stifters, liegt regelmäßig eine nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erbschaftsteuerbare Schenkung auf den Todesfall vom Stifter an die Stiftung vor.³ Es ist i. d. R. kein erbschaftsteuerbarer Vorgang nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG gegeben (Stiftungserrichtung von Todes wegen), da die Stiftung zum Todeszeitpunkt des Stifters als selbständige juristische Person nach liechtensteinischem Recht bereits bestand.⁴ Allerdings entspricht der zivilrechtliche Zeitpunkt der Stiftungsgründung bzw. der Zustiftung nicht zwingend dem für die deutsche Besteuerung maßgeblichen Zeitpunkt der Vermögensübertragung.

Die verschiedenen in der Praxis möglichen Übertragungszeitpunkte werden im Folgenden dargestellt und anhand von beispielhaften Stiftungsstatuten und -beistatuten diskutiert. Dabei wird der Begriff des „Stifters“ im Sinne des wirtschaftlichen Stifters und regelmäßig auch des Erstbegünstigten verwendet, auch wenn bei den in der Praxis üblichen fiduziarisch errichteten hinterlegten Stiftungen die zivilrechtliche Errichtung durch einen Dritten erfolgt.

2.1 Sofortige Übertragung bei Stiftungserrichtung bzw. Zustiftung

Die auf den ersten Blick naheliegende Variante ist die sofortige zivil- und steuerrechtlich wirksame und damit erbschaft- und schenkungsteuerpflichtige Übertragung von Vermögen auf eine liechtensteinische Stiftung. Fraglich ist allerdings der erbschaft- und schenkungsteuerlich relevante Zeitpunkt der Vermögensübertragung auf die Stiftung. Nach der Rechtsprechung des BFH ist weder auf den zivilrechtlichen Übertragungsakt noch auf die ertragsteuerliche Zurechnung des Vermögens zum wirtschaftlichen Eigentümer nach § 39 Abs. 2 AO abzustellen. Erbschaft- und schenkungsteuerlich bestimmt sich der Zeitpunkt der Vermögensübertragung nach dem Zeitpunkt, zu dem die Stiftung als Empfänger der Zuwendung im Verhältnis zum Stifter rechtlich und tatsächlich frei über die gestifteten Mittel verfügen kann.⁵

Von einer solchen freien Verfügungsmacht wird man nicht ohne Weiteres ab Stiftungserrichtung bzw. Zustiftung sprechen können. Die Verfügungsmacht wird auch nicht alleine dadurch begründet, dass die Stiftung von Anfang an nach außen nur durch den Stiftungsrat vertreten wird (vgl. Art. 552 § 24 Abs. 1 PGR) und dieser grundsätzlich unabhängig vom Stifter agieren kann. Auch Regelungen in Statuten oder Beistatuten, wonach die Begünstigten einen klagbaren Anspruch erst nach der Feststellung durch einen einstimmigen Stiftungsratsbeschluss erwerben⁶, dürfte für die Verfügungsmacht der Stiftung noch nicht ausreichen. Zu beachten ist nämlich, dass das liechtensteinische Stiftungsrecht dem Stifter die Möglichkeit einräumt, sich wesentliche Rechte, wie z. B. ein Widerrufs- und ein Änderungsrecht (Art. 552 § 30 Abs. 1 PGR) und andere Einflussrechte, vorzubehalten. Allerdings sind Vorbehaltsrechte des Stifters gesetzlich nur möglich und nicht zwingend, sodass in den Gründungsurkunden entsprechende Vorbehaltsrechte auch ausgeschlossen⁷ werden können und aus deutscher schenkungsteuerlicher Sicht eine sofortige Übertragung auf die Stiftung möglich ist.

Indizien für eine sofortige freie Verfügungsmacht der Stiftung liegen hingegen vor, wenn laut den Statuten und dem Beistatut weitreichende Entscheidungsbefugnisse für die Belange der Stiftung beim Stiftungsrat liegen und der Stifter diesem weder angehört noch Einfluss auf diesen nehmen kann⁸ und sich insbesondere diese Entscheidungsbefugnisse mit dem Tod des Stifters nicht verändern. Eine grundsätzliche Änderungsmöglichkeit der (Bei-)Statuten steht dem nicht entgegen, sofern Änderungen nicht durch den Stifter verlangt oder initiiert werden können. Sind Änderungen gar nur unter weiteren Voraussetzungen, z. B. der Zustimmung der Begünstigten, oder von Anfang an nur in einem eingeschränkten Ausmaß – üblicherweise der Wahrung des Stiftungszwecks oder unter der Voraussetzung des Vorliegens wichtiger Gründe – zulässig, sind das weitere Indizien für eine freie Verfügungsmacht der Stiftung. Auch das FG Düsseldorf hat eine Zurechnung zu einer liechtensteinischen Familienstiftung bereits ab Errichtung angenommen, sofern die Stiftung keinen tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsbeschränkungen im Verhältnis zum Stifter unterworfen ist und kein Mandatsvertrag abgeschlossen wurde.⁹

2.2 Übertragung bei Erstarrung des Stifterwillens

Ein schenkungsteuerbarer Tatbestand wird jedoch dann nicht verwirklicht, wenn das Vermögen weiterhin dem Stifter zuzurechnen ist. In diesem Fall kommt es erst mit dem Tod des Stifters zu einer steuerbaren Schenkung auf den Todesfall des Stifters an die Stiftung (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).

2 Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand März 2012, § 7 Rz. 332; Fischer in Fischer/Jüptner/Pahlke/Wachter, ErbStG, Stand April 2014, § 7 Rz. 440; Wenz/Knörzer in Schauer, Kurzkomm. zum liechtensteinischen Stiftungsrecht, Anh. Steuerrecht, Rz. 85-88.

3 FG Bremen v. 16.6.2010, 1 K 18/10 (5), DStRE 2011, 361, ZEV 2011, 152 m. Anm. Büch; Jülicher DStR 2001, 2177 (2183); Schütz DB 2008, 603 (604); Lennert/Blum ZEV 2009, 171.

4 Gebel (Fn. 2), § 8 Rn. 14.

5 BFH v. 28.6.2007, II R 21/05, BStBl II 2007, 669, DStRE 2007, 1170, ZEV 2007, 440 m. Anm. Mutter/Schmid.

6 Zur Unterscheidung zwischen den verschiedenen Ausprägungen der Begünstigten, insbesondere zwischen Ermessensbegünstigten und Begünstigungsberechtigten, vgl. Art. 552 § 5-8 PGR.

7 Ein solcher Ausschluss wäre allerdings rein deklaratorisch, da aus Sicht des liechtensteinischen Stiftungsrechts Widerrufs- und Änderungsrechte dem Stifter nur dann zustehen, wenn sie ausdrücklich vorbehalten werden.

8 Selbstverständlich darf insbesondere kein Mandatsvertrag vorliegen.

9 FG Düsseldorf v. 2.4.2014, 4 K 3718/12 Erb (rkr.), ZEV 2014, 381 m. Anm. Kotzenberg/Maetz.

AUFsätze

Eine derartige fortgeführte Zurechnung des Vermögens zum Stifter wird regelmäßig angenommen, wenn der Stifter sich weitreichende Änderungs-, Weisungs- und Widerrufsrechte in den (Bei-)Statuten vorbehält und zudem ein Mandatsvertrag mit den Mitgliedern des Stiftungsrates besteht, sodass er jederzeit die Entscheidungsfindung und Beschlussfassung des Stiftungsrates beeinflussen bzw. diktieren kann. Beispiele für Regelungen in den (Bei-)Statuten, die für einen solchen Einfluss sprechen, könnten wie folgt formuliert sein:

„Der Stifter ist befugt, Änderungen an diesen Statuten oder an der Organisation vorzunehmen.“

„Zeit seines Lebens stehen dem Stifter alle Rechte am Stiftungsvermögen sowie dessen Erträge allein zu.“

„Die Begünstigung des Erstbegünstigten (Stifter) umfasst das gesamte Stiftungsvermögen, die Erträge hieraus sowie das allfällige Liquidationsergebnis.“

Sofern die Statuten nicht an anderer Stelle eine Kontrolle durch den Stifter ausschließen, kann der Stifter in diesen Fällen aufgrund der Weisungsunterworfenheit der Stiftung und ihrer Organe über das zivilrechtlich auf die Stiftung übertragene Vermögen wie über ein eigenes Bankkonto verfügen, sodass es ihm aus schenkungsteuerlicher Sicht weiterhin zuzurechnen ist.¹⁰ Es hat aufgrund dieser Beherrschung der Stiftung durch den Stifter aus schenkungsteuerlicher Sicht keine Vermögensübertragung auf die Stiftung im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung stattgefunden, sodass kein schenkungsteuerbarer Tatbestand im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung verwirklicht worden ist. Dies wird vereinfacht als „transparente Stiftung“ bzw. „Transparenz“ bezeichnet.

Der Stifter kann sich auch in tatsächlicher Hinsicht eine weitreichende Weisungsbefugnis gegenüber dem Stiftungsrat vorbehalten haben, die sich nicht direkt aus den Statuten, Beistatuten oder einem Mandatsvertrag ergibt. Teilweise ist es dem Stifter jederzeit ohne Weiteres möglich, den Stiftungsrat zu kontaktieren und einen Beschluss zur Auszahlung bestimmter Beträge zu bewirken.¹¹ Hierin könnte man einen Rückgewähranspruch sowie wesentliche Eingriffsmöglichkeiten des Stifters sehen, sodass die Stiftung in tatsächlicher Hinsicht im Verhältnis zum Stifter nicht in der Lage ist, frei über das gestiftete Vermögen zu verfügen. Demnach wären im Errichtungszeitpunkt der Stiftung die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 8 nicht erfüllt, ein schenkungsteuerbarer Vermögensübergang würde zu Lebzeiten des Stifters nicht stattfinden.¹²

Mit dem Tod des Stifters entfallen üblicherweise dessen Rückgewähranspruch und Eingriffsmöglichkeiten. Vorbehaltlich abweichender vertraglicher (Änderungs- und Widerrufsrechte in den Statuten und Beistatuten, Mandatsvertrag) oder tatsächlicher Regelungen (tatsächliche Wei-

sungsbefugnis gegenüber dem Stiftungsrat) gehen die Stifterrechte nicht auf die nachrangig Begünstigten über, sodass die Nachbegünstigten nicht über ähnliche (tatsächliche) Eingriffsbefugnisse verfügen und auch keinen faktischen Rückgewähranspruch geltend machen können. Häufig ist die Begünstigung der Nachbegünstigten zudem an das Erreichen eines bestimmten Alters geknüpft oder auf eine maximale, ggf. nicht über mehrere Jahre kumulierbare, Summe von jährlichen Auszahlungen begrenzt. Auf diese regelmäßig im Beistatut genannte Summe besteht ferner erst nach einstimmigem Stiftungsratsbeschluss ein klagbarer Anspruch.

Es bestehen zudem für die Nachbegünstigten ohne Zustimmung des Stiftungsrats keine rechtlichen Möglichkeiten zur Änderung des Beistatuts, um die Begünstigung zu erhöhen. Bei derartigen Statuten- und Beistatutenregelungen liegt es gewöhnlich im Ermessen des Stiftungsrates einen solchen Beschluss zu fassen, d. h. die Nachbegünstigten haben keinen rechtlichen Anspruch, einen Stiftungsratsbeschluss herbeizuführen. Regelungen, die für eine Übertragung im Zeitpunkt des Todes des Stifters sprechen, könnten wie folgt formuliert sein:

„Der Stiftungsrat kann das vorliegende Beistatut mit Zustimmung des Erstbegünstigten (Stifter) jederzeit ganz oder teilweise aufheben, abändern oder ergänzen. Mit dem Tod des Erstbegünstigten wird dieses Beistatut in der dann gültigen Form unwiderruflich.“

„Der Nachbegünstigte kann pro Kalenderjahr über X % des per Ende des letzten Kalenderjahres vorhandenen gesamten Stiftungsvermögens frei verfügen.“

„Begünstigungs- und Anwartschaftsberechtigte haben kein Recht auf Einsichtnahme in die Geschäftsbücher und sonstigen Unterlagen der Stiftung.“

In diesen Konstellationen kann die Stiftung erst mit dem Tod des Stifters/Erstbegünstigten über das zugewendete Vermögen im Verhältnis zum Stifter und den Nachbegünstigten frei verfügen. Damit liegt erst am Todestag eine steuerbare Schenkung auf den Todesfall (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) vom Stifter/Erstbegünstigten auf die Stiftung vor. Der Erwerb der Destinatärstellung (Nachbegünstigter) löst für sich genommen grundsätzlich keinen Übergang des Vermögens auf die Nachbegünstigten aus.¹³ Dies würde man zwar auch dann erwarten, wenn das Beistatut folgende Regel enthält:

„Nach dem Tode des Erstbegünstigten kann der Stiftungsrat nur noch Änderungen am Beistatut vornehmen, die im Wesentlichen die Vorschriften des gegenwärtigen Beistatuts nicht beeinträchtigen.“

Das FG Bremen kam jedoch zu einer gänzlich anderen Auslegung dieser Regelung und nahm diese in seinem Urteilsfall zum Anlass, eine fortwährende Transparenz der Stiftung zu sehen (s. u. 2.3.1).

2.3 Keine Übertragung auf die Stiftung

Neben der Intransparenz der Stiftung mit Errichtung (s. o. 2.1) und dem Wechsel zur Intransparenz erst mit dem

10 BFH (Fn. 5); Gebel (Fn. 2), § 7 Rz. 332; Fischer (Fn. 2), § 7 Rz. 440.

11 Soweit sich aus der behaupteten Transparenz aber eine Reduzierung der Steuerlast ergibt, ist die Beweislast für das Vorliegen faktischer Kontrollrechte beim Steuerpflichtigen (grundl.: BFH v. 5.11.1970, V R 71/67, BStBl II 1971, 220, BeckRS 1970, 22000779; v. 27.2.2007, X B 178/06, BFH/NV 2007, 1073, BeckRS 2007, 25011310), sodass sich ggf. Dokumentationsprobleme stellen können.

12 BFH (Fn. 5), m. w. N.; FG Bremen (Fn. 3).

13 FG Düsseldorf (Fn. 9). Zur Frage, ob sich aus dem Urteil des FG Bremen (Fn. 3), eine Steuerpflicht der Einräumung der Destinatärstellung ergeben könnte vgl. (zu Recht kritisch) Piltz ZEV 2011, 236.

AUFsätze

Tode des Stifters (s. o. 2.2) besteht als dritte Variante die fortgeführte Transparenz der Stiftung. Dabei kommt es nie zu einem schenkungsteuerbaren Vermögensübergang auf die Stiftung, entweder weil abweichend vom Zivilrecht das Vermögen aufgrund der „Perpetuierung des Stifterwillens“ erb-schaft- und schenkungsteuerlich weiterhin dem Stifter zuzurechnen und im Todeszeitpunkt des Stifters auf seine Erben bzw. die Begünstigten der Stiftung übergeht, oder weil aus deutscher Sicht die zivilrechtliche Wirksamkeit der Stiftungserrichtung oder der Vermögensübertragung auf die Stiftung angezweifelt wird. In beiden Fällen ist das Stiftungsvermögen als Erwerb von Todes wegen durch die Erben bzw. die Begünstigten der Stiftung zu versteuern.¹⁴

2.3.1 Perpetuierung des Stifterwillens

Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist im Grundsatz an der Zivilrechtslage orientiert, wohingegen das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 AO – anders als im Ertragsteuerrecht – für die Verwirklichung eines Übertragungsvorgangs nicht maßgeblich ist.¹⁵ Insofern überrascht, dass das FG Bremen eine Stiftung nicht nur bis zum Tod des Stifters, sondern auch darüber hinaus als transparent angesehen hatte.¹⁶ Nach seiner Auffassung war die Stiftung zunächst transparent, da der Stiftungsrat aufgrund der Statuten, des Reglements und der sonstigen vertraglichen Regelungen, z. B. Mandatsvertrag, nicht in der Lage war, frei über das Vermögen der Stiftung zu verfügen. So hatte der Stifter nach Art. 5 des Reglements „jederzeit das Recht, dem Stiftungsrat Abänderung dieses Reglements aufzutragen.“ Allerdings habe auch mit dem Tod des Stifters keine Übertragung des Vermögens auf die Stiftung stattgefunden, vielmehr sei das Vermögen direkt auf die Begünstigten übergegangen, so das FG Bremen. Trotz der Einschränkung der Einflussmöglichkeiten auf die Stiftung hätten die Nachbegünstigten weiterhin einen Rechtsanspruch¹⁷ auf Leistungen aus dem Stiftungsvermögen gehabt. Dies habe sich nach Ansicht des FG Bremen in einer „Perpetuierung des Willens“ des Stifters gezeigt, welche sich darin äußert, dass

- der Stiftungsrat nach dem Tod des Stifters aufgrund der Statuten und des Reglements verpflichtet ist, das Vermögen an bestimmte Personen „auszukehren“, und
- es dem Stiftungsrat nicht möglich ist, das Reglement zu ändern und damit andere Begünstigte einzusetzen, da er gemäß Art. 5 des Reglements „nach dem Tode des Stifters ... nur noch Änderungen am Reglement vornehmen [kann], die im Wesentlichen die Vorschriften des gegenwärtigen Reglements nicht beeinträchtigen“.

Die im Beistatut vorgesehenen Begünstigten treten nach Ansicht des FG Bremen damit in eine durch Statuten und das

Beistatut gesicherte Rechtsposition ein, die ihnen durch den Stiftungsrat als Organ der Stiftung nach dem Tod des Stifters nicht mehr genommen werden kann. So sah Art. 2 des Reglements vor, dass „nach dem Ableben des Stifters ... seine Kinder zu gleichen Teilen in alle Rechte am Stiftungsvermögen und dessen Ertrag ein[treten].“ Die Stiftung (im Urteilsfall) könne damit nicht frei über „ihr“ Vermögen verfügen und sei damit transparent geblieben. Erbschaftsteuerlich wurde eine Schenkung auf den Todesfall direkt vom Stifter an die Begünstigten nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG¹⁸ angenommen.

Zu einem ähnlichen Ergebnis kann man ungeachtet der an dem Urteil geübten Kritik¹⁹ auch dann kommen, wenn zwar nicht der Stifterwille „perpetuiert“ wird, den nachfolgenden Begünstigten aber ähnlich weitgehende Eingriffs- und Kontrollrechte, insbesondere Änderungsrechte bei der Bestimmung der Begünstigten, gewährt werden. Ein solcher Fall war vom LG Bochum in einem prominenten Fall²⁰ zu beurteilen. Hier sahen die Stiftungsurkunden Folgendes vor:

„Stiftungsbegünstigte und der Umfang einer Begünstigung können jederzeit vom Stifter oder vom Stiftungsrat mit Zustimmung des Stifters bestimmt werden.“ (§ 10 der Statuten)

„Der Stifter behält sich zeitlebens das Recht vor, diese Bestimmungen zu ändern. Nach dem Tode des Stifters haben die jeweils dann zumal Begünstigten das Recht, diese Bestimmungen einstimmig zu ändern.“ (Art. IV des Beistatuts)

Auch in einem solchen Fall erscheint es wahrscheinlich, dass ein direkter Übergang des Vermögens vom Stifter auf die nachfolgenden Begünstigten stattfindet und die Stiftung aus deutscher schenkungsteuerlicher Sicht zu keiner Zeit Erwerber des Vermögens wird.

2.3.2 Zivilrechtliche Nichtanerkennung der Stiftung?

Zu prüfen bleibt schließlich, welche steuerlichen Folgen sich aus einer Linie der Rechtsprechung deutscher Zivilgerichte ergeben, nach der mitunter die wirksame Errichtung der Stiftung angezweifelt und somit das Stiftungsgeschäft als nichtig angesehen wurde. So wurde in dem Fall, der dem OLG Stuttgart²¹ zur Entscheidung vorlag, eine liechtensteinische Stiftung nicht als wirksam errichtet angesehen, da aufgrund eines Mandatsvertrags der Stifter auch nach Errichtung der Stiftung über das Stiftungsvermögen und dessen Erträge wie über eigenes Vermögen verfügen konnte, was auch nach liechtensteinischem Recht zur Durchbrechung der rechtlichen Selbständigkeit der Stiftung führe.²²

Nach der Auffassung des OLG Düsseldorf²³ ist bei einer Stiftung, deren Hauptzweck die Hinterziehung von Steuern

14 § 3 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 4 ErbStG im Urteilsfall des FG Bremen (Fn. 3).

15 BFH (Fn. 5).

16 FG Bremen (Fn. 3), m. Verw. auf BFH (Fn. 5).

17 Art. 5 Statuten: „Der Stiftungsrat beschließt über die Höhe und Art der Zuwendungen an Stiftungsbegünstigte im Rahmen des Reglements. Den Stiftungsbegünstigten steht ein Rechtsanspruch nur insoweit zu, als ihnen das Reglement einen solchen gewährt.“

18 Das FG Bremen nimmt hier einen Vertrag zu Gunsten Dritter an.

19 Statt vieler Piltz ZEV 2011, 236, m. w. N.; zu einer krit. Auseinandersetzung mit diesem Urteil vgl. auch Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Stand April 2014, § 2 Rz. 130 mit dem Hinweis auf die starke Zäsur in der Stellung der Stiftung durch den Tod des Stifters.

20 LG Bochum v. 26.1.2009, 12 KLS 350 Js 1/08, BeckRS 2009, 09039.

21 OLG Stuttgart v. 29.6.2009, 5 U 40/09, ZEV 2010, 265 m. Anm. Blum/Lennert; krit. zu diesem Urteil Cube NZG 2010, 17; Lange/Honzen ZEV 2010, 228.

22 OLG Stuttgart (Fn. 21) m. Verw. auf FL OGH v. 7.5.1998, 4 C 376/96, liechtensteinische Entscheidungssammlung 1998, 332.

23 OLG Düsseldorf v. 30.4.2010, 22 U 126/06, ZEV 2010, 528.

AUFsätze

ist, die Rechtsfähigkeit u. a.²⁴ wegen des Verstoßes gegen den deutschen *ordre public* (Art. 6 EGBGB) zu versagen. Diese Rechtsprechung wird von *Stein* aufgegriffen, der im Zusammenhang mit der Auflösung von Hinterziehungsstiftungen aufgrund der zivilrechtlichen Nichtanerkennung der Stiftung eine ggf. doppelte Schenkungsteuerpflicht (Übertragung auf die Stiftung einerseits, Rückübertragung bei Auflösung andererseits) vermeiden will.²⁵

■ **Hinweis:** Diese Strategie ist allenfalls bei der von *Stein* behandelten Abwehrberatung empfehlenswert. Solange man noch im Stadium der Nacherklärung ist und auch Gründe dafür sprechen, dass es schenkungsteuerlich zu einer Übertragung auf die Stiftung gekommen ist, sollte man die Möglichkeit einer schenkungsteuerbaren Übertragung von Vermögen auf die Stiftung nicht von der Nacherklärung ausschließen, um die Straffreiheit nicht zu gefährden (s. u. 4.).

In der Literatur wurde erhebliche Kritik an den genannten Urteilen geübt.²⁶ Die den Urteilen zugrunde liegenden Sachverhalte können nicht unbesehen auf andere Stiftungsfälle übertragen werden, selbst wenn diese ähnlich gelagert sind. Daher wird man nicht umhin kommen, jeden Einzelfall anhand der Stiftungsstatuten und -beistatuten dahingehend zu prüfen, ob nicht doch die anderen Folgen der Stiftungsgestaltung – i. d. R. Nachfolgeplanung – einen möglichen Hinterziehungszweck in den Hintergrund treten lassen. Dann wird man sich fragen müssen, inwieweit der Prüfungsmaßstab des *ordre public*-Vorbehalts eine zivilrechtliche Nichtanerkennung rechtfertigen kann. Dies ist (verkürzt) dann der Fall, wenn im konkreten Einzelsachverhalt die Anwendung ausländischen Rechts (hier: die Existenz einer Stiftung) „zu einem Ergebnis führt, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts offensichtlich unvereinbar ist“ (Art. 6 EGBGB). Insbesondere bleibt ein Verstoß dann unbeachtlich, wenn es faktisch zu keiner Verletzung des *ordre public* kommt, selbst wenn die ausländische Rechtsnorm abstrakt betrachtet nicht mit den deutschen Rechtswertungen vereinbar wäre.²⁷ In diesem Zusammenhang beeinträchtigt die Anerkennung der zivilrechtlichen Existenz einer bekannten oder bekannt gewordenen Stiftung den deutschen Steueranspruch nicht, da insoweit genügend spezialgesetzliche Regelungen (z. B. § 15 AStG) den deutschen Steueranspruch durchsetzen. Schließlich wird man berücksichtigen müssen, dass insbesondere das Urteil des OLG Düsseldorf vor dem Hintergrund der Durchsetzung eines Pflichtteilsanspruchs gegen Begünstigte der Stiftung ergangen ist, es also auch zivilrechtlich unter-

schiedliche Interessenlagen gab und eine Möglichkeit der Forderungsdurchsetzung nach deutschem Recht bestand – wäre ein Herausgabeanspruch gegen eine nach liechtensteinischem Recht anzuerkennende Stiftung²⁸ nach liechtensteinischem Recht einzufordern, wäre dieser oftmals faktisch nicht durchsetzbar.²⁹

Insbesondere wenn die Stiftungserrichtung aber kaum relevante Folgen hinsichtlich der Nachfolgeplanung zeitigt³⁰, sie offensichtlich als „Hinterziehungsstiftung“ angelegt ist³¹, der Stifter sich in großem Maße Eingriffsrechte vorbehalten hat und ggf. sogar ein Mandatsvertrag besteht, kann die dargestellte Rechtsprechung als zusätzliches Argument dienen, eine schenkungsteuerbare Übertragung von Vermögen auf die Stiftung zu verneinen. Allerdings wird in derartigen Fällen bereits die rein steuerliche Analyse meist dasselbe Auslegungsergebnis ergeben, sodass es auf die zivilrechtliche Komponente aus steuerlicher Sicht nicht ankommt.

3. Ertragsteuerliche Zurechnung der Stiftungserträge

Der BFH hat in einem zum Erbschaftsteuerlichen Übertragungszeitpunkt ergangenen Urteil³² festgehalten, dass dieser Zeitpunkt nicht von der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 AO abhängt. Gleichwohl wird in den meisten Fällen die Zurechnung der Stiftungserträge faktisch denselben Grundsätzen folgen:

(1) Findet eine sofortige Übertragung des Vermögens auf die Stiftung statt (s. o. 2.1) ist regelmäßig nicht nur das zivilrechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum auf die Stiftung übergegangen. Nur in Einzelfällen, z. B. bei Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch, dürften daher hier die Erträge des Vermögens über § 39 AO noch dem Stifter zuzurechnen sein. Allerdings kam es bis zum Inkrafttreten des TIEA zwischen Deutschland und Liechtenstein³³, also bis zum VZ 2009, noch zur Zurechnung des Stiftungs-

28 Zur Unterscheidung zwischen „Anerkennung“ der Stiftung und möglicher Durchbrechung der Abschirmwirkung s. *Jakob/Uhl* IPRax 2012, 451 (452).

29 Vgl. *Lenner/Blum* ZEV 2009, 171 (175) mit dem Hinweis, dass die Tatsache, dass „Ansprüche gegen liechtensteinische Stiftungen in Liechtenstein geltend zu machen“ sind, „unweigerlich zur praktischen Anwendbarkeit des liechtensteinischen Stiftungsrechts“ führt. Die zwischenzeitlich im DBA zwischen Deutschland und Liechtenstein verankerte Beihilfe (Art. 28) dürfte hieran nichts ändern, da diese nur für steuerrechtliche, nicht aber für zivilrechtliche Ansprüche gegen Stiftungen gilt, vgl. *Hardt* in *Wassermeyer*, DBA Liechtenstein, Stand Mai 2014, Art. 28 Rn. 6.

30 Beispiele hierfür könnten sein, dass der Alleinerbe als Zweitbegünstigter in alle Rechte am Stiftungsvermögen eintritt bzw. allgemein, wenn die Erbquoten weitgehend den quotalen Begünstigungen entsprechen und keine weitergehenden Einschränkungen hinsichtlich der Verfügung über das Stiftungsvermögen, wie z. B. jährliche Begünstigungsgrenzen, Zweckbindungen o. Ä., getroffen wurden.

31 Hierzu sind u. E. Indizien, die über die bloße Übertragung von unversteuertem Vermögen hinausgehen erforderlich, z. B. eine Verschleierung des Vermögens vor den künftigen Begünstigten, um diese zeitlebens nicht mit dem Wissen über das Vermögen zu belasten.

32 BFH (Fn. 5).

33 Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung des Fürstentums Liechtenstein über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen v. 2.9.2009, BGBl II 2010, 951.

24 Der im Urteilsachverhalt vorliegenden Stiftung sei bereits aus liechtensteinischer Sicht die Anerkennung zu verweigern gewesen, so die Vermutung des OLG Düsseldorf unter Berufung auf Rechtsprechung des FL OGH. Aufgrund des unabhängig davon angenommenen *ordre public*-Verstoßes war diese Vermutung allerdings nicht entscheidungserheblich.

25 *Stein* BB 2012, 1449.

26 Neben den von *Stein* BB 2012, 1449 (1450, Fn. 13-15) zitierten Quellen sei insbesondere auf *Jakob/Uhl* IPRax 2012, 451, hingewiesen, deren Kommentar zum Urteil des OLG Stuttgart vernichtend ausfällt: „Es ist schlichtweg falsch.“

27 Zur Kontrolle des Anwendungsergebnisses (Auswirkungsregel) vgl. z. B. *Heidel/Hüßtege/Mansel/Noack*, BGB, 2. Aufl. 2011, Art. 6 EGBGB, Rz. 28 f.

AUFsätze

einkommens nach § 15 AStG. Diese Zurechnung entfällt erst ab Gewährleistung eines umfassenden Informationsaustauschs.³⁴

(2) Hat eine Übertragung auf die Stiftung nicht bereits bei Errichtung, sondern erst im Todeszeitpunkt des Stifters stattgefunden (s. o. 2.2), greift bis zum Tod des Stifters – unabhängig von der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums – auch nach Inkrafttreten des TIEA die Zurechnung des Stiftungseinkommens bzw. ab dem VZ 2010 der Stiftungseinkünfte nach § 15 AStG zum Stifter, da insoweit die Voraussetzung des Abs. 6 nicht erfüllt ist. Mit dem Tod des Stifters ist das Vermögen dann aber den Nachbegünstigten rechtlich und tatsächlich entzogen, sodass eine Zurechnung nach § 15 Abs. 6 AStG ab diesem Zeitpunkt unterbleibt.

(3) Wird die Existenz der Stiftung nicht anerkannt, bedeutet dies für ertragsteuerliche Zwecke u. E. nicht unbedingt, dass die Erträge dem Stifter bzw. den Begünstigten zugerechnet werden. Sofern kollisionsrechtlich der Zugriff auf das Stiftungsvermögen faktisch ausgeschlossen bzw. auf die laut Statuten/Beistatuten vorgesehenen Begünstigungen begrenzt ist, spricht viel dafür, die Stiftung als wirtschaftlichen Eigentümer i. S. des § 39 AO anzusehen, dem dann auch die Erträge des Vermögens zuzurechnen sind.³⁵

4. Steuerliche Pflichten der Betroffenen

Insbesondere im Rahmen von Nacherklärungen, die oftmals erst nach dem Tod des Stifters durchgeführt werden³⁶, ist es entscheidend festzustellen, wen steuerliche Melde- und Erklärungs Pflichten treffen. Diese Feststellung wird durch die nicht eindeutige Rechtslage, in vielen Fällen zusätzlich aber auch durch die Interessengegensätze der Beteiligten, verkompliziert. Lässt sich nicht eindeutig feststellen, wie ein bestimmter Sachverhalt steuerlich zu würdigen ist, bieten sich in manchen Fällen „widerstreitende Nacherklärungen“ an, bei denen man sich erst im Veranlagungs- bzw. spätestens im Rechtsbehelfsverfahren mit der Finanzverwaltung auf eine konkrete Behandlung einigt.

4.1 Stifter und dessen Erben

Hinsichtlich der Übertragung des Vermögens auf die Stiftung ist, je nach Zeitpunkt der Übertragung, von einem nach § 7 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 8 oder § 3 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG erbschaft- und schenkungsteuerbaren Vorgang auszugehen. Insoweit trifft eine Anzeigepflicht nach § 30 Abs. 2 ErbStG zunächst den Stifter als Schenker, sofern die Schenkung zu seinen Lebzeiten ausgeführt wurde. Diese geht allerdings nicht auf die Erben über, sodass diese auch bei Kenntnis über den Vermögensübergang keine Anzeigepflicht treffen kann³⁷, auch eine Berichtigungspflicht nach § 154 AO

kommt insoweit nicht in Betracht. Ist es jedoch nie zur Übertragung des Vermögens auf die Stiftung gekommen (s. o. 2.3), so sind die Erben insoweit verpflichtet, das „Stiftungsvermögen“, das dann Teil der Erbmasse ist, als Teil des auf sie übergegangenen (vererbten) Vermögens zu erklären.

■ **Hinweis:** Zusätzlich hat der Stifter, sofern ihm – unabhängig von einer schenkungsteuerlichen Übertragung des Vermögens – die Erträge des Stiftungsvermögens zuzurechnen sind (s. o. 3.) diese Erträge³⁸ in seiner Einkommensteuererklärung zu deklarieren. Ist dies nicht erfolgt, trifft die Erben als Rechtsnachfolger allerdings, sobald sie von einer Unrichtigkeit vergangener Steuererklärungen Kenntnis erhalten, eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO, sodass sie eigenständig zur Nacherklärung der vom Stifter nicht deklarierten Erträge verpflichtet sind (§ 153 Abs. 1 S. 2 AO).³⁹ Sofern den Erben Erträge des Stiftungsvermögens auch nach dem Tod des Stifters zuzurechnen sind⁴⁰, sind sie insoweit selbstverständlich in eigener Person erklärungs pflichtig.

4.2 Stiftung bzw. Stiftungsrat

Die Stiftung (vertreten durch den Stiftungsrat) trifft eine Erklärungs pflicht allenfalls als Erwerber des Vermögens. Hierbei ist sie nur insoweit melde- bzw. nach Aufforderung der Finanzverwaltung erklärungs pflichtig, als erbschaft- und schenkungsteuerlich eine Übertragung auf die Stiftung stattgefunden hat. In diesem Fall muss die Stiftung nach § 30 Abs. 1 ErbStG innerhalb von drei Monaten nach Kenntnis des Erwerbs eine entsprechende Anzeige beim zuständigen⁴¹ Erbschaftsteuerfinanzamt einreichen. Die Schwierigkeit besteht darin, den Zeitpunkt der Anzeigepflicht zu bestimmen, sofern nicht klar ist, ob das Vermögen bereits bei der zivilrechtlichen Übertragung oder erst bei Tod des Stifters übergegangen ist. Ist die Stiftung dauerhaft transparent geblieben, trifft die Stiftung bzw. den Stiftungsrat keinerlei Anzeige- oder Erklärungs pflicht. Insbesondere bestehen im Bereich der Ertragsteuern keine Pflichten, Erklärungen abzugeben.

4.3 Begünstigte

Die Begünstigten sind zwar häufig, aber keineswegs immer, dieselben Personen, die auch Erben des Stifters/Erblasers sind. Insbesondere wenn der Kreis der Begünstigten vom Kreis der Erben abweicht, ist aufgrund der Interessenkonflikte zwischen den Beteiligten⁴² auch die Ermittlung der steuerlichen Anzeige- und Erklärungs pflichten von besonderer Brisanz. Begünstigte, die nicht gleichzeitig Erben sind, haben regelmäßig nur die tatsächlich von der Stiftung erhal-

34 Wenz/Linn in Haase, AStG, 2. Aufl. 2013, § 15 Rz. 142.

35 Vgl. zur steuerlichen Unbeachtlichkeit der möglichen zivilrechtlichen Nichtanerkennung einer schweizerischen Gesellschaft mit Verwaltungssitz bzw. Ort der Geschäftsleitung in Deutschland aufgrund des Trabrennbahn-Urteils (BGH v. 27.10.2008, II ZR 158/06, DStR 2009, 59) z. B. BFH v. 8.9.2010, I R 6/09, BStBl II 2013, 186, DStRE 2011, 94.

36 In vielen Fällen lässt der Stifter die nachrangigen Begünstigten und die Erben von dem auf die Stiftung übertragenen Vermögen bewusst im Unwissen.

37 Jülicher (Fn. 19), § 30 Rz. 22.

38 Mit „Erträge“ sind insoweit sowohl die direkt über § 39 AO zugerechneten Erträge als auch das nach § 15 AStG zugerechnete Stiftungseinkommen bzw. die Stiftungseinkünfte gemeint.

39 Vgl. Rätke in Klein, AO, Stand Feb. 2014, § 153 Rn. 6; Cöster in Pahlke/Koenig, AO, Stand Jan. 2009, § 153 Rn. 26.

40 Dies kann z. B. vor Inkrafttreten des TIEA im Rahmen des § 15 AStG erfolgen, sonst bei fortgesetzter Transparenz der Stiftung, s. o. 2.3.

41 Die Zuständigkeit des Finanzamtes richtet sich nach dem Wohnsitz des Stifters, § 35 Abs. 1 S. 1 ErbStG.

42 Anlass für das Verfahren des OLG Düsseldorf (Fn. 23) war insoweit die Klage eines pflichtteilsberechtigten Erben gegen die Begünstigten der Stiftung.

AUFsätze

tenen Mittel (Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, in Einzelfällen erbschaftsteuerbarer Erwerb nach § 7 Nr. 9 ErbStG) zu deklarieren. Hinsichtlich des Vermögensübergangs auf die Stiftung treffen sie keine Pflichten. Vor Inkrafttreten des TIEA kam allerdings zusätzlich noch eine Erklärungspflicht hinsichtlich des nach § 15 AStG zugerechneten Stiftungseinkommens in Betracht.

5. Fazit

Je nach Ausgestaltung der Statuten und Beistatuten der liechtensteinischen Stiftung, des Bestandes eines Mandatsvertrags sowie der tatsächlichen Einflussnahmemöglichkeiten des Stifters auf das Vermögen der Stiftung sind drei Varianten bzw. Zeitpunkte des Übergangs von Vermögen des Stifters auf die liechtensteinische Stiftung denkbar:

- (1) Sofortige Übertragung bei Stiftungserrichtung bzw. Zustiftung (Intransparenz der Stiftung seit Errichtung): steuerpflichtige Übertragung auf die Stiftung bei Errichtung
- (2) Übertragung bei Erstarrung des Stifterwillens (Intransparenz der Stiftung mit dem Tod des Stifters): steuerpflichtige Übertragung auf die Stiftung bei Tod des Stifters

- (3) Keine Übertragung auf die Stiftung (fortwährende Transparenz der Stiftung): steuerpflichtige Übertragung auf die Erben bzw. die Begünstigten der Stiftung bei Tod des Stifters

Gerade die letztgenannte Variante wird in der jüngeren Rechtsprechung sowohl von den Zivil- als auch von den Finanzgerichten vertreten. Insbesondere bei Stiftungen, die im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung stehen, scheint die Rechtsprechung einen wirksamen Vermögensübergang auf die Stiftung nicht akzeptieren zu wollen.

Um die steuerlichen Melde- und Anzeigepflichten der beteiligten Personen zutreffend erfüllen oder nachholen zu können, wird man in der Praxis regelmäßig auf eine genaue Prüfung der Statuten und Beistatuten sowie der tatsächlichen Verhältnisse, insbesondere des Einflusses des Stifters auf das Stiftungsvermögen, nicht verzichten können. Diese Analyse wird durch die nicht eindeutige Rechtslage, in vielen Fällen zusätzlich aber auch durch die Interessengegensätze der Beteiligten, verkompliziert. Lässt sich nicht eindeutig feststellen, wie ein bestimmter Sachverhalt steuerlich zu würdigen ist, bieten sich in manchen Fällen „widerstreitende Nach-erklärungen“ an, bei denen man sich erst im Veranlagungs- bzw. spätestens im Rechtsbehelfsverfahren mit der Finanzverwaltung auf eine konkrete Behandlung einigt.