

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Topthema

Der Begriff der „finanziellen Verbindung“ nach § 9 Abs 4 KStG

Steueralltag

Selbstanzeige, aber wie?

Unternehmenssteuerrecht

Vorsteuerkorrektur durch Einführung
der 10% Grenze nötig?

VwGH: Abkehr von der „Opfertheorie“

Europa & Steuern

EuGH-Urteil in der Rechtssache D

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

Mitversicherung von Angehörigen

Infocenter WKO

Versetzung

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
OKTOBER 2005

08

433 – 488

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl

WKO
WIRTSCHAFTSKAMMEREINIGUNG

Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

Österreichische Privatstiftung und deutsche Zurechnungs- besteuerung

In Fachkreisen kursiert schon länger die nicht ganz ernst gemeinte Aufforderung an österreichische Stifter, man solle doch den deutschen Finanzminister als Begünstigten einer österreichischen Familien-Privatstiftung einsetzen, um ihn die Problematik des § 15 dAStG in der eigenen Brieftasche spüren zu lassen. § 15 des deutschen Außensteuergesetzes (dAStG) sieht nämlich eine Zurechnungsbesteuerung bei Familienstiftungen vor, die auch im Hinblick für österreichische Privatstiftungen schlagend wird: § 15 dAStG führt dazu, dass das Einkommen einer österreichischen Familien-Privatstiftung unabhängig von einer tatsächlichen Ausschüttung dem in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter voll bzw – subsidiär – den Bezugs- oder Anfallsberechtigten anteilmäßig zugerechnet wird. Die verfassungs-, abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Problematik dieser Zurechnungsbesteuerung stößt auch auf zunehmende Aufmerksamkeit in der Fachwelt und wurde unlängst auch dem österreichischen Fachsenat für Steuerrecht zur Kenntnis gebracht.¹⁾ Der folgende Beitrag soll diese Problembereiche kurz durchleuchten.

GEORG KOFLER / ERNST MARSCHNER

A. ECKPUNKTE DER DEUTSCHEN ZURECHNUNGSBESTEUERUNG BEI FAMILIENSTIFTUNGEN

1. DURCHBRECHUNG DER ABSCHIRMWIRKUNG

Die österreichische Privatstiftung unterliegt in Deutschland nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wenn sie in Deutschland weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung hat (§§ 10 f dAO iVm § 2 Nr 1, 8 dKStG). Vielmehr ist die österreichische Privatstiftung in Deutschland mit ihren deutschen Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§§ 2 Nr 1, 8 dKStG iVm § 49 dEStG). Da Stiftungen auch im deutschen Steuerrecht als eigenständige Steuersubjekte behandelt werden,²⁾ kommt österreichischen Privatstiftungen im Hinblick auf die deutsche Besteuerung grundsätzlich eine Abschottungs- bzw Abschirmwirkung zu.³⁾ Eine Besteuerung der Begünstigten in Deutschland wäre also grundsätzlich nur insoweit möglich, als diese in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind und Zuwendungen der österreichischen Privatstiftung erhalten.

Die Abschottungs- bzw Abschirmwirkung österreichischer Privatstiftungen wird aber in gewissen Fällen durch die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG durchbrochen.⁴⁾ Nach dieser Bestimmung werden „Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, [...] dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen,

die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet“.⁵⁾ Die Zurechnung gemäß § 15 Abs 1 dAStG ist dabei wegen des

Univ.-Ass. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU) ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes-Kepler-Universität Linz; MMag. *Ernst Marschner*, LL.M. ist Steuerberater und Senior Tax Manager bei Ernst & Young; Herrn Dr. *Roland Rief* danken wir für die kritische Durchsicht und die Diskussion des Manuskripts.

1) Siehe SWK 2004, T 3.

2) Siehe nur *Knörzer*, SWI 2003, 17 ff mwN.

3) Siehe etwa *Wachter*, DStR 2000, 1045.

4) Die Qualifikation als Stiftung für Zwecke des § 15 dAStG hängt davon ab, ob ein aus deutscher Sicht ausländisches Rechtsgebilde nach seiner inneren und äußeren rechtlichen Ausgestaltung mit einer Stiftung deutschen Rechts vergleichbar ist (BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm *Maier*). Nach §§ 80 ff dBGB ist Stiftung eine mit Rechtsfähigkeit ausgestattete, nicht verbandsmäßig organisierte Einrichtung, die einen vom Stifter bestimmten Zweck mit Hilfe eines dazu gewidmeten Vermögens dauernd fördern soll. Vor diesem Hintergrund ist daher unbestritten, dass eine österreichische Privatstiftung der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG unterliegen kann; so zB EAS 1591 = SWI 2000, 100; weiters *Wassermeyer*, SWI 1994, 281 f; *Hopff/Gaigg*, SWI 1999, 403 ff; *Wachter*, DStR 2000, 1037 ff; *Hosp/Hepberger*, SWI 2004, 492 ff.

5) Zu den vielfältigen und größtenteils ungeklärten Fragen der Zurechnungsbesteuerung siehe ausf *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15. Seit dem Entfall der Vermögensteuer in Deutschland ab 1. 1. 1997 läuft die Zurechnung für vermögenssteuerliche Zwecke ins Leere (BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91, BStBl 1995 II 655; siehe auch *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 4.1, 20). Eine Zurechnung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 15 Abs 2 2. Satz AStG) oder Gewerbebeitragssteuer ist in § 15 AStG nicht vorgesehen; siehe auch *Hosp/Hepberger*. Die Auswirkungen der deutschen Zurechnungsbesteuerung auf die laufende Besteuerung der österreichischen Privatstiftung – Rechtslage und Gestaltungsalternativen, SWI 2004, 496; *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 20.

sen lex-specialis-Charakters einer Zuwendungsbesteuerung vorrangig.⁶⁾

2. TATBESTAND UND RECHTSFOLGE DES § 15 dAStG

Die Eckpunkte des § 15 dAStG lassen sich kurz folgendermaßen charakterisieren:

- Die Hinzurechnungspflicht nach § 15 dAStG knüpft dem Grunde nach an stiftungsspezifische Merkmale (Stifter, Anfalls- und Bezugsberechtigte) an. Die Zurechnung setzt voraus, dass der oder die Zurechnungsempfänger im Zeitpunkt der Zurechnung⁷⁾ unbeschränkt steuerpflichtig sind.⁸⁾ Sie erfolgt auf Grund einer Rangfolge in § 15 Abs 1 dAStG, bei der die jeweils höhere Ebene eine Zurechnung auf einer niedrigeren Ebene ausschließt: Primärer Zurechnungsempfänger ist der Stifter,⁹⁾ subsidiäre Zurechnungsempfänger sind Bezugs-¹⁰⁾ und Anfallsberechtigte¹¹⁾ gleichermaßen;¹²⁾ bezogen auf österreichische Privatstiftungen sind damit Begünstigte und Letztbegünstigte erfasst.¹³⁾
- § 15 Abs 2 dAStG definiert Familienstiftungen als Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Für die Frage, ob eine Stiftung Familiencharakter hat, wird somit typisierend auf die Anfalls- und Bezugsberechtigungen abgestellt (§ 15 Abs 2). Hierbei ist auf den gesamten begünstigten Personenkreis ohne Rücksicht darauf abzustellen, ob seine Mitglieder unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind. Für die Erfüllung der 50%-Grenze ist die Bezugs- bzw Anfallsberechtigung maßgeblich,¹⁴⁾ nicht jedoch das Einkommen der Stiftung.¹⁵⁾ Nach der Regelungstechnik des § 15 dAStG sind allerdings auch nicht familienzugehörige Begünstigte Zurechnungsempfänger, sofern insgesamt eine Familienstiftung vorliegt.¹⁶⁾
- Gegenstand der Zurechnung sind nicht die Einkünfte, sondern das Einkommen (§ 8 dKStG), das die Stiftung erzielen würde, wenn sie im Inland unbeschränkt steuerpflichtig wäre, also jenes Einkommen, das sich bei „unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung“ in Deutschland ergeben würde.¹⁷⁾ Das Stiftungseinkommen wird als Ganzes ermittelt und den Zurechnungsempfängern entweder voll oder „entsprechend ihrem Anteil“, dh nach Maßgabe der Anfalls- und Bezugsberechtigungen, zugerechnet und erhöht bei diesen den um die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen verminderten Gesamtbetrag der Einkünfte.¹⁸⁾ Der Zurechnungsempfänger kann die von der ausländischen Stiftung erhobenen Steuern auf seine inländische Einkommensteuer- bzw Körperschaftsteuerschuld anrechnen.¹⁹⁾ § 15 dAStG führt aber auch dazu, dass die realen Übertragungsvorgänge zwischen Stiftung und Bezugs- bzw Anfallsberechtigten steuerlich außer Ansatz bleiben, soweit sie sich auf besteuertes Einkommen beziehen: Soweit der Zuwendungsempfänger tatsächlich Zuwendungen erhalten hat, verdrängt die Zurechnungs-

besteuerung die Besteuerung der tatsächlichen Auskehrungen nach § 22 Nr 1 dEStG.²⁰⁾

- Schließlich kommt es für die Anwendung des § 15 dAStG nicht konkret auf eine missbräuchliche Rechtsgestaltung an. Obwohl dieser Vorschrift ein entsprechendes gesetzgeberisches Motiv zu Grunde liegt,²¹⁾ bedeutet dies nach einhelliger Rechtsprechung nicht, dass sie nur solche ausländischen Familienstiftungen erfasst, die vom jeweiligen Stifter in der Absicht der Umgehung der
-
- 6) BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727.
 - 7) *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 28; BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; weiters *Hosp/Hepberger*, SWI 2004, 496.
 - 8) § 15 Abs 1, Abs 5 iVm § 5 AStG.
 - 9) Siehe zB *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 27; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² Rn 11.16. Stifter ist dabei nicht zwingend jene Person, die die Stiftungsurkunde unterzeichnet hat (dazu BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm *Maier*), sondern die Person, für deren Rechnung das Stiftungsgeschäft abgeschlossen worden ist, oder die in der Art des Stifters Vermögen auf die Stiftung überträgt, bzw der das Stiftungsgeschäft bei wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen ist (BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm *Maier*; *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 27, 64; *Runge in Brezang et al*, Außensteuerrecht § 15 AStG Rz 13).
 - 10) Nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung ist unter Bezugsberechtigtem eine Person zu verstehen, „die nach der Satzung der Familienstiftung in der Gegenwart oder Zukunft Vermögensvorteile aus der Stiftung erhält oder erhalten wird oder bei der nach der Satzung damit gerechnet werden kann, dass sie Vermögensvorteile erhalten wird“; Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.2.1; siehe auch *Hosp/Hepberger*, SWI 2004, 494.
 - 11) Anfallsberechtigt ist, wem Vermögen der Stiftung zufallen soll, insbesondere bei Auflösung, Zweckerreichung oder einer sonstigen satzungsgemäß zu treffenden Verfügung über das Stiftungsvermögen. Die deutsche Finanzverwaltung sieht als anfallsberechtigt jene Personen an, die die Übertragung des Stiftungsvermögens rechtlich verlangen oder tatsächlich bewirken können; Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.2.1; ähnlich BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm *Maier*; kritisch dazu und einen Rechtsanspruch fordernd *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 35; ähnlich *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² Rn 11.23.
 - 12) Eine vorrangige Zurechnung des Vermögens entweder bei den Bezugsberechtigten oder bei den Anfallsberechtigten sieht das Gesetz nach seinem Wortlaut nicht vor; siehe BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm *Maier*; kritisch dazu *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 42 f; aA *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253 (259) (Bezugs- vor Anfallsberechtigten).
 - 13) EAS 1591 = SWI 2000, 100.
 - 14) BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; ebenso Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.2.2.
 - 15) Ausführlich *Hosp/Hepberger*, SWI 2004, 495; *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 66.
 - 16) Kritisch dazu *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 72; diesem folgend *Hosp/Hepberger*, SWI 2004, 496.
 - 17) BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; ebenso Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.1.1.; zum Abzug von Sonderausgaben siehe zB *Wachter*, DStR 2000, 1046.
 - 18) BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388.
 - 19) § 15 Abs 5 iVm § 12 dAStG, § 34 c dEStG und § 26 dKStG.
 - 20) BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727; siehe auch *Wassermeyer*, SWI 1994, 283.
 - 21) Dazu zB *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 10.

deutschen Steuergesetze gegründet wurden.²²⁾ § 15 dAStG findet nämlich losgelöst von der – § 22 BAO vergleichbaren – allgemeinen Missbrauchsvorschrift des § 42 dAO Anwendung. Unter § 15 dAStG sind deshalb unabhängig von den bei der Gründung verfolgten Absichten alle ausländischen Rechtsgebilde zu subsumieren, die die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs 2 AStG erfüllen.²³⁾

B. VERFASSUNGSRECHTLICHE BEDENKEN IN DEUTSCHLAND

Gegen § 15 dAStG wurden wiederholt verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht, insb weil er diskriminiere und damit im Hinblick auf den Gleichheitssatz des Art 3 Abs 1 dGG problematisch sei, gegen den Schutz der Ehe und Familie nach Art 6 dGG und die Eigentumsfreiheit gemäß Art 14 dGG verstoße und inländische Bezugsberechtigte ohne Rücksicht auf ihre steuerliche Leistungsfähigkeit erfasse.²⁴⁾ Der BFH hat allerdings bereits in mehreren Urteilen zur Verfassungskonformität des § 15 dAStG Stellung genommen und bisher die bestehenden Bedenken einzelfallbezogen und grundsätzlich nicht geteilt,²⁵⁾ und zwar sowohl für die Zurechnung zum unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter,²⁶⁾ selbst wenn die Erträge einem Bezugsberechtigten zustehen, die Zurechnung zum eindeutig bestimmten Bezugsberechtigten,²⁷⁾ selbst wenn dieser niemals die Vermögenssubstanz erlangen kann,²⁸⁾ sowie die Zurechnung zum Anfallsberechtigten, selbst wenn die Anfallsberechtigung aufschiebend – zB mit dem Erreichen eines bestimmten Alters – bedingt ist.²⁹⁾

Eine gebotene verfassungskonforme Auslegung kann aber nach hA eine Reduktion der Gesetzesanwendung begründen, wenn sie sonst über die Herstellung einer leistungsgerechten Besteuerung hinausginge. Einer einschränkenden Auslegung des § 15 dAStG entspricht zB auch, dass Zufallsdestinatäre³⁰⁾ nach hA nicht als Zurechnungsempfänger herangezogen werden.³¹⁾ Ähnliche Überlegungen könnten in Fällen Platz greifen, in denen ein Steuerausländer bereits vor Jahren eine Familienstiftung errichtete und ein bezugsberechtigter Familienangehöriger viele Jahre nach der Gründung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wird, zumal in einer solchen Situation von einer Steuerflucht keine Rede sein kann.³²⁾

C. ABKOMMENSRECHTLICHE GRENZEN DER ZURECHNUNG NACH § 15 dAStG

1. ANWENDUNG DES ÖSTERREICHISCH-DEUTSCHEN DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS IM RAHMEN DER ZURECHNUNGSBESTEUERUNG

Wird eine österreichische Privatstiftung als Familienstiftung iSd § 15 dAStG qualifiziert, unterliegt sie einerseits der Körperschaftsteuer in Österreich, andererseits wird ihr Einkommen den deutschen Zurechnungsempfängern zugerechnet und bei diesen steuerlich erfasst. Da die österreichische Familienstiftung aber einerseits in Österreich unbeschränkt bzw nach Maßgabe des § 13 KStG beschränkt steuerpflichtig ist und andererseits nach § 15 dAStG in Deutschland eine Einkommenszurechnung zum Stifter bzw den Bezugs- oder Anfallsberechtigten erfolgt, führt die Anwendung des § 15 dAStG regelmäßig zu einer relevanten Doppelbesteuerung.³³⁾ Nach der vom BFH³⁴⁾ gedeckten Ansicht der deutschen Finanzverwaltung³⁵⁾ stehen der „Anwendung [...] der Regelung über Familienstiftungen in § 15 AStG [...] die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA nicht entgegen“.³⁶⁾ Bezogen auf den Fall der österreichischen Privatstiftung zeigt sich somit im Grundsätzlichen, dass trotz aller Bedenken gegen eine Anwendung des § 15 dAStG im Verhältnis zwi-

nungsempfängern zugerechnet und bei diesen steuerlich erfasst. Da die österreichische Familienstiftung aber einerseits in Österreich unbeschränkt bzw nach Maßgabe des § 13 KStG beschränkt steuerpflichtig ist und andererseits nach § 15 dAStG in Deutschland eine Einkommenszurechnung zum Stifter bzw den Bezugs- oder Anfallsberechtigten erfolgt, führt die Anwendung des § 15 dAStG regelmäßig zu einer relevanten Doppelbesteuerung.³³⁾ Nach der vom BFH³⁴⁾ gedeckten Ansicht der deutschen Finanzverwaltung³⁵⁾ stehen der „Anwendung [...] der Regelung über Familienstiftungen in § 15 AStG [...] die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA nicht entgegen“.³⁶⁾ Bezogen auf den Fall der österreichischen Privatstiftung zeigt sich somit im Grundsätzlichen, dass trotz aller Bedenken gegen eine Anwendung des § 15 dAStG im Verhältnis zwi-

- 22) Siehe zB BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727; BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm Maier.
- 23) BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm Maier.
- 24) Dazu etwa Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 15 Anm 10 ff mwN.
- 25) Siehe BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727; BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm Maier.
- 26) BFH 5. 11. 1992, I R 39/92, BFHE 170, 62, BStBl 1993 II 388; zust Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 15 Anm 13.
- 27) BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727.
- 28) BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm Maier.
- 29) Siehe BFH 25. 4. 2001, II R 14/98, IStR 2001, 589 m Anm Maier. Der BFH trat hier dem Argument der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit mit der Verweisung der Betroffenen auf die Vorschriften der § 163 dAO (abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen), § 222 dAO (Stundung) und § 227 dAO (Erlass) entgegen; ähnlich auch Wachter, DStR 2000, 1046. Dieser Verweis auf die „Einzelfallgerechtigkeit“ wurde vom BFH damit begründet, dass ein Verfassungsverstoß zu verneinen sei, wenn bei generalisierenden und typisierenden Steuertatbeständen verfassungsrechtlich nicht mehr vertretbaren Härten durch Billigkeitsmaßnahmen begegnet werden kann (siehe auch BVerfG 5. 4. 1978, 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102, BStBl 1978 II 441; BFH 23. 3. 1998, II R 41/96, BFHE 185, 270, BStBl 1998 II 396). Dass also die Zurechnung grundsätzlich unabhängig davon erfolgt, ob der Zurechnungsempfänger von der Stiftung überhaupt Zuwendungen erhalten hat, ist zwar unter dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedenklich, führt aber nach der Rechtsprechung nicht zur Verfassungswidrigkeit des § 15 dAStG.
- 30) Unter Zufallsdestinatären sind insbesondere Zuwendungsempfänger zu verstehen, denen kein Mitwirkungs- oder Beeinflussungsrecht bei der Stiftung zusteht und die nur einen Anspruch auf Zuwendungen in Fällen der Not haben; siehe zB Schaumburg, Internationales Steuerrecht² Rn 11.15.
- 31) Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.2.1.
- 32) Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 15 Anm 10.
- 33) Dazu auch Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 15 Anm 14.
- 34) BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727.
- 35) Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.1.1 und Tz 20.1.
- 36) Diese Ansicht des dBMF stützt sich auf § 20 dAStG, wonach die „Vorschriften der §§ 7 bis 18 [...] durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt“ werden. § 20 dAStG wird dementsprechend in der deutschen Literatur grundsätzlich auch als verfassungsrechtlich unbedenkliches „Lupenreines Treaty Overriding“ qualifiziert; siehe zB Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 20 Anm 12, 20, 29 mwN; siehe auch Schaumburg, Internationales Steuerrecht² Rn 11.7.

schen Deutschland und Österreich die deutsche Rechtsprechung,³⁷⁾ die deutsche Finanzverwaltung³⁸⁾ und die hA im Schrifttum³⁹⁾ von der Zulässigkeit einer solchen Vorgehensweise ausgehen, die im Wesentlichen auch auf Ebene des österreichisch-deutschen DBA⁴⁰⁾ durch Art 28⁴¹⁾ und das entsprechende Protokoll⁴²⁾ als gestattet angesehen wird.

Es darf aber nicht übersehen werden, dass die österreichische Privatstiftung im deutsch-österreichischen Abkommensverhältnis als in Österreich ansässig zu behandeln ist und auch das dAStG die Stiftung als den Einkünfteerzieler behandelt, zumal lediglich „Einkommen“ dem Zurechnungsempfänger zugerechnet wird. Dementsprechend wäre zwar § 15 dAStG anzuwenden, bei der Besteuerung der zugerechneten Einkünfte aber das DBA zu beachten und die betreffenden Einkünfte sodann lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen. Diese Ansicht ist freilich nicht unumstritten: Während die diesbezüglichen Aussagen der deutschen Finanzverwaltung unklar sind,⁴³⁾ finden sich im Schrifttum gegensätzliche Positionen.⁴⁴⁾ Der BFH hat diese Frage bisher ausdrücklich offen gelassen,⁴⁵⁾ aber auch ausgeführt, dass diesfalls „nur die Einkünfte steuerfrei [sind], die in der Person der ausländischen Familienstiftung [...] steuerfrei gestellt sind“.

Folgt man allerdings diesem zutreffenden Ansatz, sind mehrere Fallvarianten zu unterscheiden: Zunächst wäre bei der Anwendung des DBA Deutschland-Österreich zu prüfen, ob der Bundesrepublik die Besteuerung der von der österreichischen Privatstiftung erzielten Einkünfte durch das DBA Deutschland-Österreich vertraglich untersagt ist. Dies betrifft Einkünfte der österreichischen Privatstiftung, die ausschließlich in Österreich besteuert werden dürfen. Erzielt etwa der Stifter selbst Einkünfte aus in Österreich gelegenen, unbeweglichem Vermögen, so werden diese nach Art 6 iVm Art 23 Abs 1 DBA von der deutschen Besteuerung ausgenommen. Gleiches gilt für Unternehmensgewinne aus einer Betriebsstätte in Österreich (Art 7 iVm Art 23 DBA). Erzielt nun eine österreichische Privatstiftung mit einem deutschen Stifter oder deutschen Begünstigten ebensolche Einkünfte, so können diese demnach wohl von vornherein nicht der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG unterliegen.⁴⁶⁾ § 15 dAStG könnte in einem solchen Fall zwar angewendet werden, bei der Besteuerung der zugerechneten Einkünfte ist aber das Abkommen zu beachten und sind die betreffenden Einkünfte aus in Österreich belegenen unbeweglichem Vermögen oder österreichischen Betriebsstätten in Deutschland lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen. Ungeklärt ist in diesem Zusammenhang aber die Frage, wie in Fällen vorzugehen ist, in dem das Abkommen dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuteilt. Setzt man den obigen Gedanken hier fort, muss man sich zunächst vor Augen halten, dass die österreichische Privatstiftung idR als abkommensrechtlich in Österreich ansässige Person zu qualifizieren ist⁴⁷⁾ und somit Einkünfte, die der Privatstiftung zufließen und für die das DBA dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuteilt, nach der Abkommenslogik bei einer

Zurechnung nach § 15 dAStG nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts in Deutschland erfasst werden dürfen. Dies ist beispielsweise bei Kapitaleinkünften aus einem Drittland und bei österreichischen Kapitaleinkünften (Art 21 DBA),⁴⁸⁾ sowie auch bei Veräußerungsgewinnen aus in- oder ausländischem Kapitalvermögen der Fall (Art 13 Abs 5 DBA).

Unabhängig von direkten Schutzwirkungen des Abkommens ergeben sich auf Ebene des DBA auch weitere Anhaltspunkte für das Eingreifen des Abkommensschutzes. So wurde beispielsweise in einer österreichisch-deutschen Verständigung vom 1. 6. 1994⁴⁹⁾ Einigung darüber erzielt, dass, „[falls] es sich bei dem Stiftungsvermögen um österreichisches Vermögen handelt“, in „besonders gelagerten Fällen (zB ein Begünstigter verlegt seinen Wohnsitz aus Österreich nach Deutschland) im Rahmen eines Verständigungsverfahrens eine Prüfung dahingehend angestellt werden [kann], ob und in welchem Umfang eine Zurechnungsbesteuerung in Deutschland auf der Grundlage der Prinzipien des DBA unterbleiben kann“. Die österreichische Finanzverwaltung hat sich in einem konkreten Fall einer Privatstiftung mit österreichischem Stiftungsvermögen und einer Be-

37) BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727.

38) Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.1.1.

39) Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 20 Anm 12, 20, 29 mwN; ebenso aus österreichischer Sicht Hopf/Gaigg, SWI 1999, 403 ff.

40) BGBl III 2002/182 (im Folgenden: DBA Deutschland-Österreich bzw. DBA).

41) Danach ist der Ansässigkeitsstaat „berechtigt, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Abwehr von Steuerumgehungen anzuwenden, um missbräuchlichen Gestaltungen oder unfärem Steuerwettbewerb zu begegnen“.

42) Das Protokoll zum DBA Deutschland-Österreich, dessen Bestimmungen Bestandteil des Abkommens sind, führt zu Art 28 Abs 2 näher aus: „Eine ‚missbräuchliche Gestaltung‘ ist eine solche, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung in der Absicht der Steuervermeidung findet. Sie liegt in Fällen vor, in denen der gewählte Weg nicht mehr sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder wenn er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. ‚Unfairer Steuerwettbewerb‘ liegt vor, wenn eine Steuerpraxis eines Vertragsstaats in einer Art und Weise gestaltet ist, dass sie im Sinne der einschlägigen Arbeiten in der OECD oder in der Europäischen Union als schädlich eingestuft worden ist.“

43) Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3 ff – Tz 15.1.1.

44) Wie hier zB Wassermeyer, SWI 1994, 282; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 15 Anm 15 ff; Hosp/Hepberger, SWI 2004, 497; siehe auch Blümich/Menck, Außensteuergesetz⁸² § 15 Rn 25; anders wohl Hopf/Gaigg, SWI 1999, 403 ff.

45) BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727.

46) So etwa Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 15 Anm 16; Blümich/Menck, Außensteuergesetz⁸² § 15 Rn 25; Hosp/Hepberger, SWI 2004, 497; siehe in diesem Sinne auch zu einem vormalig geplanten österreichischen AStG Lechner/Stangl in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2002) 158 ff.

47) Ebenso Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG⁶ § 15 Anm 18.

48) Hier kommen die Art 10 und 11 des Abkommens (Dividenden und Zinsen) schon deshalb nicht zur Anwendung, weil die Dividenden- bzw Zinszahlung nicht zwischen Ansässigen der beiden Partnerstaaten erfolgt. Es ist daher in solchen Situationen Art 21 des Abkommens einschlägig.

49) Wiedergegeben in EAS 1591 = SWI 2000, 100.

günstigten, welche ihren Wohnsitz von Österreich nach Deutschland verlegt hatte, eindeutig geäußert und ausgeführt, dass dies geradezu ein Musterbeispiel dafür sei, dass Einkünfte der vom Schutz des DBA erfassten österreichischen Stiftung nicht fiktiv als Einkünfte der Stiftungsbegünstigten erfasst werden.⁵⁰⁾ Abkommensrechtlich wird man daher vor dem Hintergrund des Art 28 DBA die Meinung vertreten müssen, dass eine Einkommenszurechnung nach § 15 dAstG nur im Missbrauchsfall stattfinden darf und damit eine Zurechnung dann nicht vorgenommen werden dürfte, wenn keine Kapitalverlagerung von Deutschland nach Österreich gegeben ist, zumal insofern die Missbrauchsbestimmung des Art 28 DBA die lex posterior zum treaty override des § 20 AstG⁵¹⁾ darstellt. Dem Vernehmen nach folgt das öBMF tendenziell dieser Ansicht, während die deutsche Finanzverwaltung die Auffassung vertritt, dass § 15 dAstG stets angewendet werden könne. Eine Lösung kann also derzeit nur über ein Verständigungsverfahren im Einzelfall erzielt werden.

2. ANRECHNUNG ÖSTERREICHISCHER ZWISCHENSTEUER IM RAHMEN DER DEUTSCHEN ZURECHNUNGSBESTEUERUNG?

Insbesondere wenn man mit der deutschen Finanzverwaltung die Schutzwirkung des Abkommens verneint und damit der hier vertretenen Ansicht nicht folgt, stellt sich im Rahmen der deutschen Zurechnungsbesteuerung die Frage, welche österreichische Steuern im Falle einer typischen, unter § 13 KStG fallenden österreichischen Familienstiftung⁵²⁾ auf die deutsche Einkommensteuer nach § 15 Abs 5 iVm § 12 dAstG, § 34 c dEstG und § 26 dKStG angerechnet werden können. Schnittstellen zwischen österreichischer Besteuerung und deutscher Zurechnungsbesteuerung bestehen einige,⁵³⁾ wobei sich die Frage der Steueranrechnung insbesondere bei jenen Sachverhalten stellt, die in Österreich die 12,5%igen Zwischensteuer nach § 22 Abs 2 KStG auslösen; dies ist im Wesentlichen bei Zinserträgen⁵⁴⁾ und Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EstG⁵⁵⁾ der Fall (§ 13 Abs 3 KStG).

Während nämlich die 25%ige „normale“ Körperschaftsteuer zB auf Spekulationsgewinne und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung⁵⁶⁾ „endgültig“ und damit in Deutschland uE unzweifelhaft anzurechnen ist, wird die 12,5%-Zwischensteuer unter bestimmten Voraussetzungen nicht festgesetzt oder erstattet: Soweit die Privatstiftung Zuwendungen tätigt, wird die Bemessungsgrundlage der Zwischensteuer reduziert; übersteigen die Zuwendungen die zwischensteuerliche Bemessungsgrundlage, wird in der Vergangenheit bezahlte Zwischensteuer der Privatstiftung erstattet (§ 24 Abs 5 KStG). Voraussetzung für die Entlastung von der Zwischensteuer ist jedoch, dass von der Zuwendung KESt einbehalten und keine Entlastung gemäß DBA durchgeführt wurde (§ 13 Abs 3 KStG).⁵⁷⁾ Der Zuwendungsempfänger in Deutschland hat das Recht, die österreichische Kapitalertragsteuer von 25% auf 15% zu reduzieren.⁵⁸⁾ Wenn eine Entlastung gemäß DBA

durchgeführt wird, bleibt die Zwischensteuer trotz erfolgter Zuwendungen in der Privatstiftung „hängen“.⁵⁹⁾

UE ist die österreichische Zwischensteuer in jedem Fall auf die deutsche Einkommensteuer im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung anrechenbar, zumal der deutsche Gesetzgeber bei der Privatstiftung auf der primären Ebene der Besteuerung der Körperschaft ansetzt.⁶⁰⁾ Wird die Zwischensteuer wegen eines DBA-Entlastungsverzichts des deutschen Zuwendungsempfängers auf tatsächliche Zuwendungen nachfolgend der österreichischen Privatstiftung erstattet,⁶¹⁾ ist der dadurch bewirkte Wegfall der Anrechnungsverpflichtung Deutschlands nach deutschem Recht zu prüfen. Da die Zwischensteuer aber bei – aus österreichischer Sicht – ausländischen Begünstigten als Definitivbesteuerung ausgestaltet ist, hat Deutschland diese Steuer uE auch anzurechnen und darf diese nicht als „wirtschaftliche Vorauszah-

50) EAS 1591 = SWI 2000, 100.

51) Eingefügt durch das dStÄndG 1992, dBGBI I 1992, 297.

52) Die typische österreichische Familienstiftung hat ihr Vermögen zur Hälfte in Unternehmensbeteiligungen und je zu einem Viertel in Immobilien und Wertpapiere veranlagt; nach einer Schätzung des Verbandes österreichischer Privatstiftungen (siehe SWK 2004, T 122) haben die Ende 2003 existierenden 2.500 Privatstiftungen über ein Vermögen von etwa € 25 bis 30 Mrd verfügt.

53) Die Ansicht des BMF vom 20. 1. 1997, EAS 1000, ist aufgrund mehrerer steuerlicher Änderungen überholt.

54) Ebenso die steuerpflichtigen Ausschüttungen bzw ausschüttungsgleichen Erträge aus Investmentfonds.

55) Gem § 31 EstG iVm § 13 Abs 3 Z 2 KStG unterliegen Veräußerungsgewinne von Beteiligungen, an denen die Privatstiftung mit zumindest 1% beteiligt ist, der Zwischenbesteuerung iHv 12,5%. Wird die Beteiligung innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr (bei unentgeltlicher Zuwendung durch den Stifter wird dessen Besitzzeit mitgerechnet) veräußert, unterliegt der Veräußerungsgewinn gem § 30 EstG der „normalen“ Körperschaftsteuer iHv 25%.

56) Soweit sich aufgrund der Zurechnungsbesteuerung ein Doppelbesteuerungsproblem ergibt, zumal Einkünfte aus Liegenschaften abkommensmäßig idR ausschließlich im Belegenheitsstaat besteuert werden.

57) Vgl zur Nichtfestsetzung der Zwischensteuer § 13 Abs 3 KStG letzter Halbsatz sowie zur Erstattung den durch das AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 geänderten § 24 Abs 5 Z 4 KStG.

58) Die neue DBA-Entlastungsverordnung, BGBl III 2005/92, in Kraft seit 1. 7. 2005, erlaubt unter gewissen Voraussetzungen die Entlastung von der KESt bereits bei Auszahlung der Zuwendung durch die Privatstiftung; zur Entlastung vor dem 1. 7. 2005 vgl EstR 200 = Rz 8023.

59) Zu den innerstaatlichen und europarechtlichen Bedenken gegen diese Bestimmungen vgl Lang, JBl 2003, 802, sowie Huber/Ludwig, ecoloex 2003, 194.

60) Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen iSd § 31 EstG kann jedenfalls um ein Jahr aufgeschoben werden (§ 13 Abs 4 KStG). Hinsichtlich der Anrechnung der darauf entfallenden Zwischensteuer auf die deutsche Einkommensteuer im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung ist jedoch problematisch, dass die Steuerlast in Österreich aufgrund des Aufschubs der Besteuerung in einer anderen Besteuerungsperiode anfällt als die deutsche Einkommensteuer. Zur Optimierung sowohl der steuerlichen Situation der Privatstiftung als auch des deutschen Zurechnungsempfängers könnte es vorteilhaft sein, dass die Privatstiftung auf das Wahlrecht des Besteuerungsaufschubs verzichtet.

61) Dies ist dann der Fall, wenn inländische Begünstigte Zuwendungen erhalten oder deutsche Zuwendungsempfänger auf eine Entlastung gemäß DBA verzichten. Im Fall der Auflösung der Privatstiftung erhält die Privatstiftung jedenfalls gem § 24 Abs 5 Z 6 KStG die gesamte aufgeschobene Zwischensteuer zurück.

lung“ auf eine spätere Kapitalertragsteuer qualifizieren. Offen, uE aber zu bejahen, ist die Frage, ob Deutschland auch die österreichische Kapitalertragsteuerbelastung auf Zuwendungen anzurechnen hat; dies trifft uE jedenfalls auf die 15%ige Quellensteuer zu, welche nach Art 10 DBA Österreich zusteht; umfasst aber wohl gegebenenfalls auch die restlichen 10%.⁶²⁾ Da Deutschland die steuerliche Abschirmwirkung einer österreichischen Familienstiftung ignoriert und statt den Zuwendungen das gesamte Einkommen der Privatstiftung beim deutschen Zurechnungsempfänger besteuert, muss Deutschland uE auch die gesamte österreichische Ertragsteuerbelastung auf dieses Einkommen der Privatstiftung anrechnen. Dadurch kann freilich ein „Timingproblem“ insofern entstehen, als Deutschland im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung das Einkommen der Privatstiftung in der Entstehungsperiode erfasst, die österreichische Kapitalertragsteuer jedoch erst im möglicherweise späteren Zeitpunkt der Zuwendung anfällt und gerade diese Zuwendung – nach erfolgter Zurechnungsbesteuerung – in Deutschland steuerfrei gehalten wird.⁶³⁾,⁶⁴⁾

D. GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE BEDENKEN

Gegen die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG bestehen erhebliche gemeinschaftsrechtliche Bedenken, insb im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 ff EG.⁶⁵⁾ Gerade in jüngerer Zeit ist diese Bestimmung auch durch ein entsprechendes Vorgehen der Europäischen Kommission gegen Deutschland in den Blickpunkt des Gemeinschaftsrechts gerückt. Nach Ansicht der Kommission steht § 15 dAStG im Verdacht, eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu begründen, womit sich die Kommission im Ergebnis den bereits bisher bestehenden Bedenken anschließt.⁶⁶⁾

Diese Zweifel an der Gemeinschaftskonformität des § 15 dAStG bestehen uE zu Recht: Art 56 EG garantiert den freien Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und findet auch auf die Errichtung einer Familienstiftung sowohl durch einen Steuerinländer wie auch durch einen Steuerausländer sowie auf die laufende Besteuerung als unmittelbar aus der Stiftungserrichtung folgenden Kapitalverkehrsvorgang Anwendung.⁶⁷⁾ Vor diesem Hintergrund dürfte es auch weitgehend unbestritten sein, dass § 15 dAStG eine grundsätzlich nach Art 56 EG verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, auf die sich sowohl der Stifter, aber auch die Begünstigten und ggf die Stiftung selbst berufen können.⁶⁸⁾ Es ist nämlich offensichtlich, dass es die Zurechnungsbesteuerung für deutsche Stifter oder im Falle deutscher Begünstigter weniger attraktiv macht, österreichische Privatstiftungen zu errichten, da durch § 15 dAStG und die Durchbrechung der Abschirmwirkung der Privatstiftung auch bei Anrechnung der österreichischen Steuern in Deutschland nach § 15 Abs 5 AStG jedenfalls der Stundungseffekt entfällt, weshalb auch die Anrechnung österreichischer Körperschaftsteuer oder die Steuerfreiheit tatsächlicher Zuwendungen nichts an

der Feststellung der Diskriminierung zu ändern vermög.⁶⁹⁾ Zudem ist auch nicht gesichert, dass der Zurechnungsempfänger überhaupt jemals Zuwendungen erhalten wird, wodurch ihm eine Steuerlast für Einkommen auferlegt würde, das er nicht erwirtschaftet hat.

Da bei einer deutschen Stiftung keine solche Zurechnungsbesteuerung vorgenommen wird, diskriminiert § 15 dAStG und verstößt damit gegen Art 56 ff EG, sofern keine Rechtfertigung gefunden werden kann. Vor dem Hintergrund der restriktiven Rechtsprechung des EuGH erscheint eine Rechtfertigung – auch nach dem vom EuGH als bloß deklarativ verstandenen Art 58 EG⁷⁰⁾ – allerdings kaum denkbar, wie in der Literatur bereits ausführlich nachgewiesen wurde;⁷¹⁾ dies gilt insb auch für die durch § 15 dAStG angestrebte Bekämpfung der Steuer- und Kapitalflucht, zumal der EuGH dieses Ziel zwar als Allgemeininteresse anerkennt,⁷²⁾ aber nur einzelfallbezogene Vorschriften als verhältnismäßig betrachtet.⁷³⁾ Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die in der verfassungsrechtlichen Diskussion

62) Der Begünstigte wird nur dann nicht eine Entlastung gem DBA durchführen, wenn dadurch der Privatstiftung eine entsprechende Entlastung von der Zwischensteuer zusteht. Ob nun die Zwischensteuer oder eine höhere KESt auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet wird, ist von der Ergebnisauswirkung her im Wesentlichen gleich. Im Zweifel ist dem deutschen Begünstigten zu empfehlen, eine Entlastung gemäß DBA bezüglich der Zuwendung durchzuführen. Die dadurch hängen bleibende Zwischensteuer ist jedenfalls auf die deutsche Einkommensteuer anrechenbar.

63) BFH 2. 2. 1994, I R 66/97, BFHE 173, 404, BStBl 1994 II 727; siehe auch *Wassermeyer*, SWI 1994, 283.

64) Zu möglichen gemeinschaftsrechtlichen Folgerungen für dieses „Timingproblem“ siehe *Cordeuener/Schnitger*, StuW 2006 (in Druck).

65) Aus jüngst *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253 (253 ff); siehe auch *Wassermeyer* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, AStG⁶ § 15 Anm 19.2; *Muszynska/Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 294 ff.

66) Siehe den Bericht von *Kellersmann/Schnitger*, IStR 15/2004, Länderbericht 1.

67) Ebenso *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253 (259). Art 56 EG definiert den Begriff des Kapitalverkehrs zwar nicht, doch hat die Nomenklatur zur Richtlinie 88/361/EWG (ABl L 178/5 [8. 7. 1988]) nach wie vor Hinweiskarakter (siehe zB EuGH 11. 1. 2001, C-464/98, Slg 2001, I-0173, *Stefan* – Tz 5; EuGH 16. 3. 1999, C-222/97, Slg 1999, I-1661, *Trummer und Mayer* – Tz 21). In den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt nach IX B der erwähnten Nomenklatur auch der „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“, wobei der Begriff der „Stiftung“ ausdrücklich erwähnt wird. Siehe dazu auch *Muszynska/Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 296.

68) Siehe auch *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253 (259 f).

69) Ebenso *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253 (259 f).

70) Dazu *G. Kofler*, ÖStZ 2004/1081, 582 (584 mwN).

71) *Muszynska/Tumpel* in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 298 f; *Kellersmann/Schnitger*, IStR 2005, 253 (260 f).

72) EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI* – Tz 26; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft and Hoechst* – Tz 57; EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X and Y* – Tz 61; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002, I-11779, *Lankhorst-Hoborst* – Tz 37.

73) Siehe *Terra/Wattel*, European Tax Law³ (2001) 77; vgl weiters zB EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI* – Tz 26; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Slg 2002, I-11779, *Lankhorst-Hoborst* – Tz 37.

vorgebrachte Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen jedenfalls unzureichend ist, einen Gemeinschaftsrechtsverstoß zu rechtfertigen.⁷⁴⁾

E. RESÜMEE

Die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG findet auch im Hinblick auf österreichische Privatstiftungen statt, sofern die Kriterien dieser Bestimmung erfüllt sind, was bei einer typischen österreichischen Familienstiftung regelmäßig der Fall ist. § 15 dAStG führt – vereinfacht formuliert – dazu, dass das Einkommen der österreichischen Privatstiftung, bei der der Stifter oder seine Angehörigen zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind, unabhängig von einer tatsächlichen Ausschüttung dem in Deutschland unbeschränkt oder erweitert beschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw den Bezugs- oder Anfallsberechtigten anteilmäßig zugerechnet wird. Die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken, insb im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip. Allerdings hat die Rechtsprechung des BFH bislang in allen Konstellationen diese verfassungsrechtlichen Bedenken nicht geteilt. Vielmehr verweist der BFH auf die Herstellung einer Einzelfallgerechtigkeit im Rahmen der § 163 dAO (abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen), § 222 dAO (Stundung) und § 227 dAO (Erläss). Aus abkommensrechtlicher Sicht ist festzustellen, dass nach Ansicht der deutschen und österreichischen Finanzverwaltung das DBA Deutschland-Österreich der Anwendung des § 15 dAStG nicht grundsätzlich entgegensteht. Dies entspricht – wegen des in § 20 dAStG normierten Treaty Override – auch der hA im Schrifttum. Offen ist allerdings auf der tiefer gelagerten Ebene, inwieweit im Rahmen der Zurechnung des Einkommens nach § 15 dAStG das Abkommen zur Anwendung kommt. Hier bestehen starke Anhaltspunkte dafür, eine österreichische Privatstiftung

jedenfalls als abkommensrechtlich in Österreich ansässig zu behandeln und daher jene Einkünfte von einer Besteuerung in Deutschland im Rahmen des § 15 dAStG auszunehmen, die im Abkommen der ausschließlichen Besteuerung in Österreich zugewiesen sind. Darüber hinaus ist die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG uE überhaupt nur dann vom Abkommen gestattet, wenn die Verlagerung von Vermögen aus Deutschland nach Österreich betroffen ist. Diese Überlegung scheint von der österreichischen Finanzverwaltung präferiert zu werden. Gegen die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG bestehen auch erhebliche gemeinschaftsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 ff EG. Es existieren hier kaum Zweifel, dass § 15 dAStG eine verbotene Beschränkung beinhaltet, zumal eine vergleichbare Zurechnungsbesteuerung bei rein innerstaatlichen Sachverhalten nicht zur Anwendung kommt. Die Kommission hat diesbezüglich bereits Verfahrensschritte gegen Deutschland eingeleitet, da auch nach ihrer Ansicht § 15 dAStG im Verdacht steht, eine verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu begründen.

74) Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 53 ff.

SCHLUSSSTRICH

Die Zurechnungsbesteuerung bei Familien-, Privatstiftungen stößt auf erhebliche abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Bedenken.