

Typenvergleich von ausländischen Rechtsgebilden im KStG und StiftEG

Steuerrechtstag 2009

Inhaltsübersicht

1. Grundlegendes zum Typenvergleich

- Feststellung der Steuersubjekteigenschaft
- Methodik des Typenvergleichs
- Durchführung des Typenvergleichs

2. Anwendungsfälle des Typenvergleichs

3. Typenvergleich zur steuerlichen Einordnung von ausländischen Rechtsgebilden als Personen- oder Kapitalgesellschaft

- Kriterien der Vergleichbarkeit
- Zwischenfazit

4. Typenvergleich für ausländische Stiftungen, Vermögensmassen, etc nach dem SchenkMG 2008

- Feststellung der Steuersubjekteigenschaft durch „traditionellen“ Typenvergleich
- Einkünftezurechnung als eigenständiger Prüfungsschritt
- Typenvergleich und SchenkMG 2008
- Kriterien der Vergleichbarkeit

5. Ergebnisse

Das Grundproblem...



Ausland



Österreich

1. Grundlegendes zum Typenvergleich

Feststellung der Steuersubjekteigenschaft (1)

- ESt-pflichtig sind nur natürliche Personen (§ 1 Abs 1 EStG), KSt-pflichtig sind nur Körperschaften (§ 1 Abs 1 KStG).
- **Kernfrage:** Ist das ausländische Rechtsgebilde KSt-Subjekt iSd § 1 KStG?
- **Folgefrage:** Nach welchen Grundsätzen und Kriterien ist dies festzustellen?
- **Ausgangspunkt:** Venezuela-Entscheidung des RFH v 12.2.1930, VI A 899/27¹
 - Es kommt für die steuerliche Behandlung darauf an, ob das ausl Rechtsgebilde nach seinem im Ausland geregelten „**rechtlichen Aufbau und seiner wirtschaftlichen Stellung**“ einer österreichischen Körperschaft entspricht
 - Ziel: Wirtschaftlich gleiche Tatbestände gleich zu besteuern²
- Ausländische Rechtsgebilde sind **nach ihrer Rechtsnatur und nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise** unter die Vorschriften des österreichischen Steuerrechts zu subsumieren³



Feststellung der Steuersubjekteigenschaft (2)

- Es ist somit eine eigenständige Beurteilung aus dem Blickwinkel des österreichischen Steuerrechts erforderlich
- Rechtsformmaßgeblichkeit des § 1 Abs 2 KStG ist nicht auf die österreichischen Rechtsformen eingeengt⁴
- Österreichisches Gesellschaftsrecht ist Vergleichsparameter („zivilrechtliche Weichenstellung“, AktG, GmbHG, VerG, etc)
- Als Vergleichstypen kommen nur solche Rechtsformen in Betracht, die nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit der Rechtsform des ausländischen Rechtsgebildes nach dessen Rechtsordnung vergleichbar sind bzw sein können.⁵
 - Es geht darum „Äpfel mit Äpfeln zu vergleichen und nicht Äpfel mit Birnen“ (zB US-LLC → AG, GmbH, OG, KG)
 - Das ausländische Rechtsgebilde wird mit inländischen Rechtsformen anhand typenspezifischer Merkmale verglichen.
- Die Einordnung als KSt-Subjekt gilt sowohl für die unbeschränkte als auch für die beschränkte Steuerpflicht
 - Frage der Steuersubjekteigenschaft ist immer die vorgelagerte Frage

Methodik des Typenvergleichs (1)

- **Generell-abstrakter Vergleich (Idealtypen-Vergleich)**
 - Es wird auf die allgemein geltenden gesellschaftsrechtlichen Vorgaben abgestellt (Prämisse: Orientierung am Mustergesetz, zB ULLCA)
 - Es wird ein allgemeines gesetzliches Leitbild generiert („Idealtypus“)
- **Individuell-konkreter Vergleich (Realtypen-Vergleich)**
 - Es wird auf das einzelne ausländische Gebilde abgestellt
 - Einordnung des ausländischen Gebildes anhand dessen Gesellschaftsvertrags
- Die ganz hA spricht sich für einen individuell-konkreten Vergleich aus⁶
 - ME überzeugend, weil zivil- und gesellschaftsrechtliche Regelungen vielfach als dispositives Recht ausgestaltet sind (vgl zB §§ 6 Abs 4, 7, 8 GmbHG)⁷
 - Vielfalt an (hybriden) ausländischen Rechtsgebilden erfordert flexible Qualifikationsmethode!
 - Allerdings: Problem der nachträglichen Änderung des Gesellschaftsvertrags

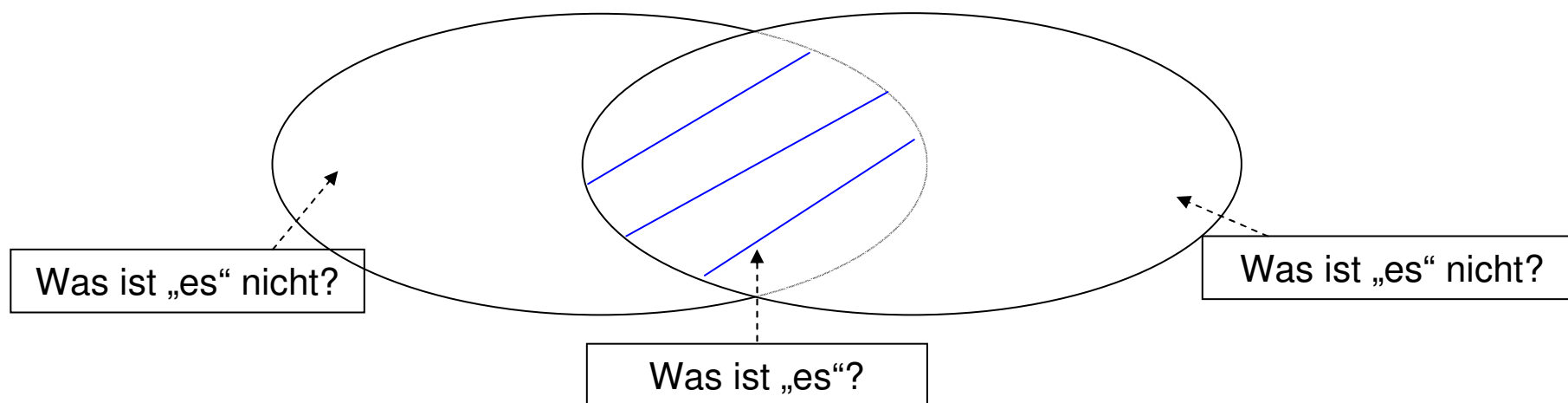


Methodik des Typenvergleichs (2)

- Es erfolgt eine Einzelfallbetrachtung
- Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse

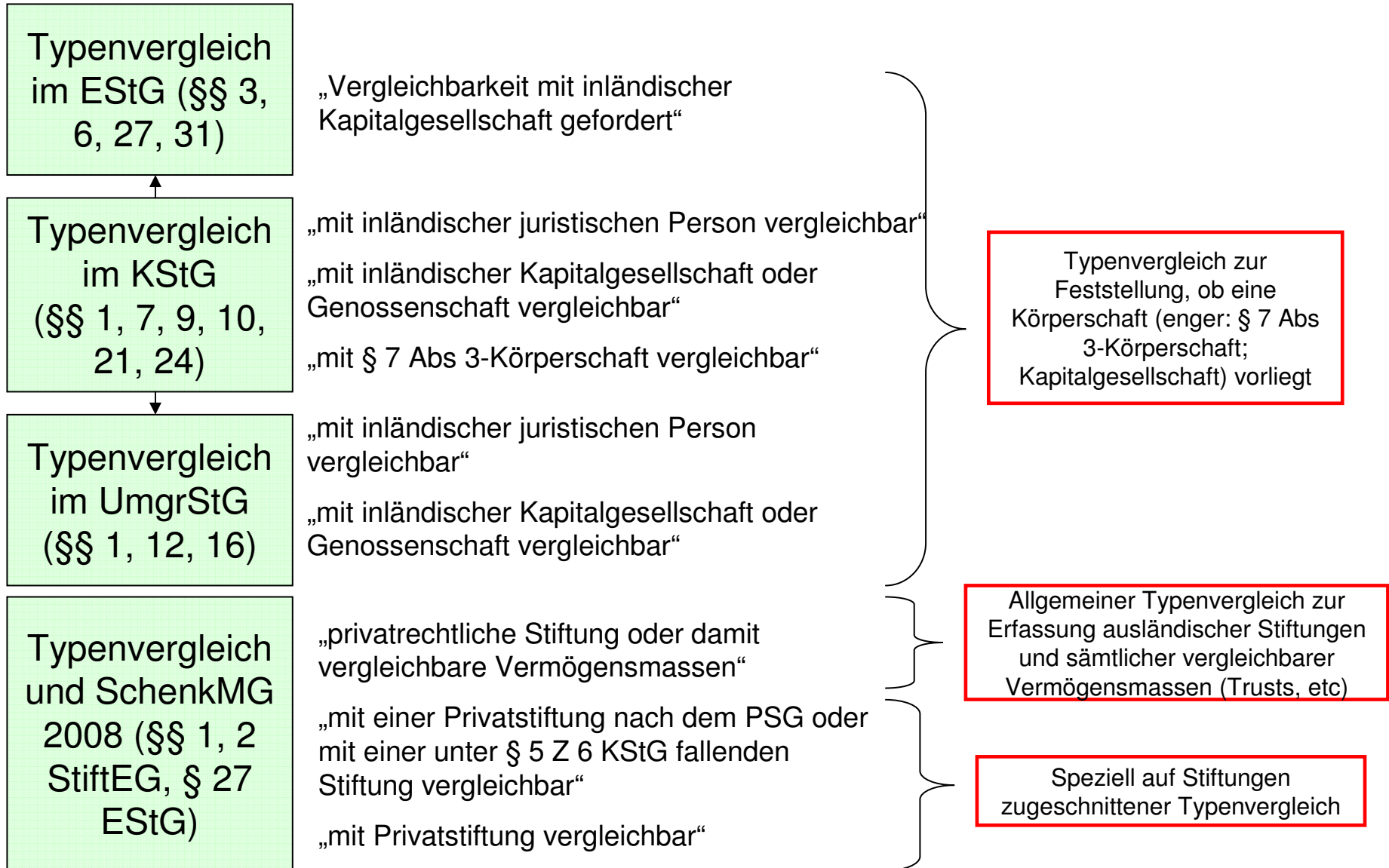
Durchführung des Typenvergleichs

- 1. Schritt:** Analyse des rechtlichen Aufbaus des ausländischen Rechtsgebildes (**Leitfrage:** Wie ist das ausländische Rechtsgebilde gesellschafts- und organisationsrechtlich strukturiert?)
- **2. Schritt:** Heranziehung typenspezifischer Merkmale von inländischen Rechtsformen (**Leitfrage:** Was sind die gesellschaftsrechtlichen Kennzeichen vergleichbarer inländischer Rechtsformen?)
- **3. Schritt:** Vergleich und Schnittmengenbildung



2. Anwendungsfälle des Typenvergleichs

Anwendungsfälle des Typenvergleichs (1)



Anwendungsfälle des Typenvergleichs (2)

§ 1 KStG

- Ausl Rechtsgebilde mit Ort der Geschäftsleitung im Ausland
 - Gesetzliche Anordnung eines Typenvergleichs durch § 1 Abs 3 Z 1 lit a KStG⁹
- Ausl Rechtsgebilde mit Ort der Geschäftsleitung im Inland (= Zuzug)
 - Zuzug aus EU-/EWR-Staat
 - Zuzug aus Gründungstheorie-Staat: Zuzugsstaat hat Rechtsfähigkeit der Gesellschaft jedenfalls anzuerkennen¹⁰; sie ist aufgrund eines Typenvergleichs einzuordnen, bei Bejahung: § 1 Abs 2 Z 1 KStG
 - Zuzug aus Sitztheorie-Staat: Zugezogene Gesellschaft verliert Rechtsfähigkeit, im Einklang mit EuGH 16.12.2008, Rs C-210/06, *Cartesio*; Einordnung durch Typenvergleich, bei Bejahung: § 1 Abs 2 Z 1 KStG
 - Kein Typenvergleich für EU-Gesellschaften iSd Art 2 MTR
 - Zuzug aus Drittstaat
 - Maßgeblichkeit des Zivilrechts führt zum Verlust der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit
 - Folgt man zivilrechtl Maßgeblichkeit nicht,¹¹ ist ein Typenvergleich durchzuführen
 - ➔ Bei Vergleichbarkeit mit inl Körperschaft: § 1 Abs 2 Z 1 KStG
 - ➔ Keine Vergleichbarkeit mit inl Körperschaft: ev § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG
 - Sonderfall des Auseinanderfallens von Ort der Geschäftsleitung und Verwaltungssitz¹²

Anwendungsfälle des Typenvergleichs (3)

§ 7 Abs 3 Ts 1 KStG

- Vergleichbarkeit mit inl Körperschaft, die aufgrund der Rechtsform zur Rechnungslegung verpflichtet ist oder rechnungslegungspfl Gen
- Vergleichbarkeit mit Kapitalgesellschaft, Gen, VVaG, nicht offengelegter Privatstiftung gem § 13 Abs 1 Z 1, Sparkasse

§ 9 Abs 2 Ts 2 KStG

- Vergleichbarkeit mit inl Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

Anwendungsfälle des Typenvergleichs (4)

§ 10 Abs 2 KStG

- **lit a:** Durchführung eines „traditionellen“ Typenvergleichs
- **lit b:** Beteiligungen an anderen ausl Körperschaften iSd Art 2 MTR
 - Aufzählung in Anlage 2 zum EStG ausreichend → Kein Typenvergleich ex lege ableitbar
 - Ansicht der Finanzverwaltung (KStR Rz 551)¹³
 - Einschränkung auf solche, die nach österr Recht als Körperschaften anzusehen sind
 - Qualifikation einer unter Art 2 MTR fallenden Gesellschaft als österr Personengesellschaft führt zur Nichtanwendung des § 10 Abs 2 KStG¹⁴
 - Deckung dieser Auslegung durch den Gesetzeswortlaut?¹⁵
 - KStR Rz 551 vs KStR Rz 110?
 - Rechtfertigung im Lichte des Art 4 Abs 1a MTR?
 - Transparente Behandlung möglich, wenn der Sitzstaat der Muttergesellschaft die später zur Auszahlung gelangenden Dividenden von der Steuer befreit
 - Keine Quellensteuer im Sitzstaat gem Art 5 MTR, nicht stb Entnahme im Quellenstaat
 - Konfliktäres Verhältnis zu § 94a EStG?
 - Vgl EAS 2783: Gewinnausschüttungen einer ö-GmbH an ihre betrieblich tätige slowakische Mutter-K.S (= Personengesellschaft) sind auch auf Grund des § 94a EStG von der öst KEST zu entlasten.

Anwendungsfälle des Typenvergleichs (5)

§ 21 Abs 1 Z 3 KStG

- Vergleichbarkeit mit unter § 7 Abs 3 fallenden Körperschaft

§ 24 Abs 4 KStG

- Vergleichbarkeit mit inländischer Kapitalgesellschaft
 - Beispiel: britische private company limited by shares ist ö-GmbH vergleichbar
 - Wenn Ort der Geschäftsleitung in Ö, dann Mindest-KSt nach § 24 Abs 4 KStG (UFS 11.6.2007, RV/0266-W/07)

Anwendungsfälle des Typenvergleichs (6)

▪ UmgrStG

- **§ 1 Abs 1 Z 4 UmgrStG:** Verschmelzungen iSd UmgrStG sind Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften
- **§ 12 Abs 3 Z 2 UmgrStG:** Übernehmende Körperschaft → Ausländische Körperschaft, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar ist [...]
- **§ 16 Abs 3 Z 3 UmgrStG:** Zum ausländischen Vermögen zählen ausländische Betriebe [...] und Kapitalanteile iSd § 12 Abs 2 Z 3 an ausländischen Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind

Anwendungsfälle des Typenvergleichs (7)

▪ **SchenkMG 2008**

- **§ 1 Abs 1 StiftEG:** Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen
- **§ 2 Abs 1 lit a StiftEG idF BBG 2009:** Zuwendungen unterliegen dem erhöhten Steuersatz iHv 25%, wenn die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG oder mit einer unter § 5 Z 6 KStG fallenden Stiftung vergleichbar ist.
- **§ 27 Abs 1 Z 7 Ts 3 EStG:** Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen Zuwendungen jeder Art von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind

Zwischenfazit

- Der Typenvergleich dient der Beantwortung der Frage, ob ein ausländisches Rechtsgebilde eine Körperschaft iSd KStG ist oder nicht
- Die Verpflichtung zur Vornahme eines Typenvergleichs ist in verschiedenen Bestimmungen positivrechtlich verankert
- Der Typenvergleich erfordert eine eigenständige steuerliche Beurteilung basierend auf gesellschaftsrechtlichen Kriterien
- Die Struktur des ausländischen Rechtsgebildes bestimmt die Auswahl der inländischen Vergleichsparameter (AktG, GmbHG, GenG, PSG, ...)
- Neue Dynamik durch das SchenkMG 2008

3. Typenvergleich zur steuerlichen Einordnung von ausländischen Rechtsgebilden als Personen- oder Kapitalgesellschaft

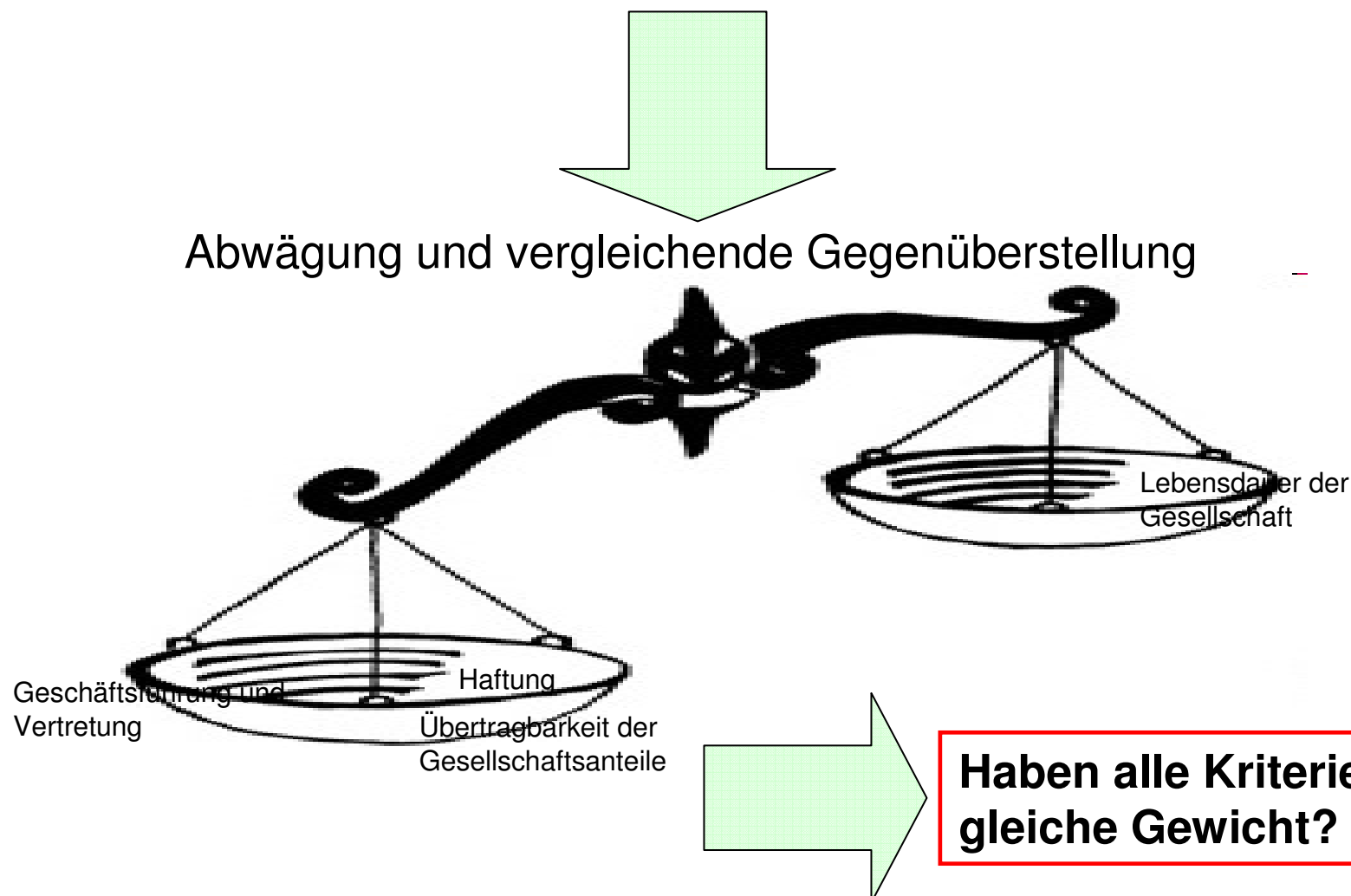
Kriterien der Vergleichbarkeit (1)

- **„Offener Kriterienpool“** (herausgebildet durch Rsp¹⁶, Finanzverwaltung¹⁷ und Literatur¹⁸)
 - Geschäftsführung und Vertretung
 - Haftung (persönliche Haftung vs Haftungsausschluss für Gesellschaftsverb)
 - Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile (frei vs Zustimmungserfordernis)
 - Zurechnung von Ergebnissen der Gesellschaft zu den Gesellschaftern (Gewinnzuteilung vs Verfügbarkeit über den zugeteilten Gewinnanteil)
 - Kapitalaufbringung (Einlagenverpflichtung vs keine Einlagenverpflichtung; Mindestkapital; Einlagen in Form von Dienstleistungen)
 - Lebensdauer der Gesellschaft (Abhängigkeit vs Unabhängigkeit des Bestands der Gesellschaft vom Bestand der Gesellschafter)
 - Gewinnverteilung (einlagenabhängig vs einlagenunabhängig)
 - Anzahl der Gesellschafter
 - Rechtsfähigkeit

**Wertigkeit
der
Kriterien?**

Kriterien der Vergleichbarkeit (2)

- **Entscheidend ist immer das Gesamtbild der Verhältnisse!**



Kriterien der Vergleichbarkeit (3)

■ Geschäftsführung und Vertretung

- Kapgesellschaft: 1 oder mehrere Personen – jedoch **nicht** alle Gesellschafter – haben die Befugnis zur Geschäftsführung
- Geschäftsführung und Vertretung durch besondere Organe (Vorstand, Geschäftsführer), die erst berufen werden müssen (Drittorganschaft)
- Fremdgeschäftsführer, der nicht selbst Gesellschafter ist (vgl. § 70 Abs 2 AktG, § 15 GmbHG)
- Einzeldelegation vs Generaldelegation von Entscheidungen
- Personengesell: Geschäftsführung und Vertretung unmittelbar Gegenstand des mitgliedschaftlichen Gesellschaftsverhältnisses (§§ 114, 125 UGB); grundsätzlich **alle** Gesellschafter zur Geschäftsführung und –vertretung berechtigt¹⁹
- § 164 UGB: Kommanditisten sind von der Führung der Geschäfte der Ges ausgeschlossen

■ Haftung

- Kapgesellschaft: **Keiner** der Gesellschafter haftet für Schulden der Gesellschaft mit persönlichem Vermögen (= Haftungsbeschränkung; §§ 1, 48 AktG, § 61 Abs 2 GmbHG)²⁰
- GmbH & Co KG → Haftungsausschluss der hinter der Komplementär-GmbH stehenden Personen
- Trennschärfe des Kriteriums?

Kriterien der Vergleichbarkeit (4)

■ Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile

- Kapgesellschaft: Übertragung der Vermögens- und Mitgliedschaftsrechte aus der Beteiligung **ohne** Zustimmung der Gesellschafter möglich
- Allerdings: Möglichkeit der Vinkulierung (§ 76 Abs 2 Satz 3 GmbHG; § 62 Abs 1 Satz 1 AktG)
- Personengesellschaft: IdR nicht ohne Zustimmung der Mitgesellschafter

■ Zurechnung von Ergebnissen der Gesellschaft zu den Gesellschaftern

- Kapgesellschaft: Gewinnausschüttungsbeschluss; Mit Gewinnausschüttung Zuteilung und Verfügbarkeit
- Personengesellschaft: Gewinnzuteilung ohne Gesellschafterbeschluss
- Allerdings kann Verfügbarkeit über die zugewiesenen Gewinne von Beschluss abhängen

■ Kapitalaufbringung

- Kapgesellschaft: Gesellschafter sind **verpflichtet**, das Gesellschaftskapital durch Einlage aufzubringen²¹; Mindestkapitalerfordernis
- Keine Sacheinlagen in Form von Dienstleistungen möglich (zB § 20 Abs 2 Satz 2 AktG)
- Personengesellschaft: Aufbringung von EK nicht gesetzlich gefordert
- Auch bei Personengesellschaft idR Geldeinlage (insb bei KG durch Kommanditisten)

Kriterien der Vergleichbarkeit (5)

■ Lebensdauer der Gesellschaft

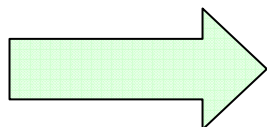
- Kapgesellschaft: Lebensdauer vom Gesellschafterbestand **unabhängig**
- Auch bei OG führt zB Tod des Gesellschafters nicht zur Auflösung der Gesellschaft (vgl § 131 UGB), wenn dies im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist²²
- Eingeschränkte Bedeutung des Kriteriums (Begrenzung der Lebensdauer durch Gesellschaftsvertrag)

■ Gewinnverteilung

- Kapgesellschaft: Anteil am Grundkapital (dispositive Regelung des § 53 Abs 1 AktG)²³ bzw Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen (dispositive Regelung des § 82 Abs 2 GmbHG)²⁴
- Personengesellschaft: angemessener Betrag; Verhältnis der Beteiligung (§§ 121, 167 UGB)

■ Rechtsfähigkeit

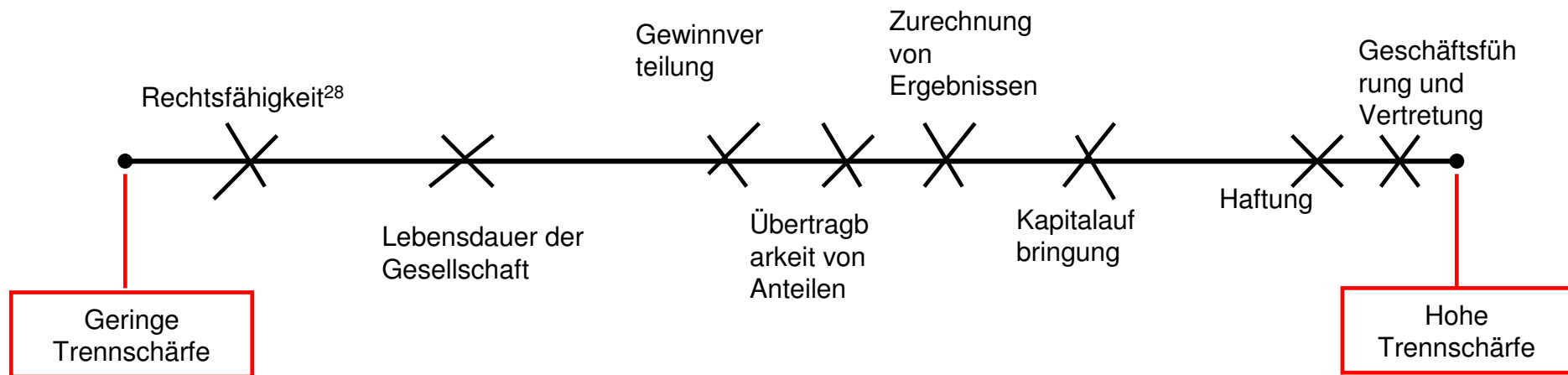
- Fähigkeit eines Rechtsgebildes, Träger von Rechten und Pflichten zu sein
- Kapitalgesellschaften sind nicht „rechtsfähig“ als Personengesellschaft (vgl § 105 zweiter Satz UGB; Personengesellschaft sind konkursfähig²⁵; § 1 UmwG)



Welche Kriterien sind somit geeignet?

Kriterien der Vergleichbarkeit (6)

- Kein zwingendes Kriterium²⁶, aber unterschiedliche Bedeutungsgrade²⁷



- Problem: Gewichtung der Vergleichskriterien kaum objektivierbar
 - Rechtsunsicherheit
 - Wertungs- und Einordungskonflikte²⁹
- Lösungsvorschlag 1: Gewichtung durch Finanzverwaltung?
- Lösungsvorschlag 2: Check-the-box-Richtlinien?³⁰

Kriterien der Vergleichbarkeit (7)

- **Keine Vergleichskriterien sind**
 - das ausl Besteuerungsniveau³¹
 - abweichend VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176 (Hongkong-Erk): Besteuerung im Ausland – in irgendeiner Höhe – als Vergleichbarkeitskriterium
 - Kritische Aufnahme des Erk³², da ua Gefahr der Aushöhlung von § 10 Abs 4 KStG³³
 - die Eingliederung des ausländischen Rechtsgebildes in eine Unternehmensgruppe

Zwischenfazit

- Das Gesamtbild entscheidet über die steuerliche Einordnung als Personen- oder Kapitalgesellschaft
- Das Gesamtbild wird durch bestimmte Kriterien stärker, durch andere schwächer geprägt (Reihung nach der Trennschärfe)
- Das Instrument des Typenvergleichs lässt unterschiedliche Wertungen zu (inhärente Rechtsunsicherheit)
- Die genannten Kriterien beziehen sich auf die Abgrenzung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaft
- Ist das ausländische Rechtsgebilde zB wie ein Verein oder eine Stiftung strukturiert sind aus dem Blickwinkel des österreichischen Steuerrechts vorrangig die Vergleichskriterien für einen inländischen Verein iSd VerG bzw eine inländische Privatstiftung iSd PSG oder eine Stiftung iSd BStFG heranzuziehen.

4. Typenvergleich für ausländische Stiftungen, Vermögensmassen, etc nach dem SchenkMG 2008

Feststellung der Steuersubjekteigenschaft durch „traditionellen“ Typenvergleich (1)

- Die Frage, ob eine ausländische Stiftung KSt-Subjekt iSd § 1 KStG ist, beurteilt sich iSd zuvor aufgestellten Grundsätze
- Die Ausführungen zu Methodik und Durchführung des Typenvergleichs gelten sinngemäß
 - Individuell-konkrete Betrachtungsweise (Stiftungsurkunde und -zusatzurkunde, letter of wishes, etc)
- Unbeschränkte KSt-Pflicht
 - Ausländische Stiftung, etc mit Ort der Geschäftsleitung in Ö ist juristische Person des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1, wenn sie unter Beachtung ihrer wirtschaftlichen Stellung und nach ihrem rechtlichen Aufbau vergleichbar ist mit einer Privatstiftung nach dem PSG oder mit einer Stiftung nach dem BStFG bzw nach den 9 Landesgesetzen
 - Subsidiäre Prüfung, ob sich eine Vergleichbarkeit mit einer anderen inländischen Rechtsform ergibt
 - Besteht keine Vergleichbarkeit bzw folgt man der Sitztheorie: ev Subsumption unter § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 KStG, idR Besteuerung auf Ebene des Stifters³⁴

**Dies unter
der
Prämisse,
dass man
die
Sitztheorie
ablehnt**

Feststellung der Steuersubjekteigenschaft durch „traditionellen“ Typenvergleich (2)

- Beschränkte KSt-Pflicht
 - Ausländische Stiftung, etc ohne Ort der Geschäftsleitung in Ö ist mit inländischer juristischen Person iSd § 1 Abs 3 Z 1 lit a vergleichbar, wenn sie unter Beachtung ihrer wirtschaftlichen Stellung und nach ihrem rechtlichen Aufbau vergleichbar ist mit einer Privatstiftung nach dem PSG, mit einer Stiftung nach dem BStFG bzw nach den 9 Landesgesetzen oder einer öffentlichrechtlichen Stiftung
 - Subsidiäre Prüfung, ob sich eine Vergleichbarkeit mit einer anderen inländischen Rechtsform ergibt
 - Besteht keine Vergleichbarkeit: ev Subsumption unter § 1 Abs 3 Z 1 lit b iVm § 3 KStG

Einkünftezurechnung als eigenständiger Prüfungsschritt

- In jedem Fall (!) und unabhängig vom Ergebnis des Typenvergleichs ist zu prüfen, wem die erzielten Einkünfte des Rechtsgebildes zuzurechnen sind
 - Zurechnung der Einkünfte an die Stiftung
 - Zurechnung der Einkünfte an den Stifter

Typenvergleich und SchenkMG 2008 (1)

- **Ziel:** Besteuerung von Zuwendungen an intransparente ausländische Stiftungen

- **§ 1 Abs 1 StiftEG**
 - Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche **Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen**
 - Der Gesetzeswortlaut umfasst Zuwendungen an mit inländischen privatrechtlichen Stiftungen vergleichbare ausländische Stiftungen sowie an mit inländischen privatrechtlichen Stiftungen vergleichbare ausländische Vermögensmassen

- **Konsequenz für den Typenvergleich**
 - Der „Kriterienpool“ ist grundsätzlich anhand des PSG und des BStFG herauszubilden
 - Zusätzlich ist nach dem Telos der Bestimmung die wirtschaftliche Stellung – der Zweck – des ausländischen Rechtsgebildes zu berücksichtigen, um auch vergleichbare ausländische Vermögensmassen erfassen zu können

Typenvergleich und SchenkMG 2008 (2)

- **§ 2 Abs 1 lit a StiftEG idF BBG 2009:** Zuwendungen unterliegen dem erhöhten Steuersatz iHv 25%, wenn die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse **nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG oder mit einer unter § 5 Z 6 KStG fallenden Stiftung vergleichbar ist.**
 - Gefordert ist eine Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung nach dem PSG oder mit einer unter § 5 Z 6 KStG fallenden Stiftung
 - Unter § 5 Z 6 KStG fallen Stiftungen nach dem BStFG oder den 9 Landesgesetzen, die die Voraussetzungen der §§ 34-47 BAO erfüllen
- **Konsequenz für den Typenvergleich**
 - Der „Kriterienpool“ ist anhand des PSG herauszubilden
 - Es ist ein spezieller Vergleich vorzunehmen, ob eine ausländische Stiftung oder Vermögensmasse mit einer gemeinnützigen Stiftung iSd BStFG iSd §§ 34-47 BAO vergleichbar ist
 - Ist damit ausländisches Gemeinnützigkeitsrecht in die Analyse miteinzubeziehen?
 - Unterschiedlicher Gemeinnützigkeitsbegriff im BStFG und in der BAO³⁵

Typenvergleich und SchenkMG 2008 (3)

- **§ 27 Abs 1 Z 7 Ts 3 EStG:** Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen Zuwendungen jeder Art von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, **die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind**
 - Es wird nach hA eine Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung nach dem PSG gefordert³⁶
 - Bei Vergleichbarkeit sind die Bestimmungen des § 27 Abs 1 Z 8 EStG und des § 27 Abs 1 Z 9 EStG ebenfalls anwendbar
 - Typenvergleich hat sich an jenen Kriterien zu orientieren, die eine Privatstiftung nach dem PSG kennzeichnen.
- **Konsequenz für den Typenvergleich**
 - Der „Kriterienpool“ ist anhand des PSG herauszubilden

Kriterien der Vergleichbarkeit³⁷

- Eigentümerlosigkeit
- Lebensdauer der Stiftung
- Vermögen und Haftung
- Zweck und Tätigkeit
- Organe
- Begünstigte
- Rechnungslegung

5. Ergebnisse

Ergebnisse

- Die gesetzliche Norm bestimmt die Ausprägung des Typenvergleichs
- Durch den durch das KStG angeordneten Typenvergleich wird festgestellt, ob es sich beim ausländischen Rechtsgebilde um eine Körperschaft handelt.
- Durch den durch das StiftEG angeordneten Typenvergleich wird festgestellt, ob das ausländische Rechtsgebilde der Stiftungseingangssteuer unterliegt. Dies setzt nicht (zwingend) die Steuersubjekteigenschaft des ausländischen Rechtsgebildes voraus
- Die Frage der Einkünftezurechnung ist gesondert zu klären

Vielen Dank für Ihre Zeit und Aufmerksamkeit!

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Universität Linz
Altenberger Straße 69, 4040 Linz

Wiss. Mit. Mag. Thomas Bieber, thomas.bieber@jku.at

Quellenverweise (1)

¹ RFHE 27, 73 ff; 18.12.1930, VI A 899/30, RFHE 27, 303 ff.

² Vgl *Debatin*, BB 1988, 1157.

³ *Arendt*, StuW 1960, 350.

⁴ In diesem Sinne bereits *Kluge*, DStR 1976, 365; ausführlich *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 106 ff.

⁵ *Hey*, RIW 1992, 921; *Schnittker/Lemaitre*, FR 2003, 487.

⁶ *Großfeld*, Basisgesellschaften, 53; *Schlütter* in Vogel, 220; *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 59, B 40; *Hey* in FS *Debatin*, 138 f; *Lemaitre/Schnittker/Siegel*, GmbHR 2004, 621; *Schnittker/Lemaitre*, GmbHR 2003, 488.

⁷ *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³, § 4 Rz 18 mwN; *Schnittker*, StuW 2004, 41.

⁸ Siehe zB EAS 1413, zur steuerlichen Behandlung einer US-Limited Liability Company; EAS 2634, zur Auflösung eines Liechtenstein-Konstrukts.

⁹ *D. Aigner/G. Kofler*, IStR 2003, 570.

¹⁰ EuGH 5.11.2002, Rs C-208/00, *Überseering*; 30.9.2003, Rs C-167/01, *Inspire Art*.

¹¹ So zB *Hohenwarter* in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 1 Tz 56 ff; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 124.

¹² Siehe dazu ausführlich *G. Kofler*, Abschirmwirkung, 187 ff.

¹³ s dazu ausführlich und kritisch *Hofbauer-Steffel*, taxlex 2008, 382 ff.

¹⁴ EAS 2683, zur steuerlichen Behandlung einer französischen SCI.

¹⁵ verneinend *Hofbauer-Steffel*, taxlex 2008, 383.

¹⁶ VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124; 27.4.2006, 2003/16/0110; BFH 3.2.1988, I R 134/84; 23.6.1992, IX R 182/87.

¹⁷ KStR Rz 551; EAS 1107, zur Vergleichbarkeit einer "Bermuda Exempted Company" mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft; EAS 1892, zur Vergleichbarkeit einer "International Business Company" auf den British Virgin Islands mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft; EAS 2607, zu Gewinnausschüttungen einer LLC in Sri Lanka; EAS 2633, zum net capital gain einer kanadischen limited partnership; EAS 2683, zur steuerlichen Behandlung einer französischen SCI; EAS 2869, zu Gewinnausschüttungen einer LLP in Kasachstan; dBMF 19.3.2004 (BStBl I 2004 S. 411), Schreiben betr steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company; EAS 2938

¹⁸ *Gröhs*, ÖStZ 1985, 310 ff; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 109 ff; *G. Kofler*, Abschirmwirkung (2001), 197 f; *Henke/Lang*, IStR 2001, 519; *Schnittker/Lemaitre*, GmbHR 2003, 1315 ff; *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004), 309 f; *Schnittker*, StuW 2004, 43 ff; *Steiner*, ÖStZ 2007, 161 f.

¹⁹ Vgl § 114 UGB, § 125 UGB.

²⁰ *Fahrenberg/Henke*, IStR 2004, 487.

Quellenverweise (2)

²¹ Vgl § 4 Abs 1 Z 4 GmbHG, § 6 GmbHG.

²² Vgl § 131 Z 4 UGB: Tod des Gesellschafters ist Auflösungsgrund, sofern sich aus dem Gesellschaftsvertrag nichts anderes ergibt.

²³ *Saurer* in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG, § 53 Tz 6.

²⁴ *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³, § 82 Tz 11.

²⁵ *Kanduth-Kristen*, taxlex 2005, 113.

²⁶ *Fahrenberg/Henke*, IStR 2004, 486 sprechen plakativ auch vom Fehlen eines „Superkriteriums“.

²⁷ Vgl *Steiner*, ÖStZ 2007, 163.

²⁸ Hat nach *Gröhs*, ÖStZ 1985, 311 allenfalls Indizwirkung; so auch *Fahrenberg/Henke*, IStR 2004, 488, die dem Kriterium der Rechtsfähigkeit keine Bedeutung mehr beimessen. Auch die OG ist rechtsfähig (vgl § 105 zweiter Satz UGB; s dazu ausführlich *Krejci* in *Krejci*, UGB/AGBG, § 105 Tz 12). Die OG unterscheidet sich bezogen auf dieses Kriterium lediglich dadurch von der jur. Person, dass ihr angesichts der persönlichen Mithaftung der Gesellschafter für Gesellschaftsverbindlichkeiten mit ihrem Privatvermögen die alleinige passive Vermögensfähigkeit fehlt.

²⁹ siehe dazu zB *Müller/Wangler*, IStR 2003, 145 ff.

³⁰ Zu den Vor- und Nachteilen eines check-the-box-Modells siehe *Schnittker*, StuW 2004, 48 f.

³¹ EAS 1454, zur Jersey Limited Partnership; EAS 1892, zur Vergleichbarkeit einer "International Business Company" auf den British Virgin Islands mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft; EAS 2608, zur Gewinnausschüttung einer Hongkong-Gesellschaft.

³² Vgl *G. Kofler/Postl*, ecolex 2005, 557f; *Kauba*, taxlex 2005, 282; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2005, 489; *Stieglitz*, GeS 2005, 222; *Preining*, ÖStZ 2006, 16.

³³ Vgl in diesem Zusammenhang EAS 520, zu einer nichtbesteuerten, aber „aktiven“ Bauträgergesellschaft auf den Bahamas; EAS 546, zu einer nichtbesteuerten zypriotischen Basisgesellschaft mit operativer Tätigkeit; EAS 2308, zu einer (beinahe) nichtbesteuerten aber aktiven bosnischen Tochtergesellschaft; EAS 2608, zur Gewinnausschüttung einer Hongkong-Gesellschaft.

³⁴ Vgl *Toifl*, RdW 2008, 430.

³⁵ *Gröhs* in *Csoklich/Müller*, Die Stiftung als Unternehmer, 151.

³⁶ Vgl *Schuchter*, taxlex 2008, 225; *Mayr*, RdW 2008, 225 f; *Fraberger/Petriz* in *SWK-Spezial SchenkMG* 2008, 98 f unter Verweis auf die ErlRV zu SchenkMG 2008 Z 3 und 9.

³⁷ Siehe dazu auch ausführlich *Bieber/Finsterer/Lehner*, ZfS 2009/2 (in Druck).