

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

## Schwerpunkt Stiftungen in Österreich und Liechtenstein

Zum Schwerpunkt:  
Zuwendungsbesteuerung neu  
Eckpunkte der neuen Stiftungseingangssteuer  
Stiftungsvorstandsvergütungen USt-pflichtig  
Liechtensteinische Stiftungen –  
Irrwege der Intransparenz

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis  
Wann liegen wesentliche Betriebsmittel vor?

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis  
Freizeit zur Postensuche auch  
bei befristeten Dienstverhältnissen?

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
JUNI 2008

06

221 – 264

### Schriftleitung:

Markus Achatz  
Sabine Kirchmayr

### Redaktion:

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



Helwig Aubauer  
Thomas Neumann  
Günter Steinlechner

MANZ

# Europarechtliche Aspekte zur Sanktionsbesteuerung des Stiftungseingangssteuergesetzes

**2008** *Die geplante Sanktionsbesteuerung des Stiftungseingangssteuergesetzes für Zuwendungen an transparente ausländische Stiftungen soll neue steuerliche Anreize schaffen, Inlandsvermögen in österreichischen und anderen vergleichbaren Privatstiftungen im Gemeinschaftsgebiet zu thesaurieren. Die im Gesetzesentwurf vorgesehenen steuerlichen Maßnahmen tragen in erheblichem Maße zur steuerlichen Unattraktivität mancher ausländischer Kapitalanlageformen bei. Überdies werden inländische Stifter zukünftig bei der Auswahl ihres Kapitalanlageorts beschränkt. Der folgende Beitrag widmet sich den diesbezüglichen gemeinschaftsrechtlichen Themenkreisen und beleuchtet die Konformität dieser Maßnahmen mit den Grundfreiheiten des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften näher.*

FLORIAN PROELL

## A. Einleitung

Am 20. 3. 2008 wurde der Entwurf des Stiftungseingangssteuergesetz 2008 (StiftEG) vom BMF an politische und wirtschaftliche Interessensvereinigungen zur Begutachtung vorgelegt und soll mit 1. 8. 2008 in Kraft treten. In diesem Gesetzesentwurf werden vor dem Hintergrund des Wegfalls der Erbschafts- und Schenkungssteuer neue Regelungen für die Besteuerung von Zuwendungen an Stiftungen vorgesehen. Aus dem Vorblatt zu den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf gehen keine näheren Angaben des BMF über das rechtliche Verhältnis zu den Rechtsvorschriften der Europäischen Union hervor. In dem Rundschreiben 6. 1. 2007<sup>1)</sup> forderte der Bundeskanzleramts-Verfassungsdienst das BMF auf, bei legislativen Vorhaben verstärkt auf die Berücksichtigung gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften Bedacht zu nehmen und etwaige Berührungspunkte zu spezifizieren. In einem Schreiben v 3. 4. 2008 kritisierte das Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten weiters auch das Fehlen einer solchen spezifizierten Stellungnahme. Einzelstaatliche

Besteuerungsmaßnahmen, die einer Fluchtbesteuerung gleichkommen, können im Widerspruch zur Kapitalverkehrsfreiheit stehen. Ein Mitgliedstaat, der die Kapitalverkehrsfreiheit durch gesetzliche Regelungen beschränkt, hat generell darzulegen, ob sich diese Beschränkungsmaßnahmen in dem Rahmen bewegen, der durch die europarechtlichen Grundfreiheiten und die Judikatur des EuGH im Detail vorgegeben ist.<sup>2)</sup>

Mag. Florian Proell ist Rechtsanwaltsanwärter bei der Kerres Rechtsanwalts GmbH in Wien mit den Tätigkeitsschwerpunkten Gesellschafts- und Handelsrecht, Stiftungsrecht und steuerliche Vermögensverwaltung, Publikationen mit den Schwerpunkten Steuerrecht und Stiftungsrecht (Florian.Proell@kerres.at).

1) Rundschreiben v 6. 11. 2007, GZ 600.824/0005-V/2/2007.

2) EuGH 24. 1. 2004, Rs C-164/99, *Portugaia Contrucoes*: Bei der Beschränkung einer Grundfreiheit müssen die nationalen Behörden oder gegebenenfalls die nationalen Gerichte prüfen, ob die nationale Regelung bei objektiver Betrachtung eine Beschränkung der Gleichbehandlungspflicht rechtfertigt. EuGH Rs C-48/99, *Kommission/Luxemburg*: Die Mitgliedstaaten trifft die Rechtfertigungspflicht, ob unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit objektive Unter-

StiftEG

Stiftungseingangssteuer;  
Kapitalverkehrsfreiheit;  
Niederlassungsfreiheit;  
Typenvergleich;  
Sanktionsbesteuerung

Die neuen gesetzlichen Regelungen zur Stiftungseinkangssteuer sehen eine prinzipielle Gleichbehandlung bei der Besteuerung einer österreichischen Privatstiftung und einer damit vergleichbaren Vermögensmasse im In- und Ausland vor. Für den Fall eines, die Übereinstimmung mit einer österreichischen Privatstiftung im Einzelfall bestätigenden Typenvergleichs, scheint das StiftEG den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen: Sofern die ausländische Vermögensmasse, die zuwendet oder eine Zuwendung erhält, mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, ordnet der Gesetzesentwurf für Sachverhalte mit Auslandsbezug – auch auf der Ebene der Kapitalertragsbesteuerung – die gleichen steuerlichen Regelungen an, wie für solche mit bloßem Inlandsbezug. Problematisch erscheint der Gesetzesentwurf jedoch im Lichte der prospektiven steuerlichen Vorkehrungen bei einem Typenvergleich nicht standhaltenden ausländischen Vermögensmassen oder bei Auslandsberührung mit Staaten, mit denen kein Amtshilfe- und Vollstreckungsübereinkommen abgeschlossen wurde.

## B. Die Kapitalverkehrsfreiheit

Die europarechtlichen Grundfreiheiten zielen auf die Gleichbehandlung zwischen Gebietsansässigen und im Mitgliedstaat nicht ansässigen Personen ab. Die in Art 56 EGV statuierte Kapitalverkehrsfreiheit, als spezielle Ausformung des allgemeinen Diskriminierungsverbots,<sup>3)</sup> verbietet alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen Drittstaaten, außer die Kohärenz des nationalen Steuersystems und die wirksame steuerliche Kontrolle von Besteuerungsmaßnahmen würden im Interesse der Allgemeinheit die Beschränkung dieser Grundfreiheit rechtfertigen.

Nach der Nomenklatur des Anhangs 1 zur RL 88/361/EWG über die Kapitalverkehrsfreiheit zählen Schenkungen und Stiftungen zum Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.<sup>4)</sup> Die Kapitalverkehrsfreiheit bezieht sich auf Sachverhalte, welche die Beschränkung des Kapitalverkehrs im Gemeinschaftsgebiet<sup>5)</sup> und im Territorium der EWR-Vertragsstaaten<sup>6)</sup> vorsehen. Von Art 56 EGV sind sowohl Beschränkungen umfasst, die eine „abschreckende Wirkung“ auf den Abschluss eines Kapitalverkehrsgeschäfts<sup>7)</sup> ausüben, als auch solche, die Personen vom Abschluss eines Kapitalgeschäftes abhalten<sup>8)</sup> oder auch nur die Attraktivität eines solchen Geschäftes verringern.<sup>9)</sup> Nach Art 58 EGV sind Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit jedoch zulässig, soweit der unterschiedliche Wohn- oder Kapitalanlageort oder Gründe des Allgemeinwohls diese rechtfertigen. Im vorliegenden Fall werden nach der Gesetzesintention natürliche und juristische Personen mit dem Wohnsitz oder der Geschäftsleitung in Österreich, die Zuwendungen an transparente Stiftungen, die nicht mit einer Privatstiftung vergleichbar sind oder an Stiftungen in Staaten, mit denen kein Amtshilfe- und Vollstreckungsübereinkommen besteht, gegenüber solchen Personen, die einer österreichischen Privatstiftung Zuwendungen zukommen lassen, mit einem erhöhten Stiftungseinkangssteuersatz belegt.

## 1. Zuwendungen an nicht vergleichbare Stiftungen und Vergleichbarkeit

Voraussetzung für die Anwendung der Schutzvorschriften der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 EGV ist die Vergleichbarkeit der vom einzelstaatlichen Gesetzgeber ungleich behandelten Sachverhalte.<sup>10)</sup> Der Gesetzeswortlaut schließt die Bildung eines Vergleichspaares im Fall einer Zuwendung an eine mit einer österreichischen Privatstiftung nicht vergleichbaren Vermögensmasse oder Stiftung terminologisch aus. Zwar ähnelt die nunmehrige Tatbestandsvoraussetzung der ausländischen vergleichbaren Vermögensmasse der seit jeher bestehenden Repatriierungsbestimmung des Art VIII PSG über die steuerliche Zuzugsbegünstigung<sup>11)</sup> von inländischen Vermögenswerten, jedoch lässt der jetzige Gesetzesentwurf im Gegensatz zu der Formulierung in Art VIII PSG weitgehend offen, welche inländischen oder ausländischen Rechtsformen vom Begriff der „nicht vergleichbaren Vermögensmasse“ mit umfasst sind. Es stellt sich auf der Ebene der Vergleichbarkeit die Frage, ob diese neue Bestimmung über die vergleichbare Vermögensmasse faktisch überhaupt die Bildung eines Vergleichspaares mit dem EU/EWR-Rechtsbereich zulässt und nicht ohnedies direkt auf die Besteuerung ausländischer Stiftungen abzielt.<sup>12)</sup> Bei genauerer Betrachtung ergeben sich mehrere Vergleichsebenen: Im Inland sind faktisch lediglich zwei Fallkonstellationen denkbar, nämlich die Zuwendung an eine Privatstiftung und die Zuwendung an eine Person, die dieser Steuer nicht unterliegt. Neben Zuwendungen in das Ausland an eine mit einer österreichischen Stiftung vergleichbare Vermögensmasse und der steuerfreien Zuwendung an andere Personen, fällt ein dritter nur das Ausland berührender Fall der Sanktionsbesteuerung auf, nämlich jener einer Zuwendung an eine mit einer österreichischen Privatstif-

schiede divergierende nationale Regelungen sachlich erforderlich machen.

3) Art 12 EG.

4) RL 88/361/EWG Anhang 1 XI B.

5) Nach Anhang II des EGV zählen die überseeischen Hoheitsgebiete der Mitgliedstaaten (Cayman Islands, BVI, Bermuda) nicht zu den von der Kapitalverkehrsfreiheit umfassten Territorien. Für die Britischen Kanalsinseln Jersey, Guernsey, Alderney und Sark gilt nur das allgemeine Diskriminierungsverbot, jedoch nicht die spezielle Kapitalverkehrsfreiheit.

6) Island, Liechtenstein, Norwegen; Artikel 40 iVm Anhang XII des EWR-Abkommens.

7) EuGH 14. 11. 1995, Rs C-484/93, *Svensson und Gustafsson*; 1. 12. 1998, Rs C-410/96, *Ambry*; 14. 10. 1999, Rs C-439/97, *Sandoz*; 6. 6. 2000, Rs C-35/98, *Verkooijen*.

8) EuGH 26. 9. 2000, Rs C-478/98, *Kommission/Belgien*.

9) EuGH 16. 3. 1999, Rs C-222/97, *Trummer und Mayer*.

10) *Obler*, Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit – Kommentar zu Art 56 ff EGV, Rz 259.

11) Art VIII PSG sieht die Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer und der Grunderwerbssteuer vor, wenn inländisches Vermögen im Ausland vor dem 1. 5. 1993 einer Stiftung, Anstalt, Trust oder einer vergleichbaren Vermögensmasse ausländischen Rechts zuzuordnen war und einer österreichischen Stiftung zugewendet werden sollte.

12) Mitteilung des Bundeskanzleramts-Verfassungsdienstes v 8. 4. 2008, S 7 u.

tion nicht vergleichbare Stiftung oder Vermögensmasse.

Diese abstrakte horizontale Ungleichbehandlung von verschiedenen ausländischen Rechtsformen ist grundsätzlich abstrakt dazu geeignet, Analogien zur gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigungsproblematik zu ziehen.<sup>13)</sup> Sollte einem Mitgliedstaat die Anerkennung als Vermögensmasse, die mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, verwehrt, jedoch einem anderen Mitgliedstaat hingegen eingeräumt werden, so kann diese Ungleichbehandlung uU im Einzelfall einer Überprüfung durch den EuGH unterzogen werden.<sup>14)</sup>

In weiterer Folge wirft dies die Frage auf, in welchen vom Europarecht gezogenen Grenzen die österreichischen Finanzbehörden einen solchen Typenvergleich vornehmen dürfen. Der Besteuerung nach § 2 Z 3 lit a des neuen StiftEG unterliegt ein Besteuerungstatbestand, der im Herkunftsstaat mangels Vorliegen eines einheimischen Steuersubjekts nicht besteuert werden kann. Wird die Vergleichbarkeit entgegen der vom Wortlaut des Gesetzesentwurfs gesetzten Grenzen bejaht, wäre in weiterer Folge die Verhältnismäßigkeit einer solchen Maßnahme zu prüfen. Nach Art 58 Abs 1 EGV können Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gerechtfertigt sein, soweit der Ansässigkeitsstaat die Ungleichbehandlung aufgrund eines unterschiedlichen Wohn- oder Kapitalanlageortes für zulässig erachtet. Die vorgesehenen Ungleichbehandlungen werden ihrerseits durch Art 58 Abs 3 EGV eingeschränkt, wonach die in Art 58 Abs 1 EGV genannten nationalen Maßnahmen weder ein „Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs“ darstellen dürfen. Zur Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems ist es grundsätzlich erforderlich, dass eine Diskriminierung oder Beschränkung in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer späteren Besteuerung derselben Person stehen muss.<sup>15)</sup> Die erhöhte Stiftungssteuer scheint teleologisch vorrangig durch den Entgang der KESt im Ansässigkeitsstaat vorgesehen zu sein. Bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit würde ein 25%-iger KESt-Entgang den erhöhten Steuersatz ebenso wenig rechtfertigen – die KESt ist für den Begünstigten abzuführen und nicht für den Stifter oder Zuwendenden –, wie der Entgang der ab 1. 8. 2008 nicht mehr einzuhebenden Erbschafts- und Schenkungssteuer.

## 2. Fehlendes Amts- und Vollstreckungshilfeübereinkommen mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung

Der Gesetzesentwurf regelt weiters eine „Sanktionsbesteuerung“ für Zuwendungen an eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse, die in einem Staat ansässig ist, mit welchem Österreich kein umfassendes Amts- und Vollstreckungshilfeübereinkommen abgeschlossen hat. Da für den EWR-Binnenmarkt Sekundärrecht nicht gilt, trifft die Steuerbehörden der EWR-Vertragsstaaten grundsätzlich nicht die Pflicht, bei Auskunftersuchen eines Mitgliedstaates wie bei der Erfüllung ihrer eigenen Aufgaben vorzugehen.<sup>16)</sup>

Einer Mitteilung der Europäischen Kommission<sup>17)</sup> zufolge haben die Mitgliedstaaten bei EFTA-Staaten nicht notwendigerweise dieselbe Sicherheit wie in der Gemeinschaft und gestundete Steuerforderungen würden womöglich nicht erfüllt werden. Haben die Mitgliedstaaten bilaterale oder multilaterale Steuerabkommen mit EWR-Staaten abgeschlossen, deren Verpflichtungen zum Informationsaustausch eine ähnlich gute Amtshilfe garantieren, erachtet die Kommission die Koordinierung der Steuerpolitiken als gewahrt. Nach Ansicht der Kommission sollten Mitgliedstaaten aber in jenen Fällen, in denen die Steueransprüche aufgrund des Fehlens einer Verwaltungszusammenarbeit nicht abgesichert sind, berechtigt sein, zum Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung oder der Verbringung der Vermögenswerte die „angemessenen Maßnahmen“ zu ergreifen. In den Erläuterungen im Vorblatt<sup>18)</sup> des Gesetzesentwurfs zu § 2 StiftEG wird diese steuerliche Maßnahme mit der erschwerten steuerlichen Erfassung von Rückflüssen an Stiftungsbegünstigte in Österreich gerechtfertigt.

Der EuGH hat es in einem Fall als eine unzulässige Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit erachtet, wenn eine Steuerbefreiung für einen Mitgliedstaat mit dem Bestehen eines für die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht abgeschlossenen Amtshilfeübereinkommens verknüpft ist.<sup>19)</sup> Der vorliegende Gesetzesentwurf schließt selbst im Fall einer fristgerechten Offenlegung aller, die ausländische Stiftung betreffenden Dokumente und trotz fiktiven positiven Typenvergleichs im Einzelfall, die Einstufung mit dem niedrigeren Stiftungseingangssteuersatz aus. Ein Kapitalanleger hat somit keine Möglichkeit, für diese Kategorie juristischer Personen eine Vergünstigung zu erlangen. Zu prüfen wäre im Einzelfall weiters, ob die in der nationalen Regelung enthaltene Voraussetzung für die Erlangung einer steuerlichen Vergünstigung geeignet ist, Investitionen in gebiets-

13) Die direkten Steuern sind im Gemeinschaftsgebiet nicht vollständig harmonisiert. Das Meistbegünstigungsprinzip steuert der steuerlichen Ungleichbehandlung zwischen zwei Mitgliedstaaten durch einen Dritten insoweit entgegen, als es auf der Grundlage des gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbots den Mitgliedstaat zu Gleichbehandlung vor dem Hintergrund der Vielzahl nationaler DBA gegenüber anderen Mitgliedstaaten verpflichten soll.

14) EuGH 28. 6. 2007, Rs C-363/05, *Fleming*: Zur Frage, ob ein Mitgliedstaat „offene“ oder „geschlossene“ Investmentfonds unterschiedlich (indirekt) besteuern darf: Die 6. MwSt-RL 77/388 war dahin auszulegen, dass den Mitgliedstaaten für die Definition der in ihrem Hoheitsgebiet angesiedelten Fonds unter „Sondervermögen“ – für die Zwecke einer nach einer Bestimmung der 6. MwSt-RL vorgesehenen Befreiung – bei der Interpretation dieses Begriffs „Sondervermögen“ ein Ermessen eingeräumt wird. Bei der Ausübung dieses Ermessens müssen die Mitgliedstaaten jedoch das mit dieser Bestimmung verfolgte Ziel beachten, den Anlegern die Anlage in Anlageorganismen zu erleichtern. Insb soll auch der – für indirekte Steuern geltende Begriff des – „Grundsatzes der steuerlichen Neutralität“ gewahrt bleiben.

15) EuGH 7. 9. 2004, Rs C-319/02, *Manninen*.

16) RL 77/799/EWG über die verstärkte Betrugsbekämpfung bei direkten Steuern.

17) KOM(2006) 825 v 19. 12. 2006 über die Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten.

18) Vorblatt zum Entwurf des SchenkungsmeldeG 2008, ausgegeben am 7. 5. 2008.

19) EuGH 11. 10. 2007, Rs C-451/05, *Elisa*.

fremde Rechtspersonen „unattraktiv“ zu machen. In einem anderen Fall hat der EuGH ausgesprochen, dass die Kapitalverkehrsfreiheit dahin auszulegen ist, dass Rechtsvorschriften, nach denen eine steuerliche Befreiung oder Vergünstigung nur gewährt werden können, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz in einem Land des EWR oder in einem Staat hat, mit dem der Mitgliedstaat ein Steuerabkommen geschlossen hat, das eine Vorschrift über den Informationsaustausch enthält, eine gerechtfertigte Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen.<sup>20)</sup> Die Sanktionierung eines EFTA-Vertragsstaates wegen eines fehlenden Amts- und Vollstreckungshilfeabkommens ist von der Judikatur des EuGH nicht gedeckt. Weiters ist auf die ständige Rsp des EuGH zu verweisen, wonach Steuermindereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen sind, mit welchen beschränkende Maßnahmen gerechtfertigt werden können, die einer Grundfreiheit zuwiderlaufen.<sup>21)</sup> In Hinblick auf Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit bleibt daher abzuwarten, ob der EuGH bei fehlenden Amtshilfe- oder Vollstreckungsabkommen seine Rsp an die Empfehlung der Europäischen Kommission angleicht.

### C. Sanktionsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit

Die in Art 43 EGV geregelte Niederlassungsfreiheit gilt sowohl im Gemeinschaftsgebiet als auch im EWR-Raum und regelt das Verbot der Beschränkung von Niederlassungen. Durch den erhöhten Steuersatz bei Zuwendungen an Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen, die mit einer österreichischen Privatstiftung nicht vergleichbar sind oder wenn diese Zuwendungen an eine Stiftung in einem Staat erfolgen, mit dem kein Amtshilfe- und Vollstreckungsabkommen besteht, kann allgemein eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegen. Unternehmen würden aufgrund der nationalen Regelungen keine vom Gesetzesentwurf benachteiligten Stiftungen mit der Vermögensverwaltung oder sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeit betrauen, da dies unwirtschaftlich wäre. Findet der Gesetzesentwurf allein in der Steuerumgehung teleologisch Deckung, so stellt sich die Frage, ob die Zuwendung an eine nicht vergleichbare Stiftung im Ausland oder in einen Staat mit dem kein solches Abkommen besteht, für sich alleine schon eine Steuerumgehung impliziert.

In einer Entscheidung hat der EuGH dazu festgehalten, dass der Umstand allein, dass eine ansässige Gesellschaft eine Zweitniederlassung – wie etwa eine Tochtergesellschaft – in einem anderen Mitgliedstaat gründet, nicht die allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung begründen und keine die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigende Maßnahme rechtfertigen kann.<sup>22)</sup> Eine nationale Maßnahme, welche die Niederlassungsfreiheit beschränkt, kann jedoch gerechtfertigt sein, wenn sie sich *speziell* auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen.<sup>23)</sup> Im vorliegenden Fall sollte daher nachprüfbar sein, ob die Umstände des Ein-

zelfalls, die eine Steuerumgehung nach subjektiven und objektiven Kriterien nahe legen, Berücksichtigung finden. Nach Ansicht des EuGH ist für die Feststellung des Vorliegens einer solchen Gestaltung außer dem subjektiven Element, welches in dem Streben nach einem Steuervorteil besteht, erforderlich, dass aus objektiven Anhaltspunkten hervorgeht, dass trotz formaler Beachtung der im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Voraussetzungen, der mit der Niederlassungsfreiheit verfolgte Zweck nicht erreicht worden ist. Kriterium für den Niederlassungsbegriff ist die Dauerhaftigkeit der Einrichtung und Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit auf unbestimmte Zeit.<sup>24)</sup> Der EuGH erachtet die nationalen Behörden und Gerichte für zuständig, das Vorliegen dieser beiden Elemente festzustellen, für welche der Beweis nach nationalem Recht zu erbringen ist, soweit die nationalen Regelungen die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts beeinträchtigen.<sup>25)</sup>

Führt die Prüfung solcher Anhaltspunkte zu der Feststellung, dass die beherrschte ausländische Gesellschaft nur mit einer fiktiven Ansiedlung zusammenhängt, die keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet des Aufnahmemitgliedstaats entfaltet, so ist die Gründung dieser beherrschten ausländischen Gesellschaft als eine rein künstliche Gestaltung anzusehen. Dergleichen kann insb bei einer Tochtergesellschaft der Fall sein, die eine „Briefkastenfirma“ oder eine „Strohfirma“ ist.<sup>26)</sup> In Anbetracht dessen stellt sich die Frage, ob der Gesetzesentwurf diese vom EuGH verlangte Prüfung des Einzelfalls ermöglicht oder nicht antizipierend solch einer rechtlichen Würdigung im Einzelfall vorgreift. Auf der Ebene der Wirksamkeit steuerlicher Kontrolle ist anzumerken, dass die Niederlassung in einem anderen Mitglied- oder Vertragsstaat *per se* noch kein potenzielles Missbrauchspotenzial aufweisen kann.

### D. Ausblick

Die europarechtlichen Grundfreiheiten stehen als Diskriminierungsverbote nationalen Regelungen entgegen, die unter einer ungleichgewichtigen Interessensabwägung zwischen der Funktionsfähigkeit des Binnenmarkts und der Steuerhoheit des Einzelstaats Beschränkungen dieser Grundfreiheiten vorsehen.

20) EuGH 18. 12. 2007, Rs C-101/05, *A*: Demzufolge ist ein mangelndes Amtshilfeabkommen nur im Verhältnis zu Drittstaaten (im vorliegenden Fall die Schweiz) – auf die sich die Kapitalverkehrsfreiheit auch erstreckt – ein Rechtfertigungsgrund, nicht aber im Verhältnis zu EWR-Staaten, wie zB Liechtenstein.

21) EuGH 6. 3. 2001, Rs C-342/00, *Kommission/Spanien*.

22) EuGH 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes*; 26. 9. 2000, Rs C-478/98, *Kommission/Belgien*; 4. 3. 2004, Rs C-334/02, *Kommission/Frankreich*.

23) EuGH 12. 12. 2002, Rs C-324/00, *Lankhorst/Hoborst*; 10. 4. 2008, Rs C-309/06, *Marks & Spencer*; 11. 3. 2004, Rs C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*.

24) EuGH 12. 9. 2006, Rs C-196/04, *Cadbury Schweppes*: Diese Feststellung muss auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbareren Anhaltspunkten beruhen, die sich ua auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen.

25) EuGH 14. 12. 2000, Rs C-110/99, *Emsland Stärke*.

26) EuGH 2. 5. 2006, Rs C-341/04, *Eurofood*.

Nach dem Gesetzesentwurf sollen bestimmte Tatbestände mit dem Vielfachen des „Normalsteuersatzes“ von 2,5% besteuert werden. Der Weg über eine transparente ausländische Stiftung und weitere Ausschüttung an einen Begünstigten in Österreich würde wegen der Besteuerung nach den wiederkehrenden Bezügen eine Besteuerung des Vermögens von bis zu 75% nach sich ziehen. Viele der transparenten ausländischen Stiftungen scheinen nicht direkt durch den Zuwendenden, sondern durch einen Treuhänder ge-

gründet zu werden. Der Gesetzesentwurf trifft jedoch außer der Meldung einer solchen „Vermögenszuwendung“ keine Vorkehrung für diesen Fall. Der vorliegende Gesetzesentwurf zum StiftEG schafft jedoch insgesamt einen Ausgleich im Steuer- und Amthilfesystem des EU-Raums. In Anbetracht des Anwendungsbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit im EWR-Raum wären gesetzliche Vorkehrungen angebracht, die auch den Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen würden.

## SCHLUSSSTRICH

*Der vorliegende Entwurf zum StiftEG 2008 über die neue Sanktionsbesteuerung scheint die Kapitalverkehrsfreiheit innerhalb der EU bei Zuwendungen an ausländische, von Österreich anerkannte Stiftungsinstitute im Wesentlichen zu berücksichtigen. Überlässt der Gesetzgeber die Anerkennung solcher ausländischer Stiftungen behördlichem Ermessen, so ist es aus gemeinschaftlicher Sicht geboten, alle EU-Mitgliedstaaten und EWR-Vertragsstaaten faktisch gleich zu behandeln. Wird ein Kapitalanleger in seiner Kapitalverkehrsfreiheit aus steuerlichen Gründen beschränkt, so liegt es an den Behörden des Mitgliedstaats, Modalität und Ausmaß der Ungleichbehandlung darzulegen. Der im Entwurf vorgesehene Typenvergleich ist für den Normadressaten im Vorhinein nicht prognostizierbar, räumt den Behörden für viele Fälle breites Ermessen ein und*

*führt bei Kapitalanlegern zu Rechtsunsicherheit. Die im Entwurf vorgesehene Regelung über die Besteuerung von Zuwendungen an Staaten ohne gemeinsame Amts- oder Vollstreckungshilfeübereinkommen, orientiert sich offenkundig an den unscharfen und unverbindlichen Empfehlungen der Kommission über die Wegzugs- und Fluchtbesteuerung. Der für die Anwendung der Sanktionsbesteuerung vorgesehene Typenvergleich ist ebenso wenig wie die Besteuerung von Vermögensverbringungen in einen Staat ohne Amtshilfeübereinkommen vom EuGH bisher in ähnlich gelagerten Fällen ausjudiziert worden. Es darf jedenfalls in Frage gestellt werden, ob der bloßen Verbringung von Vermögen an bestimmte ausländische Stiftungen oder andere Rechtsinstitute in jedem Fall die Absicht zur Umgehung von Steuern unterstellt werden darf.*