

# Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte

Das Privatstiftungssteuerrecht enthält eine ganze Reihe von internationalen Bezügen.<sup>1</sup> Dazu zählen nicht nur die historische „Zuzugsbegünstigung“<sup>2</sup> und Fragen der Besteuerung von Zuwendungen an Stiftungen durch ausländische Stifter,<sup>3</sup> sondern vor allem auch die Besteuerung von Auslandseinkünften auf Ebene der Stiftung<sup>4</sup> und jene von Geld- und Sachzuwendungen an beschränkt steuerpflichtige Begünstigte. Dem letztgenannten Themenkomplex ist – aus der Perspektive des österreichischen Steuerrechts<sup>5</sup> – der folgende Beitrag gewidmet.

**Deskriptoren:** Zuwendung, beschränkte Steuerpflicht, DBA, Wegzugsbesteuerung, Zwischensteuer.

**Normen:** § 27 Abs 5 Z 7 EStG, § 27 Abs 6 EStG, § 13 Abs 3 KStG, § 22 Abs 2 KStG, § 24 Abs 5 KStG.

Von Georg Kofler

## I. Beschränkte Steuerpflicht von Stiftungszuwendungen

Durch den Verweis auf § 27 Abs 5 Z 7 EStG unterliegen auch (außerbetriebliche) Zuwendungen von nicht gem

§ 5 Z 6 KStG gemeinnützigen Privatstiftungen an ausländische begünstigte und letztbegünstigte natürliche Personen (einschließlich der Zuwendungen im Rahmen einer Stiftungsauflösung)<sup>6</sup> der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG.<sup>7</sup> Die Steuererhebung erfolgt durch den Kapitalertragsteuerabzug.<sup>8</sup> Diese Form der Zuwendungsbesteuerung greift grundsätzlich auch bei Sachzuwendungen;<sup>9</sup> die Bemessungsgrundlage im außerbetrieblichen Bereich bilden hier die fiktiven Anschaffungskosten (§ 15 Abs 3 Z 2 EStG).<sup>10</sup> Bei Sachzuwendungen an ausländische Begünstigte ist jedoch zu bedenken, dass die Privatstiftung damit auf ihrer Ebene den Wegzugsbesteuerungstatbestand nach

1 Siehe allgemein bereits *Lang*, Österreichische Stiftungen im internationalen Ertragsteuerrecht, SWK 1990, A I 172 ff; *Lang*, Die Stiftung im internationalen Ertragsteuerrecht, in *Csoklich/Müller* (Hrsg) *Die Stiftung als Unternehmer* (1990) 185 ff; *Lang*, Internationale Aspekte des Privatstiftungsrechts, in *Constantia Privatbank* (Hrsg) *Privatstiftungen* (1993) 55 ff; weiters zB *Toifl*, Entwicklung des Stiftungssteuerrechts bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, SWI 2008, 437 ff.

2 Siehe Art VIII des PSG, BGBl 1993/694, und dazu zB *Lang*, „Zuzugsbegünstigung“ für Privatstiftungen, SWI 1993, 206 ff; *Cerha*, Übertragung von Auslandsinvestitionen in eine österreichische Stiftung, in *Constantia Privatbank AG* (Hrsg), *Die österreichische Stiftung* (1993) 27 (44 ff); *Achaz*, Zur Rückübertragung ausländischer Stiftungen an österreichische Privatstiftungen, SWI 1994, 91 ff; *Gassner*, Zuzugsbegünstigung für Privatstiftungen auch nach dem 31. 12. 1995? SWI 1995, 410 f; wN bei *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Privatstiftungs-Steuerrecht*<sup>2</sup> (2009) Rz II/121. Zur Bedeutung für Nachstiftungen an bereits zum 31. 12. 1995 zum Firmenbuch angemeldete Privatstiftungen siehe noch Rz 324 *StiftRL* 2001.

3 Zur denkbaren Entlastung nach § 48 BAO bei Doppelbesteuerung mit ausländischer Erbschafts- oder Schenkungssteuer und österreichischer Stiftungseingangssteuer siehe *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 580, und zur früheren Doppelbelastung mit in- und ausländischer Erbschafts- oder Schenkungssteuer zB EAS 1244 = SWI 1998, 251, und EAS 2771 = SWI 2006, 540, und weiters etwa *Marschner/Offerhaus/Wimmer*, Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung durch deutsche Unternehmer, in *Eiselsberg* (Hrsg), *Stiftungsrecht Jahrbuch* 2007 (2007) 201 (208 f).

4 Siehe zB zum gegenwärtigen Ausmaß der Beteiligungsertragsbefreiung nach § 13 Abs 2 KStG zB *Prechtl-Aigner/Kofler*, *Privatstiftungen: Neuerungen bei ausländischen Portfoliodividenden*

durch das Abgabenänderungsgesetz 2011, ZFS 2011, 107 ff; *Wiedermann/Wilplinger*, Einkünfte aus Beteiligungen bei Privatstiftungen, ecolex 2011, 788 ff; *Stangl* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG<sup>23</sup> (September 2013) § 13 Tz 19 ff; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), *Stiftungshandbuch*<sup>2</sup> (2014) Rz 12/45 ff.

5 Daneben besteht eine Reihe von Fragen der Behandlung durch das Ausland, sowohl hinsichtlich der Auslandseinkünfte einer Privatstiftung als auch der Zuwendungen an Begünstigte. So wurden zB in Schrifttum und Verwaltungspraxis speziell Fragen der Berechtigung einer Stiftung zur Quellensteuerreduktion in den USA diskutiert (dazu EAS 1104 = SWI 1998, 26; EAS 2080 = SWI 2002, 402; *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Privatstiftungs-Steuerrecht*<sup>2</sup> (2009) Rz I/126 ff; zur Quellenbesteuerung siehe *Arning*, Die Anwendung des neuen US-Quellensteuer-Abzugsverfahrens auf österreichische Privatstiftungen, SWI 2002, 68 ff). Aber auch die – durch das JStG 2009 (dBGB I 2008, 2794; vorgehend das Schreiben des dBMF betreffend „Vereinbarkeit des § 15 AStG mit EU Recht“, IV B 4 – S 1361/07/0001 (14. 5. 2008), abgedruckt zB in ÖStZ 2008/500, 245) unionsrechtlich entschärft – deutsche Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG für österreichische Familienstiftungen stand im Fokus der Diskussion (siehe aus jüngerer Zeit zB *Reiter/Kulischek*, Die österreichische Privatstiftung – Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung auch für deutsche Staatsbürger? ZfS 2011, 11 ff und 60 ff; *Offerhaus*, Die Neuregelung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen, in *Faberger/Petritz* (Hrsg), *Handbuch Estate Planning* (2011) 633 ff; *Haas*, Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung bei österreichischen Privatstiftungen mit deutschen Begünstigten, SWI 2014, 273 ff; siehe auch Pkt 1 der Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 21./27.3.2006 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, BMF-010221/0187-IV/4/2006, und zu den Ergebnissen eines früheren österrei-

§ 27 Abs 6 EStG verwirklichen und damit die 25%ige Zwischenbesteuerung nach § 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 2 KStG auslösen kann.<sup>11</sup>

Innerstaatliche Ausnahmen – auch von der beschränkten Steuerpflicht<sup>12</sup> – bestehen hinsichtlich der Kürzung der Zuwendung um die Stiftungseingangswerte beim Widerruf für „Altvermögen“ (§ 27 Abs 5 Z 9 EStG) sowie für steuerneutrale Substanzauszahlungen von „Neuvermögen“ (§ 27 Abs 5 Z 8 EStG); in beiden Fällen kann dies bereits beim Kapitalertragsteuerabzug berücksichtigt werden.<sup>13</sup> Ob bzw inwieweit aber im Übrigen das innerstaatliche Besteuerungsrecht auch ausgeübt werden kann, richtet sich nach der jeweiligen, im Folgenden darzulegenden Abkommensrechtslage (Kapitel II),<sup>14</sup> wobei im Grunde einhellig angenommen wird, dass auf Stiftungszuwendungen die Ertragsteuerabkommen und nicht – zusätzlich oder gar exklusiv – die nur vereinzelt bestehenden Erbschafts- bzw Schenkungssteuerabkommen anwendbar sind.<sup>15</sup> Im abkommenslosen Zustand bestünde theoretisch auch die Möglichkeit

einer Entlastung durch Anordnung des Bundesministers für Finanzen nach § 48 BAO.<sup>16</sup>

## II. Entlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen

Folgt das konkrete Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Österreich und dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten dem OECD-MA, lässt sich von vornherein die Anwendbarkeit des Zinsenartikels des Art 11 OECD-MA ausschließen, da der Begünstigte einer Privatstiftung keine Forderung gegenüber der Privatstiftung hat, auf der die Zuwendung basiert.<sup>17</sup> Aber auch hinsichtlich des Dividendenbegriffs des Art 10 Abs 3 OECD-MA geht die hA überzeugend davon aus, dass Stiftungszuwendungen diesen grundsätzlich nicht erfüllen können:<sup>18</sup> Denn bei Privatstiftungen handelt es sich zwar um „Gesellschaften“ iS des Art 3 Abs 1 lit b OECD-MA,<sup>19</sup> allerdings gibt der Begünstigte weder

- chisch-deutschen Verständigungsgespräches EAS 447 = SWI 1994, 217, EAS 1591 = SWI 2000, 100, und EAS 1684 = SWI 2001, 48, sowie zur Frage der zeitverschobenen Doppelbesteuerung EAS 3207 = SWI 2011, 140). Mittlerweile hatten sich auch ausländische Gerichte mit der Abkommensberechtigung österreichischer Stiftungen und Zurechnungskonflikten zu befassen (dazu *Lang, Her Majesty the Queen vs Peter Sommerer*; Abkommensrechtliche Fragen der Zurechnung von Einkünften, in *Fitz ua* (Hrsg) Festchrift für Hellwig Torggler (2013) 713 ff).
- 6 Siehe zum Widerruf EAS 3086 = SWI 2009, 475 (keine Behandlung als Liquidationsgewinn).
- 7 Rz 261 StiftR 2009; EAS 2321 = SWI 2003, 442 (zur Vergabe von Wissenschaftspreisen); EAS 2965 = SWI 2008, 227 (zu Zuwendungen, die vom Ausland als Entgelt von dritter Seite qualifiziert werden); EAS 3086 = SWI 2009, 475; siehe zur Steuerpflicht nach § 98 EStG aufgrund der Zuordnung der Zuwendungen zu den Kapitaleinkünften auch bereits ErlRV 1132 BlgNR XVIII, GP, 38 (zum PSG); ausführlich *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1351 ff; *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/82.
- 8 Stiftungszuwendungen unterliegen hingegen nicht der EU-Quellensteuer; siehe zB *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1362; *Ludwig/Unger/Hebenstreit*, Privatstiftung als Konzernmutter eines internationalen Konzerns, in *Fraberger/Bauermann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht<sup>2</sup> (2014) 91 (112).
- 9 Siehe nur ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP, 38 (zum PSG); BMF 15. 2. 1999, ÖStZ 1999, 126 (zur Rückübertragung eines gestifteten Forstes).
- 10 ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP, 37 (zum PSG).
- 11 Dazu sogleich unten Kapitel III.
- 12 Siehe auch Rz 261 StiftRL 2009 sowie zB *Rosenberger*, Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2008, 119 (119).
- 13 Siehe zur steuerneutralen Substanzerückzahlung zB Rz 264 StiftR 2009 (dazu auch *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1337 und Rz 1376 mwN) und für den Fall des Widerrufs Rz 283 StiftR 2009 (dazu auch *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1478; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 15/32).
- 14 Dazu ausführlich die Übersicht im Anhang sowie die Darstellungen bei *Lang*, Einkünfte aus Privatrechtsstiftungen nach den öster-

- reichischen Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1993, 13 (15 ff); *Rosenberger*, ZFS 2008, 119 (122 f); *Rosenberger*, Zuwendungen österreichischer Stiftungen ins Ausland, SWK 2009, S 272; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz II/545 ff; *Kovar/Marihart*, Zuwendungen von Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, in *Cerha ua* (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (198 ff); *Petritz*, Stiftungen und Trusts im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in *Fraberger/Petritz* (Hrsg), Handbuch Estate Planning (2011) 647 (676 ff); *Kreuz/Leiter*, DBA-Qualifikation von Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte im Ausland, WT 2013, 34 (34 ff); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65b.
- 15 Siehe zu dieser Frage *Sutter*, Der sachliche Anwendungsbereich des Erbschaftsteuer-Musterabkommens, in *Aigner ua* (Hrsg), Erbschaftsteuern und Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 41 (49 f und 66 ff).
- 16 Rz 263 StiftRL 2009.
- 17 *Lang*, SWI 1993, 13 (13 f); *Rosenberger*, ZFS 2008, 119 (120); *Kovar/Marihart* in *Cerha ua* (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (188); *Kreuz/Leiter*, WT 2013, 34 (34); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65a; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIII/388.
- 18 Dieser erfasst neben Einkünften (1) aus Aktien etc und (2) „anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung“ auch (3) jene „aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind“. Zu diesen drei Untergruppen des Dividendenbegriffs des Art 10 Abs 3 OECD-MA siehe zB BFH 6. 6. 2012, I R 6, 8/11, BStBl 2013 II 111; *Haslebner* in *Reimer/Rust* (Hrsg), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions<sup>4</sup> (2015) Art 10 Rz 97 ff; *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIII/38.
- 19 EAS 1409 = SWI 1999, 149 (zum DBA Liechtenstein); EAS 2381 = SWI 2004, 51 (zum DBA Deutschland); EAS 2482 = SWI 2005, 202; siehe weiters nur *Lang* in *Csoklich/Müller* (Hrsg), Die Stiftung als Unternehmer (1990) 185 (204 ff); *Kovar/Marihart* in *Cerha ua* (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (187); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65a.

gegenleistungsberechtigendes Kapital hin, noch hat er einen „Anteil“ im abkommensrechtlichen Sinne. Deshalb kommt Art 10 OECD-MA nicht zur Anwendung,<sup>20</sup> und zwar ungeachtet des Umstandes, dass diese Zuwendungen nach österreichischem Recht den offenen Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften gleichgestellt werden.<sup>21</sup> Diese Lesart wird aus systematischer Sicht auch für jene Abkommen vertreten, die keine gesonderte Dividendendefinition beinhalten.<sup>22</sup> Etwas Anderes soll nach der Verwaltungspraxis ausnahmsweise dann gelten, „wenn dem Zuwendungsempfänger eine solche Einflussnahme auf die Gestion der Stiftung zu kommt, dass er in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als ‚Beteiligter‘ an dieser Stiftung anzusehen ist“;<sup>23</sup> dies ist aber wohl nur dann denkbar, wenn die Vorschriften des PSG verletzt werden, womit sich aber letztlich eine Frage der Einkünftezurechnung und nicht der Zuwendungsqualifikation aufwerfen würde.<sup>24</sup>

Zuwendungen von Privatstiftungen fallen daher bei OECD-konformen Abkommen nach Rechtsprechung,<sup>25</sup> Verwaltungspraxis<sup>26</sup> und hL<sup>27</sup> grundsätzlich unter den

subsidiären Auffangtatbestand der „anderen Einkünfte“ iS des Art 21 OECD-MA, woraus grundsätzlich das ausschließliche Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates des Begünstigten folgt und das österreichische Besteuerungsrecht ausgeschlossen ist; die Zuwendungen sind diesfalls von der österreichischen Kapitalertragsteuer vollständig zu entlasten.<sup>28</sup> Die Reduktion der Kapitalertragsteuer erfolgt entweder durch Anpassung des Abzugs an der Quelle nach den Bestimmungen der DBA-EntlastungsVO<sup>29</sup> oder durch Rückerstattung an den Begünstigten.<sup>30</sup> Diese Entlastung erfolgt auch unabhängig davon, ob der andere Staat sein Besteuerungsrecht tatsächlich ausübt<sup>31</sup> oder wie er die Zuwendung steuerrechtlich qualifiziert.<sup>32</sup> Der österreichische Besteuerungsverzicht greift nach der jüngeren Verwaltungspraxis auch dann, wenn die Zuwendung (Vermögensübertragung) im Ausland aufgrund einer abweichenden Zurechnungsentscheidung keinen steuerlich erfassbaren Tatbestand darstellt.<sup>33</sup> Voraussetzung ist aber, dass die Zuwendung dem ausländischen Begünstigten zuzurechnen ist, wobei unbeachtlich ist, ob das

20 ZB EAS 617 = SWI 1995, 180; EAS 873 = SWI 1996, 305; EAS 947 = EAS 1996, 470; EAS 1409 = SWI 1999, 149; EAS 1450 = SWI 1999, 299; EAS 1762 = SWI 2001, 53; EAS 2321 = SWI 2003, 442; EAS 2482 = SWI 2005, 202; Lang, SWI 1993, 13 (15); Rosenberger, ZFS 2008, 119 (120 f); Kovar/Marihart in Cerha ua (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (188); Kreuz/Leiter, WT 2013, 34 (34); Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65a; Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1353.

21 EAS 2321 = SWI 2003, 442.

22 Siehe zu Art IX DBA Japan etwa Lang, SWI 1993, 13 (16), und Rosenberger, ZFS 2008, 119 (122).

23 EAS 873 = SWI 1996, 305; EAS 947 = EAS 1996, 470; EAS 1591 = SWI 2000, 100; EAS 1684 = SWI 2004, 275; EAS 2436 = SWI 2004, 275; EAS 2482 = SWI 2005, 202. Diese Auslegung ist offenbar mit Deutschland abgestimmt; siehe Z 4 des Ergebnisprotokolls über österreichisch-deutsche Verständigungsgespräche vom 1. 6. 1994, und dazu EAS 1591 = SWI 2000, 100, und EAS 1684 = SWI 2004, 275.

24 Ebenso Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1356; siehe auch Petritz in Frabberger/Petritz (Hrsg), Handbuch Estate Planning (2011) 647 (676 m FN 178); Kreuz/Leiter, WT 2013, 34 (35).

25 VwGH 23. 10. 2013, EU 2013/0007 (2010/13/0130) (zum DBA Belgien).

26 Rz 262 StiftRL 2009; EAS 617 = SWI 1995, 180 (zum „alten“ DBA USA); EAS 873 = SWI 1996, 305 (zum DBA Schweiz); EAS 947 = EAS 1996, 470 (zum DBA Großbritannien); EAS 989 = SWI 1997, 56 (zu den DBA mit Belgien, Frankreich und der Schweiz sowie zum „alten“ DBA Deutschland); EAS 1184 = SWI 1998, 76 (zum DBA Liechtenstein); EAS 1315 = SWI 1998, 459 (zum DBA USA), EAS 1409 = SWI 1999, 149 (zum DBA Liechtenstein); EAS 1450 = SWI 1999, 299 (zum DBA USA); EAS 1519 = SWI 1999, 466 (zum DBA USA); EAS 1527 = SWI 1999, 542 (zum DBA USA); EAS 1762 = SWI 2001, 53 (zum DBA USA); EAS 2074 = SWI 2002, 368 (zum DBA Ungarn); EAS 2321 = SWI 2003, 442 (zu den DBA mit Norwegen und der Schweiz); EAS 2436 = SWI 2004, 275 (zum DBA Schweiz); EAS 2482 = SWI 2005, 202 (zu den DBA Spanien, Italien und Schweiz); EAS 3091 = SWI 2009, 529 (zum DBA CSSR); EAS 3197 = SWI 2011, 124 (zum DBA Schweiz).

27 ZB Lang, SWI 1993, 13 (15); Lechner, Kapitalertragsteuer und Doppelbesteuerungsabkommen, in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalertragsteuer (2003) 241 (246); Rosenberger, ZFS 2008, 119 (121); Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz I/121; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz II/543; Kovar/Marihart in Cerha ua (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (189); Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1353 f; Kreuz/Leiter, WT 2013, 34 (34); Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65a; Ludwig/Unger/Hebenstreit in Frabberger ua (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht<sup>2</sup> (2014) 91 (111); Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIII/388.

28 EAS 873 = SWI 1996, 305; EAS 947 = EAS 1996, 470; EAS 1450 = SWI 1999, 299; EAS 1762 = SWI 2001, 53; EAS 2074 = SWI 2002, 368; EAS 2436 = SWI 2004, 275; EAS 3091 = SWI 2009, 529.

29 BGBl III 2005/92 idF BGBl II 2006/44; siehe dazu auch den Erlass zur Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, AÖF 2006/127, ergänzt durch AÖF 2008/179 (zu US-Ansässigkeitsbestätigungen) und AÖF 2014/160 (= BMF-AV 2014/102) (zur Arbeitskräftegestellung), und weiters Rz 8021a f EStR 2000. Siehe dazu und zu den Anwendungsvoraussetzungen zB Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VII/370 ff mwN. Speziell zur Anwendung auf Stiftungszuwendungen auch Rz 261 StiftRL 2009 und EAS 3091 = SWI 2009, 529; weiters zB Marschner/Offerhaus/Wimmer in Eiselsberg (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2007 (2007) 201 (217), Rosenberger, ZFS 2008, 119 (123 f), und Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1359 ff.

30 Dazu den Erlass zur Rückzahlung österreichischer Abzugssteuern auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, AÖF 2002/63, ergänzt durch AÖF 2008/179 (zu US-Ansässigkeitsbestätigungen).

31 EAS 3197 = SWI 2011, 124; Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65a.

32 EAS 2965 = SWI 2008, 227 (Zuwendungen als Entgelt von dritter Seite).

33 Siehe EAS 3197 = SWI 2011, 124 (zu einem negativen Qualifikationskonflikt, der allerdings nicht zu einem Wiederaufleben des Besteuerungsrechts des Quellenstaates führen kann).

Ausland die österreichische Privatstiftung als transparent ansieht.<sup>34</sup>

Es besteht allerdings im österreichischen Abkommensnetzwerk eine Reihe von Abweichungen vom OECD-MA und in der gegenwärtigen österreichischen Abkommenspolitik ist es ein Bestreben, für Zuwendungen von Privatstiftungen ein österreichisches Quellenbesteuerungsrecht zu sichern.<sup>35</sup> Die Anwendbarkeit des Dividendenartikels auf Stiftungszuwendungen wird von der hA<sup>36</sup> und der Verwaltungspraxis<sup>37</sup> bereits dann bejaht, wenn das konkrete Abkommen – abweichend vom OECD-MA – alle Einkünfte als „Dividenden“ behandelt, die – als nichtabzugsfähige Einkommensverwendung – nach innerstaatlichem Recht den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind, ohne dass es zusätzlich auf die Qualifikation als „Gesellschaftsanteil“ ankäme.<sup>38</sup> Besonders deutlich kommt dies im DBA Deutschland zum Ausdruck, das in Art 10 Abs 3 als „Dividenden“ ausdrücklich auch „ähnliche Vergütungen“ erfasst werden, „wenn sie nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind“; darunter fallen unstrittig auch Zuwendungen von Privatstiftungen,<sup>39</sup> und zwar ungeachtet dessen, wie Deutschland diese Zuwendungen qualifiziert.<sup>40</sup> Diesfalls steht Österreich zumeist das für Portfoliodividenden vorgesehene, prozentuell be-

schränkte Quellenbesteuerungsrecht (idR 15%) zu;<sup>41</sup> zT wird aber auch die exklusive Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Zuwendungsempfängers angeordnet.<sup>42</sup> Umgekehrt ordnen zwar einige Abkommen Zuwendungen von Privatstiftungen den „anderen Einkünften“ zu, lassen aber vielfach ein österreichisches Besteuerungsrecht unbeschränkt bestehen, zumal die Einkünfte aus Österreich als dem „anderen Vertragsstaat“ stammen.<sup>43</sup> Sofern Zuwendungen nicht vom Dividendenartikel erfasst sind und das Abkommen keine Auffangklausel für „andere Einkünfte“ vorsieht, bleibt das Besteuerungsrecht Österreichs ebenfalls uneingeschränkt aufrecht.<sup>44</sup> Steht Österreich ein Quellenbesteuerungsrecht zu, ist der DBA-Partnerstaat abkommensrechtlich zu einer Entlastung von der österreichischen Quellensteuer (im derzeitigen Abkommensnetzwerk durchwegs durch Anrechnung) verpflichtet,<sup>45</sup> und zwar unabhängig davon, wie er die Zuwendung innerstaatlich qualifiziert.<sup>46</sup>

### III. „Querwirkungen“ auf die Zwischensteuer

Die jeweilige Abkommensrechtslage hat allerdings nicht nur für die Behandlung der Zuwendung an den ausländischen Begünstigten Bedeutung, sondern hat auch Rückwirkungen auf die Besteuerung der Privatstiftung selbst:

34 Siehe EAS 1519 = SWI 1999, 466, EAS 1527 = SWI 1999, 542, und EAS 2482 = SWI 2005, 202, wobei in letzterer Auskunft ausgeführt wird, die Entlastung setze voraus, „dass die Zuwendung dem ausländischen Zuwendungsempfänger steuerlich zuzurechnen ist“, und die Nichtbesteuerung im Ausland nähre die Vermutung, „dass die Zuwendung – zumindest nach ausländischem Recht – nicht dem Zurechnungsempfänger zugerechnet worden ist“. Siehe allgemein auch Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 1357.

35 Siehe Jirousek, Die österreichische DBA-Politik, in Lang/Weinzierl (Hrsg), Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 409 (418), und weiters auch das mit besonderer Kennzeichnung der vom OECD-MA abweichenden Bestimmungen bei Lang/Schubert/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 407 ff, abgedruckte österreichische Musterabkommen.

36 So zB Lang, SWI 1993, 13 (16); Rosenberger, ZFS 2008, 119 (121); Kovar/Marihart in Cerha ua (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (191); Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65b; Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz XIII/388; zweifelnd Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz II/545.

37 EAS 3086 = SWI 2009, 475 (zum DBA Kanada); EAS 3091 = SWI 2009, 529 (zum DBA Tschechien); EAS 3106 = SWI 2009, 578 (zum DBA Großbritannien); aa offenbar noch EAS 947 = EAS 1996, 470 (zum DBA Großbritannien).

38 So zB in den Abkommen mit Australien, Bahrain, Barbados, Bulgarien, Großbritannien, Hongkong, Irland, Kanada etc. Folgt man dieser Auslegung nicht, wäre speziell in den DBA mit Australien (Art 21 Abs 2), Kanada (Art 21 Abs 2), Kuba (Art 21 Abs 3), Neuseeland (Art 21 Abs 1) und Pakistan (Art 23 Abs 3) das österreichische Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt, sondern könnte

zur Gänze wahrgenommen werden; siehe auch Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz II/547.

39 Siehe nur EAS 2321 = SWI 2003, 442; EAS 2965 = SWI 2008, 227; EAS 3207 = SWI 2011, 140; weiters zB EAS 2482 = SWI 2005, 202; dazu auch Jirousek, Das neue DBA mit Deutschland, ÖStZ 2000/783, 370 (374); Lechner in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg), Kapitalertragsteuer (2003) 241 (246); Marschner/Offerhaus/Wimmer in Eiselsberg (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2007 (2007) 201 (217); Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz II/546.

40 EAS 2965 = SWI 2008, 227 (Zuwendungen als Entgelt von dritter Seite).

41 Siehe zB EAS 3086 = SWI 2009, 475 (zum DBA Kanada).

42 So in den DBA mit Bahrain, Kuwait und der UdSSR (anwendbar derzeit noch auf Turkmenistan; siehe AÖF 1992/202 idF AÖF 1994/317, AÖF 1995/119, AÖF 1996/44, AÖF 1997/245, AÖF 1999/178).

43 So zB in den DBA mit Armenien, Aserbaidschan, Brasilien, China, Indien, DBA Malaysia, Mexiko, Nepal etc; dazu etwa Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz II/547.

44 Speziell im DBA Japan; siehe auch Lang, SWI 1993, 13 (16); Rosenberger, ZFS 2008, 119 (122); Kovar/Marihart in Cerha ua (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (190 f); Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz II/547; Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65b.

45 EAS 617 = SWI 1995, 180 (zum „alten“ DBA USA); EAS 3086 = SWI 2009, 475 (zum DBA Kanada); EAS 2965 = SWI 2008, 227 (zum DBA Deutschland).

46 EAS 2965 = SWI 2008, 227 (Zuwendungen als Entgelt von dritter Seite); siehe auch Rosenberger, ZFS 2008, 119 (121).

Erfolgt nämlich eine Entlastung der Zuwendung aufgrund eines DBA oder nach § 240 Abs 3 BAO,<sup>47</sup> bleibt es insoweit bei einer 25%igen Zwischenbesteuerung gewisser Einkünfte nach § 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 2 KStG auf Ebene der Privatstiftung (§ 13 Abs 3 letzter Satz KStG),<sup>48</sup> wobei es seit dem AbgÄG 2004<sup>49</sup> auch zu keiner Gutschrift oder Erstattung in Folgeperioden kommt, wenn abermals Zuwendungen an durch Doppelbesteuerungsabkommen geschützte Empfänger getätigt werden (§ 24 Abs 5 Z 2 KStG).<sup>50</sup> Nur im Fall der Auflösung der Privatstiftung ist der Zwischensteuerbetrag zur Gänze gutzuschreiben („Letztgutschrift“; § 24 Abs 5 Z 6 KStG)<sup>51</sup> bzw eine Zwischensteuer während der Auflösungsphase nicht mehr zu erheben.<sup>52</sup> Diese Letztgutschrift erfolgt auch unabhängig davon, ob die Zuwendungen anlässlich der Auflösung der Kapitalertragsteuer unterliegen oder

nicht (zB aufgrund einer DBA-Befreiung oder als steuerneutrale Substanzauszahlung iS des § 27 Abs 5 Z 8 EStG).<sup>53</sup> Das gegenwärtige System weist damit freilich eine eigenartige Bruchstelle auf: Wenn nämlich ohnehin eine abkommensrechtliche Entlastung von der Zuwendungsbesteuerung erfolgt, wäre es wohl konsequent, die Zwischenbesteuerung überhaupt insoweit entfallen zu lassen, als Zuwendungen an abkommengeschützte Begünstigte geleistet werden, da hier eine Vorwegbelastung gerade nicht notwendig ist;<sup>54</sup> diese Folgerichtigkeit wird aber im geltenden Recht erst mit erheblicher Zeitverzögerung durch die Letztgutschrift erreicht, die letztlich demonstriert, dass die Zwischensteuer idealtypisch nur eine Vorabbesteuerung späterer Zuwendungen darstellt und keinen endgültigen Steueraufwand auf Stiftungsebene bewirken soll.<sup>55</sup>

47 Angesichts der verfahrensrechtlichen Probleme der Verknüpfung von Zwischenbesteuerung und Zuwendungsbesteuerung führen die StiftRL 2009 (Rz 110) aus, dass die Privatstiftung den Zuwendungsempfänger in der Bescheinigung gem § 96 Abs 4 EStG darauf hinzuweisen habe, dass allfällige Ansuchen auf Erstattung der Kapitalertragsteuer im Wege der Privatstiftung gestellt werden sollen, um ihr die Kenntnis darüber zu verschaffen, ob sie eine Entlastung von der Zwischenbesteuerung vornehmen kann (siehe zB *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Privatstiftungs-Steuerrecht*<sup>2</sup> (2009) Rz II/420; *Schuchter* in *Achaz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 13 Tz 159; *Feckter* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG<sup>25</sup> (November 2014) § 24 Tz 89). Sollte ein Ansuchen auf Erstattung dennoch unmittelbar bei dem für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Zuwendungsempfängers zuständigen Finanzamt bzw dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (§ 13a AVOG) gestellt werden, habe dieses dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt eine Gleichschrift des Erstattungsansuchens zu übermitteln (Rz 110 StiftRL 2009). Erfolgt dennoch nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer eine Entlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens, gilt die Gutschrift iS des § 24 Abs 5 Z 3 KStG als zu Unrecht erfolgt (§ 24 Abs 5 Z 4 KStG). Die Ungewissheit über die DBA-Inanspruchnahme kann entweder durch vorläufige Bescheide gem § 200 BAO oder, sofern Rechtskraft eingetreten ist, durch Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides von Amts wegen auf Grundlage des § 295a BAO aufgelöst werden (siehe zB *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Stiftungssteuerrecht*<sup>2</sup> (2010) Rz II/424; *Schuchter* in *Achaz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 13 Tz 159; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), *Stiftungshandbuch*<sup>2</sup> (2014) Rz 12/93; *Feckter* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG<sup>25</sup> (November 2014) § 24 Tz 89).

48 *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), *Stiftungshandbuch*<sup>2</sup> (2014) Rz 13/68.

49 BGBl I 2004/180.

50 Siehe zB *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Stiftungssteuerrecht*<sup>2</sup> (2010) Rz II/424. Vor der Änderung des § 24 KStG durch das AbgÄG 2004 wurde § 24 Abs 5 Z 2 KStG hingegen – entgegen der Verwaltungspraxis und der Auffassung der Gesetzesmaterialien (ErIRV 686 BlgNR XXII. GP, 20) – von Rechtsprechung (so UFS 10. 6. 2010, RV/1163-W/05, und insofern bestätigend VwGH 23. 10. 2013, 2010/13/0130) und Schrifttum (zB *Nowotny*, Die Zwischenbesteuerung bei ausländischen Begünstigten, SWI 2001, 307 ff) so verstanden, dass es zu einer Gutschrift kam, wenn in einer späteren Periode Zuwendungen an abkommengeschützte Empfänger getätigt wurden.

51 Siehe nur *Feckter* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG<sup>25</sup> (November 2014) § 24 Tz 91.

52 So bewirkt § 24 Abs 5 Z 6 KStG nach hA, dass ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Auflösung der Privatstiftung in das Firmenbuch (§ 35 Abs 5 PSG) trotz Weiterexistenz bis zu ihrer Löschung (§ 37 PSG) für Einkünfte nach § 13 Abs 3 und 4 KStG keine Zwischensteuerpflicht besteht, zumal auch andernfalls ein laufendes und widersätzliches Aufrufen von Letztgutschriften erforderlich wäre; siehe *Lechner*, Ausgewählte Fragen zum Stiftungswiderruf, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis*, FS Doralt (2007) 251 (256); *Hübner/Six* in *Cerha ua* (Hrsg), *Stiftungsbesteuerung* (2008) 163 (170); *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Stiftungssteuerrecht*<sup>2</sup> (2010) Rz II/580; *Kofler* in *Fitz ua* (Hrsg), *Festschrift für Hellwig Torggler* (2013) 609 (614); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), *Stiftungshandbuch*<sup>2</sup> (2014) Rz 15/16a; aA *Novak*, Steuerliche Folgen bei Widerruf der Privatstiftung, *ecolex* 2008, 952 (954).

53 VwGH 23. 10. 2013, 2010/13/0130; Rz 126 StiftR 2009; ebenso *König/Rief*, Die Zwischenbesteuerung eigen- und doppelnütziger Privatstiftungen, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner (2004) 215 (236); *Furherr*, Die Gutschrift der Zwischenkörperschaftsteuer bei Auflösung von Privatstiftungen mit DBA-geschützten Letztbegünstigten, SWI 2005, 167 ff; *Marschner*, Auflösung einer Privatstiftung, ZFS 2006, 101 (104); *Marschner/Offerhaus/Wimmer* in *Eiselsberg* (Hrsg), *Stiftungsrecht Jahrbuch* 2007 (2007) 201 (226); *Hübner/Six*, Die Liquidation von Privatstiftungen, in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuchter/Wiedermann* (Hrsg), *Stiftungsbesteuerung* (2008) 163 (170); *Schuchter* in *Achaz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 24 Tz 128; *Kofler*, Ertragsteuerliche Folgen des Widerrufs einer Privatstiftung, in *Fitz ua* (Hrsg), *Festschrift für Hellwig Torggler* (2013) 609 (613 f); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), *Stiftungshandbuch*<sup>2</sup> (2014) Rz 12/95; *Feckter* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG<sup>25</sup> (November 2014) § 24 Tz 92. Sofern dieser Erstattungsbetrag nicht zur Schuldentlastung etc heranzuziehen ist, wird er im Rahmen der Vermögensverteilung ebenfalls an den letztbegünstigten Stifter zugewendet und unterliegt der Zuwendungsbesteuerung; siehe *Hübner/Six* in *Cerha ua* (Hrsg), *Stiftungsbesteuerung* (2008) 163 (170); *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, *Stiftungssteuerrecht*<sup>2</sup> (2010) Rz II/581; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), *Stiftungshandbuch*<sup>2</sup> (2014) Rz 15/16.

54 Siehe dazu nur *Lang*, Die „Zwischenbesteuerung“ der Privatstiftung bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, JBL 2003, 802 (804).

55 *Marschner*, ZFS 2006, 101 (104); *Marschner/Offerhaus/Wimmer* in *Eiselsberg* (Hrsg), *Stiftungsrecht Jahrbuch* 2007 (2007) 201 (226).

Diese Rechtslage lenkt sogleich den Blick auf die Frage, in welchen Fällen nun eine schädliche „Entlastung“ von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt. Nach dem gesetzlichen Regelungsmodell bezieht sich eine solche „Entlastung“ zunächst ausschließlich auf eine Reduktion der österreichischen Besteuerung, nicht hingegen auf eine mögliche Anrechnung im DBA-Partnerstaat.<sup>56</sup> Soweit aber eine „Entlastung“ von der österreichischen Zuwendungsbesteuerung – sei es an der Quelle, sei es im Rückerstattungsverfahren – erfolgt, dürfte es für die Schädlichkeit irrelevant sein, ob eine „Vollentlastung“ (zB Art 21 OECD-MA) oder nur eine Reduktion der Quellensteuer (zB auf 15%) erfolgt.<sup>57</sup> Das Unterbleiben der Zwischenbesteuerung dient also schon auf dieser Ebene einer bloß groben Annäherung an das Belastungsziel der „Einmalbesteuerung“, wird doch der Entfall der 25%igen Besteuerung auf Ebene der Stiftung letztlich davon abhängig gemacht, ob irgendein Abkommenschutz des Zuwendungsempfängers besteht, ungeachtet dessen, ob Österreich überhaupt keine oder aber zB eine 15%ige Quellensteuer zusteünde.<sup>58</sup> Zudem wird die geltende Rechtslage (arg „Entlastung [...] erfolgt“) – trotz der grundsätzlich zwingenden Anwendbarkeit der DBA – vielfach als faktisches Wahlrecht zwischen Kapitalertragsteuerbelastung und Zwischenbesteuerung verstanden, das zB durch entsprechende Beantragung der Quellensteuerermäßigung oder Erfüllung- bzw Nichterfüllung der Formalvoraussetzungen in Österreich ausgeübt werden könne,<sup>59</sup> wobei freilich hinzutritt, dass der

DBA-Partnerstaat lediglich zur Entlastung von der abkommensrechtlich maximal erhebbaren Quellensteuer (zB 15%) verpflichtet ist.<sup>60</sup>

Das „vertrackte“ Interagieren zwischen Zuwendungsbesteuerung und Zwischenbesteuerung wird letztlich auch in den verfassungs-, abkommens- und unionsrechtlichen Bedenken sichtbar.<sup>61</sup> Aus verfassungsrechtlicher Sicht wird speziell die Differenzierung nach der Ansässigkeit des Begünstigten kritisiert, löst doch eine Kapitalertragsteuererstattung an inländische Begünstigte (zB aufgrund der Regelbesteuerungsoption nach § 27 Abs 5 EStG) keinen Anfall von Zwischensteuer aus.<sup>62</sup> Aber auch unionsrechtlich besteht das Bedenken, dass die Bindung einer Steuerbefreiung auf Stiftungsebene an eine nicht wegen eines Doppelbesteuerungsabkommens zu unterlassende oder rückgängig zu machende Besteuerung der Zuwendung der Kapitalverkehrsfreiheit<sup>63</sup> widersprechen könnte (zumindest soweit die Zuwendung im Ausland besteuert wird).<sup>64</sup> Eine entsprechende Vorlage des VwGH<sup>65</sup> harrt der Entscheidung durch den EuGH.<sup>66</sup> Auch hier könnte es sich sowohl auf Vergleichbarkeits- wie auch auf Rechtfertigungsebene als entscheidend erweisen, dass die Zwischenbesteuerung einerseits angesichts der jedenfalls erfolgenden „Letztgutschrift“ iS des § 24 Abs 5 Z 6 KStG offenbar nicht auf eine konsequente Einmalbesteuerung im Inland abzielt (und damit eine Argumentation auf Basis der Entscheidung in *ACT Group Litigation*<sup>67</sup> womöglich ausscheidet), andererseits die Zwischenbesteuerung auch der Höhe nach nur sehr grob mit der Besteuerung der

56 Ebenso zB *Marschner/Offerhaus/Wimmer* in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2007 (2007) 201 (218).

57 *Lang*, JBl 2003, 802 (809); *Lechner* in *Lechner/Staringer/Tumpel* (Hrsg), Kapitalertragsteuer (2003) 241 (246 m FN 15); *Metzler* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 13 Rz 181; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayer* (Hrsg), KStG (2011) § 24 Tz 123.

58 Siehe auch *Staringer*, ECJ Pending Cases from Austria – F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt and Finanzamt Linz, in *Lang ua* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014 (2015) 1 (9).

59 So wohl Rz 109 StiftRL 2009 („einbehaltene Kapitalertragsteuer [...] zurückgefordert wird“); weiters zB *Lang*, JBl 2003, 802 (805 f); *Rosenberger*, ZFS 2008, 119 (121); aA zB *Huber/Ludwig*, Ist die Besteuerung der österreichischen Privatstiftung EU-konform? ecolex 2003, 194 (194), wonach „[d]as vom Gesetzgeber geforderte Unterbleiben einer Entlastung aufgrund DBA [...] nur für jene Fälle gelten [kann], in denen entweder die Anwendungsvoraussetzungen für das DBA nicht erfüllt sind oder überhaupt kein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten besteht“.

60 Wird zB auf die Entlastung in Österreich verzichtet und daher die KESt zur Gänze erhoben, ist der DBA-Partnerstaat nur zur Anrechnung der abkommensrechtlich maximal erhebbaren Steuer (zB 15%) verpflichtet; siehe auch *Rosenberger*, Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2008, 119 (121).

61 Ausführlich zu diesen *Lang*, JBl 2003, 802 (808 ff).

62 Dazu *Lang*, JBl 2003, 802 (808 ff); *Marschner/Offerhaus/Wimmer* in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2007 (2007) 201 (218 f).

63 Zur Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit siehe VwGH 23. 10. 2013, 2010/13/0130 (zur mit der Zuwendungsbesteuerung verknüpften Zwischenbesteuerung); weiters auch VwGH 23. 6. 2009, 2006/13/0183 (zur Zuwendungsbesteuerung); ebenso zB *Huber/Ludwig*, ecolex 2003, 194 (194); *Lang*, JBl 2003, 802 (812); *Marschner/Offerhaus/Wimmer* in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2007 (2007) 201 (219); dazu auch *Staringer* in *Lang ua* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014 (2015) 1 (5 ff), der das Einsetzen der abkommengeschützten Begünstigten als von der Kapitalverkehrsfreiheit geschützten Vorgang begreift; aA *Beiser*, Privatstiftungen im Lichte des Unionsrechts und der Markteinkommensbesteuerung, RdW 2014/131, 101 (101 f), der aufgrund des nicht kommerziellen Charakters der Begünstigtenstellung davon ausgeht, dass „[d]er freie Kapitalverkehr [...] insoweit nicht berührt“ werde.

64 *Metzler* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 13 Rz 187; siehe auch *Huber/Ludwig*, ecolex 2003, 194 (194); *Lang*, JBl 2003, 802 (811 f); *Marschner/Offerhaus/Wimmer* in *Eiselsberg* (Hrsg), Stiftungsrecht Jahrbuch 2007 (2007) 201 (219).

65 VwGH 23. 10. 2013, 2010/13/0130 (vorgehend UFS 10. 6. 2010, RV/1163-W/05); dazu zB *Marschner*, Nichtentlastung von der Zwischensteuer bei ausländischen Begünstigten – EuGH am Zug, ZFS 2014, 13; *Pinetz*, Vereinbarkeit der „Zwischensteuer“ mit der Kapitalverkehrsfreiheit, ecolex 2014/187, 469 f.

66 Anhängig als C-589/13, *E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*.

67 EuGH 12.12.2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation*.

Zuwendung verknüpft ist.<sup>68</sup> Gerade vor diesem Hintergrund wird daher im Schrifttum *de lege ferenda* vorgeschlagen, eine volle Ertragsteuerbelastung unmittelbar auf Ebene der Stiftung herzustellen und Zuwendungen an Begünstigte ertragsteuerfrei zu stellen,<sup>69</sup> wodurch letztlich ein System der konsequenten und wohl – im Lichte des Urteils des EuGH in *ACT Group Litigation*<sup>70</sup> – auch unionsrechtskonformen Einmalerfassung auf Stiftungsebene geschaffen würde.

Das Zusammenspiel von Zwischenbesteuerung, abkommensrechtlicher Entlastung und „Letztgutschrift“ kann schließlich insbesondere bei Sachzuwendungen aus dem Privatvermögen als unbefriedigend empfunden werden: Wird etwa eine Privatstiftung aufgelöst und im Zuge der Auflösung zB eine zum „Neuvermögen“ gehörende Beteiligung an einen ausländischen, abkommensgeschützten Begünstigten zugewendet, so löst dies – wenn das österreichische Besteuerungsrecht verloren geht (zB wegen einer dem Art 13 Abs 5 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm)<sup>71</sup> – zwar prinzipiell eine zwischensteuerpflichtige Wegzugsbesteuerung gem § 13 Abs 3 Z 1 lit b KStG iVm § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG der stillen Reserven aus,<sup>72</sup> allerdings entfällt diesfalls bereits aufgrund der „Letztgutschriftsbestimmung“ des § 24 Abs 5 Z 6 KStG ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Auflö-

sung sachlogisch die Zwischensteuerpflicht.<sup>73</sup> Wenn nunmehr auch die – prinzipiell mit den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung,<sup>74</sup> also idR dem gemeinen Wert anzusetzende<sup>75</sup> – Zuwendung aufgrund eines Abkommens unbesteuert bleibt, käme es zu einer völligen Entsteuerung im Inland. Speziell bei einem steuerplanerischen Wegzug des Letztbegünstigten vor der Stiftungsauflösung wäre daher hinsichtlich der fraglichen stillen Reserven der vom Gesetzgeber angedachte Grundsatz der Einfachbesteuerung, wonach „beim Zuwendungsempfänger stille Reserven erfasst werden, die anlässlich der Zuwendung andernfalls endgültig der Besteuerung entzogen wären“,<sup>76</sup> nicht erfüllt. Dies könnte zwar angesichts der Abkommensrechtsslage und der lediglich vorbelastenden Wirkung der Zwischenbesteuerung durchaus als konsequent angesehen werden, scheint aber dennoch unerwünschte Steuergestaltungsmöglichkeiten zu eröffnen. Offenbar vor diesem Hintergrund hat die Steuerreform-Kommission 2014 vorgeschlagen, zur Verhinderung von „Umgehungen“ der Wegzugsbesteuerung durch Gestaltungen mit Privatstiftungen (zB Wegzug des Begünstigten bei nachfolgender Auflösung der Stiftung<sup>77</sup>) die Zwischensteuergutschrift bei Auflösung von der Besteuerung im Ausland abhängig zu machen.<sup>78</sup>

## Zusammenfassung

Ausländische Begünstigte unterliegen mit ihren Bar- und Sachzuwendungen aus österreichischen Privatstiftungen der beschränkten Steuerpflicht, wobei die Erhebung durch den

Kapitalertragsteuerabzug erfolgt. Allerdings wird das österreichische Besteuerungsrecht vielfach durch Doppelbesteuerungsabkommen zu Gänze beseitigt oder der Höhe nach

68 Siehe die ausführliche Analyse bei *Starlinger* in *Lang ua* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2014 (2015) 1 (2 ff).

69 *Beiser*, RdW 2014/131, 101 (102).

70 EuGH 12.12.2006, C-374/04, Slg 2006, I-11673, *ACT Group Litigation*.

71 Ginge das Besteuerungsrecht nicht verloren, wäre die Zuwendung einer Privatstiftung an Begünstigte auf Seiten der Privatstiftung ein unentgeltlicher Vorgang (Einkommensverwendung; siehe nur *Schuchter* in *Achaz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 13 Tz 619 ff), der im Falle der Sachauskehrung von Vermögen grundsätzlich zu keiner Aufdeckung stiller Reserven auf Stiftungsebene führt (siehe zB Rz 77 ff StiftR 2009; *Rief* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg), PSG (1995) Anh I Rz 97; *Wiedermann/Miggautsch*, Zuwendungen von Privatstiftungen, Substanzauszahlungen und Substiftungen, in *Cerha ua* (Hrsg), Stiftungsbesteuerung (2008) 107 (114)).

72 Siehe zB *König/Rief* in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 215 (230); *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009) Rz II/404; *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>2</sup> (2011) Rz 993;

*Stangl* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG<sup>23</sup> (September 2013) § 13 Tz 37; *Schuchter* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG – Update-Kommentar (2015) § 13 Tz 86.

73 *Lechner* in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 251 (256); *Hübner/Six* in *Cerha ua* (Hrsg), Stiftungsbesteuerung (2008) 163 (170); *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht<sup>2</sup> (2010) Rz II/580; *Kofler* in *Fitz ua* (Hrsg), Festschrift für Hellwig Torggler (2013) 609 (614); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 15/16a; aA *Novak*, ecolex 2008, 952 (954).

74 *Müller/Rief*, Der Widerruf der Privatstiftung aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht, FJ 1995, 2 (5); *Kauba*, AbgÄG 2004: Änderungen bei Stiftungszuwendungen, RdW 2005/282, 250 (250); *Novak*, ecolex 2008, 952 (954); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 15/17.

75 Siehe zB *Puchner*, Das System der ertragsteuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fräberger/Petritz* (Hrsg), Das neue Schenkungsmeldegesetz (2008) 68 (79).

76 ErlRV 686 BlgNR XXII. GP, 11 (zum AbgÄG 2004).

77 Siehe zB EAS 3197 = SWI 2011, 124.

78 Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 (Dez. 2014), 140 ff.

beschränkt. Diese Einschränkung hat wiederum Querwirkungen auf die Stiftungsbesteuerung, zumal es insoweit nicht zu einem Unterbleiben oder der Gutschrift einer Zwischensteuer kommen kann. Lediglich im Fall der Stiftungsauflösung erfolgt auch bei beschränkt steuerpflichtigen, abkommensgeschützten Letztbegünstigten eine „Letztgutschrift“ der

bis dahin aufgelaufenen Zwischensteuer und damit die zeitverschobene Entlastung der Privatstiftung. Dieses System ist allerdings in mehrreli Hinsicht systematisch unbefriedigend und kann speziell im Hinblick auf Sachzuwendungen im Zuge der Stiftungsauflösung auch zu möglicherweise unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten führen.

#### Anhang: Quellenbesteuerung von Zuwendungen an ausländische Begünstigte

	Land	BGBl	Verteilungsnorm		Quellensteuer	Entlastung
			Artikel	Bezeichnung		
1	Ägypten	BGBl 1963/293	Art XIX	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
2	Albanien	BGBl III 2008/107	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
3	Algerien	BGBl III 2006/176	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
4	Armenien	BGBl III 2004/29	Art 21 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
5	Aserbaidschan	BGBl III 2001/176	Art 21 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
6	Australien	BGBl 1988/480	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
7	Bahrain	BGBl III 2011/14	Art 10 Abs 2	Dividenden	✗ (0%)	—
8	Barbados	BGBl III 2007/40	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
9	Belgien	BGBl 1973/415	Art 21 <sup>79</sup>	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	✗ (0%)	—
10	Belize	BGBl III 2003/132	Art 20 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
11	Bosnien und Herzegowina	BGBl III 2011/168	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
12	Brasilien	BGBl 1976/431	Art 21	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
13	Bulgarien	BGBl III 2011/30	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (5%)	Anrechnung
14	China	BGBl 1992/679	Art 21 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
15	Dänemark	BGBl III 2008/41 idF III 2010/27	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
16	Deutschland	BGBl III 2002/182 idF III 2012/32	Art 10 Abs 3 <sup>80</sup>	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung <sup>81</sup>
17	Estland	BGBl III 2003/11	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
18	Finnland	BGBl III 2001/42 idF III 2011/159	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
19	Frankreich	BGBl 1994/613 idF III 2012/77	Art 21 <sup>82</sup>	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
20	Georgien	BGBl III 2006/60	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—

79 VwGH 23. 10. 2013, EU 2013/0007 (2010/13/0130); EAS 989 = SWI 1997, 56.

80 EAS 2321 = SWI 2003, 442; EAS 2965 = SWI 2008, 227; EAS 3207 = SWI 2011, 140; siehe auch EAS 2482 = SWI 2005, 202.

81 EAS 2965 = SWI 2008, 227.

82 EAS 989 = SWI 1997, 56; EAS 3106 = SWI 2009, 578; aA Rosenberger, ZFS 2008, 119 (122 m FN 35), aufgrund der insofern zumindest unklaren Formulierung in Z 4 des Protokolls zum DBA Frankreich, wonach der Begriff der Dividenden „auch Einkünfte umfaßt, die nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den für Ausschüttungen

geltenden Regeln unterworfen werden, dass er aber nicht die unter Artikel 16 fallenden Einkünfte umfasst“. Nach Ansicht des BMF sei diese Klausel aber nur klarstellend und strebe „keine Ausweitung der Dividendendefinition auf Gewinnzuweisungen an Nichtgesellschafter [an], denn die dividendengleich besteuerten Gewinnzuwendungen an die Mitglieder des Verwaltungsrates von Unternehmen sollten OECD-konform weiterhin dem Artikel 16 DBA F unterstellt bleiben und nicht als Dividenden nach Artikel 10 DBA F besteuert werden“ (siehe EAS 3106 = SWI 2009, 578; dazu auch Kreuz/Leiter, WT 2013, 34 (35)).

	Land	BGBl	Verteilungsnorm		Quellensteuer	Entlastung
			Artikel	Bezeichnung		
21	Griechenland	BGBl III 2009/16	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
22	Großbritannien	BGBl 1970/390 idF 1978/585, 1994/835, III 2010/135	Art 10 Abs 5 <sup>83</sup>	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
23	Hongkong	BGBl III 2011/9 idF III 2013/308	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (10%)	Anrechnung
24	Indien	BGBl III 2001/231	Art 21 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
25	Indonesien	BGBl 1988/454	Art 22 Abs 1 <sup>84</sup>	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
26	Iran	BGBl III 2004/81	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (10%)	Anrechnung
27	Irland	BGBl 1968/66 idF 1989/12 und III 2011/45	Art 8 Abs 7	Dividenden	✓ (10%)	Anrechnung
28	Israel	BGBl 1971/85 idF III 2008/31	Art 22	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	(0%)	—
29	Italien	BGBl 1985/125 idF 1990/129	Art 21 Abs 1 <sup>85</sup>	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
30	Japan	BGBl 1963/127	—	—	✓ (unbe-schränkt) <sup>86</sup>	Anrechnung
31	Kanada	BGBl 1981/77 idF III 2001/2, III 2013/208	Art 10 Abs 3 <sup>87</sup>	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
32	Kasachstan	BGBl III 2006/69	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
33	Katar	BGBl III 2012/52	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
34	Kirgisistan	BGBl III 2003/89	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
35	Korea	BGBl 1987/486 idF III 2002/68	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
36	Kroatien	BGBl III 2001/119	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
37	Kuba	BGBl III 2006/149	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
38	Kuwait	BGBl III 2004/30	Art 10 Abs 2	Dividenden	✗ (0%)	—
39	Lettland	BGBl III 2007/76	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
40	Liechtenstein	BGBl 1971/24 idF III 2013/302	Art 21 <sup>88</sup>	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	✗ (0%)	—
41	Litauen	BGBl III 2005/209	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
42	Luxemburg	BGBl 1964/54 idF 1993/835, III 2010/58	Art 2 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
43	Malaysia	BGBl 1990/664	Art 21	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
44	Malta	BGBl 1979/294	Art 21 Abs 1	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	✗ (0%)	—
45	Marokko	BGBl III 2006/168	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
46	Mazedonien	BGBl III 2008/9	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
47	Mexiko	BGBl III 2004/142 idF III 2010/45	Art 20 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
48	Moldau	BGBl III 2004/160	Art 20 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
49	Mongolei	BGBl III 2004/92	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
50	Montenegro	BGBl III 2015/51	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (10%)	Anrechnung

83 EAS 3106 = SWI 2009, 578; aA noch EAS 947 = EAS 1996, 470.

84 Die Anwendbarkeit des Art 22 Abs 3 DBA Indonesien wird durch Z 3 des Protokolls ausgeschlossen, wonach jene Regelung „nur auf Lotteriegewinne, Preise, Renten und Mietentgelte aus beweglichem Vermögen anzuwenden ist“; ebenso Rosenberger, ZFS 2008, 119 (122); Kovar/Marihart in Cerha ua (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (190).

85 EAS 2482 = SWI 2005, 202.

86 Da das DBA Japan keine Regelung für nicht besonders geregelte Einkünfte („andere Einkünfte“) vorsieht und weder die Zuteilungsregel für Dividenden (Art IX DBA Japan) noch auch eine andere Steuerzuteilungsregel Österreich Besteuerungsrechte entzieht, ist bei Zuwendungen an japanische Begünstigte die Kapitalertragsteuer uneingeschränkt zu erheben; ebenso auch zum „alten“ DBA USA EAS 617 = SWI 1995, 180.

87 EAS 3086 = SWI 2009, 475.

88 EAS 1184 = SWI 1998, 76; EAS 1409 = SWI 1999, 149.

	Land	BGBI	Verteilungsnorm		Quellensteuer	Entlastung
			Artikel	Bezeichnung		
51	Nepal	BGBI III 2002/26	Art 21 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbeschränkt)	Anrechnung
52	Neuseeland	BGBI III 2007/127	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
53	Niederlande	BGBI 1971/191 idF 1991/18, III 2003/14, III 2009/66, III 2010/44	Art 22	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	✗ (0%)	—
54	Norwegen	BGBI III 1997/1 idF III 2006/181, III 2013/106	Art 22 Abs 1 <sup>89</sup>	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
55	Pakistan	BGBI III 2007/49	Art 10 Abs 3 <sup>90</sup>	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
56	Philippinen	BGBI 1982/107	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
57	Polen	BGBI III 2005/12 idF III 2008/161	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
58	Portugal	BGBI 1972/85	Art 21	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	✗ (0%)	—
59	Rumänien	BGBI III 2006/29 idF III 2013/228	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
60	Russland	BGBI III 2003/10	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
61	San Marino	BGBI III 2005/208 idF III 2010/38, III 2013/227	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
62	Saudi Arabien	BGBI III 2007/62	Art 22 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbeschränkt)	Anrechnung
63	Schweden	BGBI 1960/39 idF 1970/341, 1993/132, III 2007/75, III 2008/46, III 2010/55	Art 2 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
64	Schweiz	BGBI 1975/64 idF 1995/161, III 2001/204, III 2007/22, III 2011/27, III 2012/169	Art 21 <sup>91</sup>	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
65	Serbien	BGBI III 2011/8	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
66	Singapur	BGBI III 2002/248 idF III 2010/39, III 2014/41	Art 21 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbeschränkt)	Anrechnung
67	Slowakei (CSSR)	BGBI 1979/34	Art 21 Abs 1 <sup>92</sup>	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
68	Slowenien	BGBI III 1999/4 idF III 2007/126, III 2013/309	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
69	Spanien	BGBI 1967/395 idF 1995/709	Art 22 <sup>93</sup>	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
70	Südafrika	BGBI III 1997/40 idF III 2012/19	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
71	Tadschikistan	BGBI III 2012/76	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
72	Taiwan	BGBI II 2014/385	Art 10 Abs 2	Dividenden	✓ (10%)	Anrechnung

89 EAS 2321 = SWI 2003, 442.

90 Ebenso Rosenberger, ZFS 2009, 119 (123); Petritz in Fraberger/Petritz (Hrsg), Handbuch Estate Planning (2011) 647 (677); aA offenbar Kovar/Marihart in Cerha ua (Hrsg), Stiftungsbesteuerung<sup>2</sup> (2011) 185 (196), und Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) Rz 13/65b.

91 EAS 873 = SWI 1996, 305; EAS 989 = SWI 1997, 56; EAS 2321 = SWI 2003, 442; EAS 2436 = SWI 2004, 275; EAS 2482 = SWI 2005, 202; EAS 3197 = SWI 2011, 124.

92 EAS 3091 = SWI 2009, 529.

93 EAS 2482 = SWI 2005, 202.

	Land	BGBl	Verteilungsnorm		Quellensteuer	Entlastung
			Artikel	Bezeichnung		
73	Thailand	BGBl 1986/263	Art 22	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
74	Tschechien	BGBl III 2007/39 idF III 2012/172	Art 10 Abs 3 <sup>94</sup>	Dividenden	✓ (10%)	Anrechnung
75	Tunesien	BGBl 1978/516	Art 21	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	✗ (0%)	—
76	Türkei	BGBl III 2009/96	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
77	Turkmenistan (UdSSR)	BGBl 1982/411	Art 8 Abs 2	Dividenden	✗ (0%)	—
78	Ukraine	BGBl III 1999/113	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
79	Ungarn	BGBl 1976/52	Art 20 <sup>95</sup>	Nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte	(0%)	—
80	USA	BGBl III 1998/6	Art 21 <sup>96</sup>	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
81	Usbekistan	BGBl III 2001/150	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
82	Venezuela	BGBl III 2007/33	Art 22 Abs 3	Andere Einkünfte	✓ (unbe-schränkt)	Anrechnung
83	Vereinigte Ara-bische Emirate	BGBl III 2004/88	Art 22 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
84	Vietnam	BGBl III 2009/135	Art 10 Abs 3	Dividenden	✓ (15%)	Anrechnung
85	Weißrussland (Belarus)	BGBl III 2002/69	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—
86	Zypern	BGBl 1990/709 idF III 2013/52	Art 21 Abs 1	Andere Einkünfte	✗ (0%)	—

94 EAS 3091 = SWI 2009, 529.

95 EAS 2074 = SWI 2002, 368.

96 EAS 1315 = SWI 1998, 459; EAS 1450 = SWI 1999, 299; EAS

1519 = SWI 1999, 466; EAS 1527 = SWI 1999, 542; EAS 1762 = SWI 2001, 53.