

12. Jänner 2004
06 5004/12-IV/6/01

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern
Großbetriebsprüfungen
unabhängigen Finanzsenat

Stiftungssteuerrichtlinien 2001

Die Stiftungssteuerrichtlinien 2001 (StiftR 2001) stellen einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz, von Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz bzw. nach den entsprechenden Landesgesetzen, für Stiftungen nach dem Codex Iuris Canonici, für die Stiftung "Österreichischer Rundfunk" sowie für ausländische Stiftungen dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Die StiftR 2001 sind ab der Veranlagung 2001 generell anzuwenden. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2000) sind die StiftR 2001 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind - sofern sie den StiftR 2001 nicht widersprechen - weiterhin zu beachten.

Die StiftR 2001 sind als Zusammenfassung des für Stiftungen zu beachtenden Abgabenrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. In die StiftR 2001 wurde auch Abschnitt 25 der EStR 2000 (Rz 7101 bis 7138) übernommen. Neben den StiftR 2001 bestehen keine gesonderten Erlässe.

Bundesministerium für Finanzen, 12. Jänner 2004

Teil 1: Körperschaftsteuerrecht der Stiftungen

1.

1.1 Rechtsgrundlagen für inländische Stiftungen

1

Stiftungen können im Bundesgebiet errichtet werden nach:

- dem Privatstiftungsgesetz (PSG), BGBl. Nr. 694/1993
- dem Sparkassengesetz in Verbindung mit PSG, BGBl. Nr. 64/1975
- den neun Landes- Stiftungs- und Fondsgesetzen und zwar nach dem Burgenländischen Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 37/1995; Kärntner Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 27/1984, Niederösterreichischen Landes- Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 92/1976, Oberösterreichischen Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 31/1988, Salzburger Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 70/1976, Steiermärkisches Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 69/1988, Tiroler Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 34/1977, Gesetz über Stiftungen und Fonds im Lande Vorarlberg, LGBl. Nr. 10/1947, Wiener Landes- Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 14/1988
- dem Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk, BGBl. Nr. 83/2001
- dem Codex Iuris Canonici.

2

Der Sitz aller Stiftungen muss im Bundesgebiet liegen. Mit Ausnahme der Stiftungen nach dem Codex Iuris Canonici ist bei allen übrigen Stiftungen zwingende Voraussetzung, dass Vermögen gewidmet wird, um einem bestimmten Zweck dienen zu können.

1.2 Stiftungen als Steuersubjekte (§ 1 KStG 1988)

1.2.1 Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG)

3

Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz, in der Folge Privatstiftungen genannt, sind nach § 1 PSG eigentümer- und mitgliederlose Rechtsträger, denen vom Stifter Vermögen gewidmet wird, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung einem vom Stifter bestimmten, gesetzlich erlaubten Zweck zu dienen. Sie sind Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988 und sind steuerrechtlich in folgende Stiftungsarten zu unterteilen:

1.2.1.1 Eigennützige Privatstiftungen

4

Sie sind unbeschränkt steuerpflichtig, soweit sie nicht gemäß § 5 Z 11 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind (Rz 127 bis 168).

1.2.1.2 Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Privatstiftungen

5

Sie sind beschränkt steuerpflichtig gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 34 ff BAO, im Rahmen steuerpflichtiger Betriebe unbeschränkt steuerpflichtig. Hinsichtlich der Voraussetzungen für das Vorliegen begünstigter Zwecke und der tatsächlichen Geschäftsführung siehe VereinsR 2001 Rz 6 ff.

1.2.1.3 Gemischt-nützige Privatstiftungen

6

Das sind solche, die sowohl eigennützigen als auch gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Sie werden abgabenrechtlich wie eigennützige Privatstiftungen behandelt.

1.2.1.4 Betriebliche Privatstiftungen

7

Es handelt sich dabei um Privatstiftungen, die auf Grund des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 in einem unmittelbaren Zusammenhang zu einem Betrieb stehen. Sie fallen mit Ausnahme der befreiten Unterstützungskassenstiftungen unter die unbeschränkte Steuerpflicht. Nach § 4 Abs. 11 Z 1 Z 1 EStG 1988 fallen darunter:

8

Unternehmenszweckförderungsstiftungen

gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a EStG 1988 in Verbindung mit § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 (Rz 138 bis 148)

9

Arbeitnehmerförderungsstiftung

gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 (Rz 149 bis 158), diese sind zu unterteilen in:

- Steuerfreie Unterstützungskassenstiftungen

Sie sind beschränkt steuerpflichtig in Verbindung mit § 5 Z 7 KStG 1988 und § 6 Abs. 4 KStG 1988, sofern die dort angeführten Leistungsgrenzen eingehalten werden (Rz 153 bis 157).

- Steuerpflichtige Unterstützungskassenstiftungen

Diese liegen vor, wenn die für die Steuerbefreiung erforderlichen Leistungsgrenzen überschritten werden (Rz 158).

10

- Belegschaftsbeteiligungsstiftungen

gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 in Verbindung mit § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 (Rz 159 bis 168).

1.2.1.5 Sparkassenstiftungen

11

Sparkassenstiftungen sind Privatstiftungen, die gemäß § 27a SpG aus der Umwandlung von anteilsverwaltenden Sparkassen entstehen. Sie sind keine betrieblichen Privatstiftungen sondern als eigennützige Privatstiftungen unbeschränkt steuerpflichtig, soweit sie nicht gemäß § 5 Z 11 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind.

1.2.2 Andere Stiftungen

1.2.2.1 Stiftungen nach dem Bundes- Stiftungs- und Fondsgesetz bzw. nach den entsprechenden Landesgesetzen

12

Diese Stiftungen sind Rechtsträger, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt des Stifters zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist. Ihr Entstehen hängt von der Genehmigung der zuständigen Stiftungsbehörde (zuständiges Bundesministerium, Landeshauptmann) ab. Sie unterliegen der staatlichen bzw. landesbehördlichen Kontrolle. Sie sind Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988. Da sie ausschließlich gemeinnützigen und/oder mildtätigen Zwecken dienen müssen, sind sie bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO von der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 5 Z 6 KStG 1988 befreit (siehe VereinsR 2001 Rz 6 ff). Unbeschränkte Steuerpflicht besteht für Gewerbebetriebe und land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe außerhalb unentbehrlicher Hilfsbetriebe (§ 45 Abs. 3 BAO), die beschränkte Steuerpflicht besteht nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 KStG 1988. Für diese Stiftungen besteht nach § 38 PSG die Möglichkeit der Umwandlung in eine Privatstiftung.

1.2.2.2 Stiftungen nach dem Codex Iuris Canonici

13

Diese Stiftungen werden von der dafür zuständigen kirchlichen Rechtsetzungsautorität errichtet und dem Kultusamt des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur

angezeigt. Mit der Anzeige erlangt die Stiftung gemäß Art. XV § 7 des Konkordates Rechtspersönlichkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechtes (siehe KStR 2001 Rz 44). Sie ist daher als solche beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, unbeschränkt steuerpflichtig sind Betriebe gewerblicher Art solcher Stiftungen gemäß § 2 KStG 1988 (KStR 2001 Abschnitt 1.2.1.2.2).

1.2.2.3 Stiftung "Österreichischer Rundfunk"

14

Mit Bundesgesetz vom 31.7.2001, BGBl. I Nr. 83/2001, ist eine Stiftung des öffentlichen Rechts mit der Bezeichnung „Österreichischer Rundfunk“ eingerichtet worden. Die Stiftung hat ihren Sitz in Wien und besitzt Rechtspersönlichkeit. Zweck der Stiftung ist die Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Auftrages des Österreichischen Rundfunks im Rahmen des Unternehmensgegenstandes.

1.2.2.4 Ausländische Stiftungen

15

Dabei handelt es sich um Stiftungen, die nicht auf Grund einer inländischen Norm errichtet wurden und weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben. Sie gelten als Körperschaften, sofern sie inländischen juristischen Personen vergleichbar sind. Sie sind in diesem Fall gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit ihren Einkünften gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Zur beschränkten Steuerpflicht ausländischer Stiftungen siehe KStR 2001 Rz 1452 ff.

1.3 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

1.3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

16

Unter die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht fallen

- Inländische Stiftungen des privaten Rechts, die Sitz und Geschäftsleitung im Inland haben, dem Grunde nach; siehe weiters Rz 16
- Betriebe gewerblicher Art von inländischen Stiftungen des öffentlichen Rechts; siehe KStR 2001 Rz 65
- ausländische Stiftungen, denen die Eigenschaft einer juristischen Person zukommt und die die Geschäftsleitung im Inland haben

Zum Begriff der unbeschränkten Steuerpflicht siehe KStR 2001 Rz 2 ff.

1.3.2 Beschränkte Steuerpflicht

17

Unter die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht fallen

- inländische Stiftungen des privaten Rechts, wenn bzw. soweit sie von der unbeschränkten Steuerpflicht durch § 5 KStG 1988 oder ein anderes Gesetz befreit sind; siehe KStR 2001 Rz 112 ff
- inländische Stiftungen des öffentlichen Rechts; siehe KStR 2001 Rz 44
- ausländische Stiftungen, denen die Eigenschaft einer juristischen Person zukommt und deren Geschäftsleitung sich im Ausland befindet; zur beschränkten Steuerpflicht ausländischer Stiftungen siehe KStR 2001 Rz 1452 ff.

2 Die Privatstiftung als Steuersubjekt (§ 1 KStG 1988)

2.1 Allgemeines

18

Privatstiftungen sind als inländische eigentümerlose juristische Personen des privaten Rechts Körperschaftsteuersubjekte und Zurechnungssubjekte für die von ihnen erzielten Einkünfte (Trennungsprinzip), unabhängig davon, in welchem Ausmaß der Stifter bzw. die Begünstigten auf die Gebarung der Privatstiftung Einfluss nehmen, oder ob die Begünstigten einen stiftungserklärungsgemäß verankerten Rechtsanspruch auf Zuwendung der Stiftungseinkünfte haben.

19

Das Trennungsprinzip des Körperschaftsteuerrechtes und die Sicherungseinrichtungen des PSG (zB Unvereinbarkeitsbestimmungen, Drei-Personen-Vorstand, Stiftungsprüfung) schließen in aller Regel einen Durchgriff durch die Rechtsform der Privatstiftung aus. Für die Zurechnung von Stiftungseinkünften zu anderen Personen müsste ein gesetzwidriges Zusammenwirken von Stifter, Stiftungsorganen und Begünstigten dahingehend erkennbar sein, dass ein faktisch ungehinderter Zugriff auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge möglich ist, und es dürfte kein beachtlicher außersteuerlicher Grund vorliegen, der für diese Konstruktion Anlass gegeben hätte. Die steuerlichen Grundsätze über das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum und Treuhandschaften sind maßgebend. Die Veräußerung gestifteten Vermögens kurz nach dem Stiftungsakt ist der Privatstiftung zuzurechnen, wenn der Stiftungsvorstand als gesetzlicher Vertreter der Privatstiftung die Verhandlungen über eine Verwertung des Vermögens führt und eine entsprechende Vereinbarung mit einem Erwerber getroffen hat.

2.2 Beginn der persönlichen Steuerpflicht

20

Mit der Errichtung der Stiftungserklärung, die formell und materiell den Mindesterfordernissen des PSG entsprechen muss, und dem erstmaligen nach außen in Erscheinung Treten durch den Stiftungsvorstand im Namen der Privatstiftung (zB Bankkontoeröffnung und Übernahme des gewidmeten Mindestvermögens in seine Verfügungsgewalt) beginnt die subjektive Steuerpflicht gemäß § 4 Abs. 1 KStG 1988, es entsteht (analog zum Zivilrecht, vgl. OGH 13.9.2001, 6 Ob 189/01i) die Vorstiftung. Die Grundsätze über die Vorgesellschaft (siehe KStR 2001 Rz 119 ff) sind sinngemäß anzuwenden. Die Tätigkeiten der Vorstiftung (zB Abschließen eines Bestandsvertrages, erste

Veranlagungsmaßnahmen durch den Stiftungsvorstand) werden mit Entstehen der Privatstiftung (Eintragung in das Firmenbuch) dieser steuerrechtlich zugerechnet. Da die körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen in Zusammenhang mit Privatstiftungen nur auf zivilrechtlich wirksam zustandegekommene Privatstiftungen bezogen werden können, kann eine zivilrechtlich als nichtig anzusehende (zB nur mündlich errichtete) Privatstiftung nicht die im KStG 1988 vorgesehenen Rechtsfolgen auslösen.

2.3 Ende der persönlichen Steuerpflicht

21

Die Steuersubjekteigenschaft einer Privatstiftung endet grundsätzlich mit dem Ende der Rechtspersönlichkeit dh. mit der Löschung im Firmenbuch. Die Körperschaftsteuerpflicht bleibt allerdings darüber hinaus gemäß § 4 Abs. 2 KStG 1988 weiter bestehen, bis das gesamte Vermögen an den/die Letztbegünstigten herausgegeben wurde (zB bei nachträglich hervorgekommenem Vermögen). Siehe weiters KStR 2001 Rz 129.

3 Die Besteuerung der eigennützigen Privatstiftungen (§§ 7 und 13 KStG 1988)

3.1 Einkommen

3.1.1 Allgemeines

22

Als Körperschaftsteuersubjekt hat die eigen- oder gemischt-nützige Privatstiftung nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 das Einkommen zu versteuern, das ihr zuzurechnen ist und das sie innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Da § 7 Abs. 1 PSG die Eintragung im Firmenbuch vorsieht und § 18 PSG bestimmt, dass taxativ aufgezählte Rechnungslegungsvorschriften des HGB sinngemäß anzuwenden sind, wäre grundsätzlich § 7 Abs. 3 KStG 1988 (alle Einkünfte sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb) anzuwenden. § 13 Abs. 1 KStG 1988 sieht allerdings unter bestimmten Voraussetzungen vor, dass § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht anzuwenden ist. Grundlage der Einkommensermittlung solcher Privatstiftungen ist daher gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten (ausgenommen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) abzüglich der Sonderausgaben gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988.

3.1.2 Offenlegungspflicht

3.1.2.1 Allgemeines

23

Voraussetzung für die Einkommensbesteuerung gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit den besonderen Regelungen des § 13 KStG 1988 ist das Vorliegen einer "gläsernen Stiftung", dh.

- das Aufdecken einer allenfalls bestehenden Treuhandschaft in Form der Bekanntgabe des tatsächlichen Stifters, sofern die Privatstiftung durch Treuhänder errichtet wurde, sowie
- die Vorlage der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung

bei dem für die Stiftungsveranlagung sachlich (§ 8 Abs. 1 AVOG) und örtlich (§ 58 BAO) zuständigen Finanzamt. Andere als die im Gesetz genannten Urkunden und Rechtsverhältnisse sind von der speziellen Offenlegungspflicht des § 13 Abs. 1 KStG 1988 nicht erfasst.

24

Für die Offenlegung besteht im KStG 1988 keine Frist. Grundsätzlich sollte bereits bei Vergabe einer Steuernummer der Offenlegungspflicht entsprochen werden. Sollte der Offenlegungspflicht nicht entsprochen worden sein, ist spätestens bei behördlicher Aufforderung der Offenlegungsverpflichtung nachzukommen. Ist noch keine behördliche Aufforderung ergangen, ist die Offenlegungspflicht noch nicht verletzt.

25

Ein anlässlich der Stiftungserrichtung vom FA versendeter Fragebogen, mit dem unter anderem die Offenlegung einer auf Stifterseite etwa bestehenden Treuhandschaft und die Vorlage der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde verlangt wird, stellt die behördliche Aufforderung zur Offenlegung dar. Für die Erfüllung kann eine Fristverlängerung gemäß § 110 Abs. 2 BAO beantragt werden. Bei Fristversäumnis kann bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO in Betracht kommen.

26

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für den Fall, dass eine Privatstiftung zunächst ihren Offenlegungsverpflichtungen vollinhaltlich nachgekommen ist, eine später geänderte Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde aber der Abgabenbehörde trotz Aufforderung nicht vorgelegt hat.

3.1.2.2 Wechsel in der Stiftungseigenschaft

27

Für die steuerliche Behandlung der Privatstiftung ist dem Grunde nach von einer Einheitsbetrachtung im jeweiligen Veranlagungszeitraum auszugehen, dh. dass für jene Veranlagungszeiträume, in denen die Offenlegung ganzjährig gegeben ist, die Eigenschaft einer eigennützigen oder gemischnützigen Privatstiftung im Sinne des § 13 KStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 anzunehmen ist und für jene Veranlagungszeiträume, in denen die Offenlegung (unabhängig wie lange) nicht gegeben ist, die Eigenschaft einer eigennützigen oder gemischnützigen Privatstiftung im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 anzunehmen ist.

3.1.2.2.1 Stiftungserrichtung

28

Kommt die Privatstiftung anlässlich der Stiftungserrichtung oder im Rahmen der Erstveranlagung auf Vorhalt der Offenlegungsverpflichtung fristgerecht nach, stehen die Begünstigungen des § 13 KStG 1988 ab Beginn der Steuerpflicht zu. Wird anlässlich der Stiftungserrichtung oder im Rahmen der Erstveranlagung trotz behördlicher Aufforderung die Treuhandschaft nicht offen gelegt bzw. die Vorlage der Erstfassung der

Stiftungszusatzurkunde verweigert, die Stiftungsurkunde kann die Behörde im Wege der Amtshilfe vom Firmenbuchgericht anfordern, stehen die Sonderregelungen des § 13 KStG 1988 ab Beginn der Steuerpflicht bis zum Ende des Veranlagungszeitraumes, in dem die Offenlegung erfolgt, nicht zu. Mit Beginn der folgenden Veranlagungsperiode kommt es diesfalls zu einem Wechsel der Einkommensermittlungsart von § 7 Abs. 3 KStG 1988 auf § 7 Abs. 2 KStG 1988.

3.1.2.2 Änderung der Verhältnisse

29

Wird bei einer unter § 13 KStG 1988 fallenden eigennützigen oder gemischnützigen Privatstiftung die Vorlage einer vom Finanzamt konkret bezeichneten geänderten Stiftungszusatzurkunde (etwa der gegenwärtig maßgebenden Fassung) nach Aufforderung verweigert oder nicht fristgerecht vorgelegt, kommt es mit Beginn der Veranlagungsperiode, in der die Urkunde geändert wurde, zum Wechsel der Einkommensermittlungsart von § 7 Abs. 2 KStG 1988 auf § 7 Abs. 3 KStG 1988. Kommt die Privatstiftung später der gesetzlichen Verpflichtung nach, tritt mit Beginn der folgenden Veranlagungsperiode der Rückwechsel der Einkommensermittlungsart ein. Der Wechsel bzw. Rückwechsel fällt nicht unter § 18 KStG 1988. Nach § 13 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 sind die Vorschriften des § 6 Z 4 EStG 1988 (Entnahmen) bzw. § 6 Z 5 EStG 1988 (Einlagen) anzuwenden.

Beispiel:

Die Stiftungszusatzurkunde einer Privatstiftung wird am 15.10.01 geändert. Das Finanzamt ersucht am 10.5.02 um Vorlage der im Vorjahr geänderten Stiftungszusatzurkunde. Die Privatstiftung legt erst am 15.1.03 diese Fassung vor. Die Privatstiftung wechselt mit Beginn des Jahres 01 vom Status einer eigennützigen Privatstiftung im Sinne des § 13 KStG 1988 in jenen einer Privatstiftung im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 und verwirklicht in diesem Jahr den Entnahmetatbestand. Mit Beginn des Jahres 04 wechselt die Privatstiftung wieder in den Status einer eigennützigen Privatstiftung im Sinne des § 13 KStG 1988 in Verbindung mit der Einkommensermittlung gemäß § 7 Abs.2 KStG 1988 zurück und verwirklicht in diesem Jahr den Einlagetatbestand.

30

Sollte die Frage der Rechtzeitigkeit der Vorlage strittig sein, bestehen keine Bedenken, bis zur Klärung vom Fortbestehen einer eigennützigen Privatstiftung im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 auszugehen und entsprechende Veranlagungsbescheide gemäß § 200 BAO vorläufig zu erlassen.

3.1.2.3 Übergangsregelung 1996

31

Für bereits bei Inkrafttreten des Strukturanpassungsgesetzes 1996 (1. Mai 1996) bestehende Privatstiftungen, bei denen die Offenlegungsvoraussetzungen nicht gegeben waren, war der späteste Offenlegungstermin gemäß § 26b Abs. 1 KStG 1988 der 1. Juli 1996. Auch in diesem Fall ist die Möglichkeit einer Wiedereinsetzung nicht ausgeschlossen.

Beispiel:

Eine Privatstiftung wurde durch Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde am 01.02.1994 errichtet. Die bislang nicht vorgelegte Stiftungszusatzurkunde wird dem zuständigen Finanzamt am 01.12.1996 übermittelt. Zum 01.01.1996 findet ein Wechsel in der Einkommensermittlung statt, die Stiftung hat ab diesem Zeitpunkt nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 nur mehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Einlagetatbestand ist für jene Vermögensgegenstände verwirklicht, die bis 31.12.1995 im Privatvermögen der Stiftung standen. Ab 01.01.1997 erfolgt ein Rückwechsel zur Einkommensermittlung gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988, der Entnahmetatbestand ist für jene Vermögensgegenstände verwirklicht, die nicht im Betriebsvermögen verbleiben.

Die Einkommensermittlungsvorschriften des EStG 1988 und KStG 1988 sind anzuwenden, siehe KStR 2001 Rz 228 ff.

3.2 Einkünfte und Einkunftsermittlung

3.2.1 Allgemeines

32

Eigennützige und gemischt-nützige Privatstiftungen, die der Offenlegungsverpflichtung entsprochen haben, können nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 sowohl betriebliche als auch außerbetriebliche Einkunftsarten haben. Die Einkünfte können steuerpflichtig (siehe Rz 34 bis 37) oder steuerbefreit (siehe Rz 38 bis 42) sein.

33

Im Hinblick auf die Geltung der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Einkünfte fallen auch bei einer Privatstiftung Vermögensvermehrungen außerhalb der in § 2 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nicht unter die Steuerpflicht. Es sind damit auch die Grundsätze über das Vorliegen von Liebhaberei (Voluptuar) anzuwenden (siehe EStR 2000 Rz 102).

3.2.2 Einkünfte der Privatstiftung

3.2.2.1 Betriebliche Einkunftsarten der Privatstiftung

Bei der Privatstiftung können anfallen:

34

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, in welcher Form auch immer betrieben
(Einzelunternehmen, Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft in Form eines

Kommanditanteiles, Verpachtung des Betriebes, solange er nicht aufgegeben ist), siehe EStR 2000 Rz 5001 ff.

35

- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, in welcher Form auch immer betrieben (Einzelunternehmen, Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft in Form eines Kommanditanteiles, Verpachtung, solange der Betrieb nicht aufgegeben ist).

36

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, in welcher Form auch immer betrieben (Einzelunternehmen unabhängig davon, ob es sich stiftungsgesetzlich um eine erlaubte oder unerlaubte Tätigkeit handelt, Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft in Form eines Kommanditanteiles, die Verpachtung des Betriebes des Einzelunternehmers "Privatstiftung" ist auf Grund des Verbotes gewerbsmäßiger Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 PSG als Betriebsaufgabe zu werten, soweit es sich nicht um eine erlaubte Nebentätigkeit handelt).

Betriebliche Einkünfte der Privatstiftung unterliegen dem Grunde nach stets der Körperschaftsteuerpflicht.

3.2.2.2 Außerbetriebliche Einkunftsarten der Stiftung

37

Bei der Privatstiftung können anfallen:

- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- sonstige Einkünfte.

Diese Einkünfte sind, soweit keine Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht oder keine sachliche Steuerbefreiung vorliegt, körperschaftsteuerpflichtig.

3.2.3 Steuerbefreiungen

3.2.3.1 Sachliche Steuerbefreiungen nach dem EStG 1988

38

Auf Grund der Maßgeblichkeit der Vorschriften des EStG 1988 stehen der Privatstiftung jene sachlichen Steuerbefreiungen des § 3 EStG 1988 und anderer Bestimmungen des EStG 1988 zu, die nicht auf natürliche Personen abgestimmt sind. Siehe KStR 2001 Rz 496 ff.

3.2.3.2 Inländische Beteiligungserträge

39

Als Körperschaft steht der Privatstiftung die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich in vollem Umfang zu (siehe KStR 2001 Rz 498 ff).

40

Soweit unter § 10 Abs. 1 KStG 1988 fallende sachlich befreite Beteiligungserträge nicht gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 von der Kapitalertragsteuer befreit sind, ist diese im Wege der Veranlagung auf die Körperschaftsteuer anzurechnen bzw. zu erstatten. Da eine Privatstiftung nur hinsichtlich der ausländischen Beteiligungserträge nach § 5 Z 11 in Verbindung mit § 13 Abs. 2 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen ist, fällt sie grundsätzlich nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 94 Z 6 lit. a EStG 1988. Es bestehen allerdings keine Bedenken vorgenannte Befreiungsbestimmung anzuwenden.

41

Die Beteiligungsertragsbefreiung umfasst nicht Zuwendungen von anderen eigennützigen oder gemischt-nützigen Privatstiftungen; diese fallen bei der empfangenden Privatstiftung unter § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bzw. § 97 EStG 1988 (Endbesteuerung). Zuwendungen von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienenden Privatstiftungen fallen nicht unter die im Vorsatz genannten Vorschriften. Sie sind bei der empfangenden eigennützigen oder gemischt-nützigen Privatstiftung, sofern sie einmalig erfolgen, nicht steuerbar, andernfalls unter Umständen als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig. Tritt eine Privatstiftung als Stifter auf, ist die Vermögenszuwendung bei der empfangenden Privatstiftung allerdings durch den Stiftungsakt bedingt und fällt daher nicht unter eine der Einkunftsarten des EStG 1988.

3.2.3.3 Ausländische Beteiligungserträge

42

Die eigennützige Privatstiftung ist nach § 13 Abs. 2 KStG 1988 mit ausländischen Beteiligungserträgen jeder Art, die den in § 10 Abs. 1 KStG 1988 aufgezählten vergleichbar sind, sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich nach § 5 Z 11 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Es handelt sich diesbezüglich um eine persönliche Befreiung. Die Befreiung wirkt unabhängig vom Beteiligungsausmaß, von der Behaltesdauer und vom Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung. Die Regelungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988 und des § 10 Abs. 3 KStG 1988 über internationale Schachtelbeteiligungen sind nicht anzuwenden. Voraussetzung für die Beteiligungsertragsbefreiung ist allerdings, dass die Privatstiftung keine Steuerentlastung an der Quelle auf Grund eines DBA in Anspruch nimmt bzw. keine Steuerentlastung an der Quelle auf Grund eines DBA erfolgt. Gibt es mit dem Staat, aus dem die Beteiligungserträge

fließen, kein DBA bzw. werden an der ausländischen Quelle keine Steuern auf Beteiligerträge erhoben, kommt die Befreiung ebenfalls zum Tragen.

3.2.4 Einkünfteermittlung

3.2.4.1 Allgemeines

43

Gemäß § 18 PSG hat die Privatstiftung die handelsrechtlichen Vorschriften über die Buchführung, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, den Jahresabschluss, die Bewertung, die Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen (§§ 189 bis 216 HGB), die allgemeinen Vorschriften über den Jahrsabschluss und den Lagebericht (§§ 222 bis 234 HGB, wobei die Bestimmung des § 226 Abs. 2 HGB über die Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes ausgenommen sind, §§ 236 bis 239 und 243 HGB), sowie über den Konzernabschluss und Konzernlagebericht (§§ 244 bis 267 HGB) sinngemäß anzuwenden. Privatstiftungsrechtlich erfassen die Buchführungsvorschriften des § 18 PSG das gesamte Vermögen der Privatstiftung unabhängig davon, ob es zur Einkunftszielung genutzt wird oder nicht.

44

Abgabenrechtlich sind die Einkunftsermittlungsvorschriften des EStG 1988 und KStG 1988 anzuwenden. Da die Privatstiftung nicht Formkaufmann gemäß § 6 HGB und daher nicht nach handelsrechtlichen sondern nach privatstiftungsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist, kann sie nur im Rahmen ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sowie ihres Gewerbebetriebes ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben.

45

Der gemäß § 18 PSG zu erstellende und gemäß § 21 PSG zu prüfende Jahresabschluss kann auf Grund der Sonderregelungen des § 13 KStG 1988 grundsätzlich nicht zur Einkunftsermittlung herangezogen werden, da für jede betriebliche und außerbetriebliche steuerpflichtige Einkunftsquelle eine gesonderte Ermittlung der Einkünfte zu erfolgen hat. Der Jahresabschluss ist allerdings auf Grund des § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 44 Abs. 3 EStG 1988 mit den Steuerklärungen vorzulegen.

3.2.4.2 Ermittlung der betrieblichen Einkünfte

3.2.4.2.1 Allgemeines

46

Für die betrieblichen Einkunftsarten ist gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 der Gewinn zu ermitteln. Auf Grund der Bilanzierungspflicht nach § 18 PSG und § 124 BAO hat immer ein

Betriebsvermögensvergleich stattzufinden. Aus § 13 Abs. 1 KStG 1988 ist abzuleiten, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbstständiger Arbeit nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, Einkünfte aus Gewerbebetrieb zwingend nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln sind. Die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 sind anzuwenden. Die Gewinnermittlung durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder durch Pauschalierung ist auf Grund der Buchführungspflicht nicht möglich.

47

Liegen nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen mehrere betriebliche Einkunftsquellen vor, ist es Sache der Privatstiftung, den jeweiligen Gewinn gesondert zu ermitteln oder innerhalb der privatstiftungsrechtlichen Buchführung eigene Rechnungskreise für die betrieblichen Einkunftsarten zu führen.

3.2.4.2.2 Beteiligung als Mitunternehmer

48

Die eigennützige Privatstiftung ist nach § 13 Abs. 2 KStG 1988 mit ausländischen Beteiligungserträgen jeder Art, die den in § 10 Abs. 1 KStG 1988 aufgezählten vergleichbar sind, sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich nach § 5 Z 11 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Es handelt sich diesbezüglich um eine persönliche Befreiung. Die Befreiung wirkt unabhängig vom Beteiligungsausmaß, von der Behaltesdauer und vom Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung. Die Regelungen des § 10 Abs. 2 bis 4 KStG 1988 über internationale Schachtelbeteiligungen sind nicht anzuwenden. Voraussetzung für die Beteiligungsertragsbefreiung ist allerdings, dass die Privatstiftung keine Steuerentlastung an der Quelle auf Grund eines DBA in Anspruch nimmt bzw. keine Steuerentlastung an der Quelle auf Grund eines DBA erfolgt. Gibt es mit dem Staat, aus dem die Beteiligungserträge fließen, kein DBA bzw. werden an der ausländischen Quelle keine Steuern auf Beteiligungserträge erhoben, kommt die Befreiung ebenfalls zum Tragen.

49

Beteiligt sich eine Privatstiftung als Kommanditist an einer gewerblich tätigen KG oder als atypisch stiller Gesellschafter eines protokollierten Gewerbetreibenden (OHG, KG, GmbH, AG), hat die Gewinnermittlung bei der Privatstiftung nach § 5 EStG 1988 zu erfolgen.

50

Ist die Privatstiftung Kommanditist oder atypisch stiller Gesellschafter einer gewerblich tätigen OEG oder KEG, die die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht überschreitet, ist der Gewinn der Privatstiftung auf Grund der Bestimmungen des § 18 PSG dem Grunde nach gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Dies gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart (§ 4

Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG 1988) der Mitunternehmerschaft. Der Gewinn- oder Verlustanteil muss im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung auf § 5 EStG 1988 Grundsätze adaptiert werden, EStR 2000 Rz 661 ist analog anzuwenden.

51

Beteiligt sich die Privatstiftung als Mitunternehmer an einer land- und forstwirtschaftlichen oder selbständig tätigen den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelnden Mitunternehmerschaft, hat sie den Gewinn ebenfalls nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Dies gilt dem Grunde nach auch dann, wenn die Mitunternehmerschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt

3.2.4.3 Ermittlung der außerbetrieblichen Einkünfte

52

Für die außerbetrieblichen Einkunftsarten ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 15 und § 16 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 4001 ff) zu ermitteln. Es gilt das Zufluss-/Abflussprinzip des § 19 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 4601 ff).

53

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sind inländische und nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 KStG 1988 ausländische Beteiligungserträge (siehe Rz 39 bis 42) sowie bestimmte, in § 13 Abs. 3 KStG 1988 taxativ aufgezählte in- und ausländische Kapitalerträge (siehe Rz 86 bis 91) und bei den sonstigen Einkünften die Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen (siehe Rz 92 bis 94) auszuscheiden.

3.2.4.4 Behandlung der Stifterzuwendungen bei der Privatstiftung

3.2.4.4.1 Allgemeines

54

Der Privatstiftung ist Vermögen zu widmen, durch dessen Nutzen, Verwalten und Verwerten sie einem vom Stifter bestimmten Zweck zu dienen hat. Die Zuwendung von Vermögen durch den/die Stifter erfolgt entweder bei Stiftungserrichtung selbst oder später in Form einer Nachstiftung. Bei Stiftungserrichtung liegt ein einseitiger, nicht Annahme bedürftiger Rechtsakt vor, eine spätere Zuwendung muss durch den Stiftungsvorstand angenommen werden. Im Falle einer Zuwendung, die nicht in die Form der Stiftungszusatzurkunde eingekleidet ist, liegt eine Schenkung vor. In allen Fällen liegt daher kein Leistungsaustausch vor, § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 ist nicht anzuwenden. Da die Privatstiftung weder Gesellschafter noch Mitglieder hat, die an ihr Anteile halten, liegt auch keine Einlage im gesellschaftsrechtlichen Sinn vor, daher kann auch § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen. Es liegt allerdings ein Vermögensübergang zwischen zwei selbstständigen Rechtssubjekten (Stifter und Privatstiftung) vor, der nicht durch eine

steuerlich relevante Tätigkeit der Stiftung veranlasst ist, sondern durch den Willen des Stifters, damit die eigen- oder gemeinnützige Privatstiftung den von ihm festgesetzten Zweck verwirklichen kann. Da diese Zuwendungen nicht auf der Ebene der steuerlich relevanten Einkommenserzielung liegen, stellen sie auch kein steuerpflichtiges Einkommen dar, bzw. fallen nicht unter eine Einkunftsart des § 2 Abs. 3 EStG 1988. Da es sich um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft handelt, ist für die Fristenberechnung betreffend das Vorliegens eines Spekulationsgeschäftes der Privatstiftung auf den der Zuwendung vorangegangenen letzten entgeltlichen Erwerb abzustellen. Entnahmen aus dem Betriebsvermögen des Stifters gelten nicht als Anschaffung (siehe EStR 2000 Rz 6624).

55

Zugewendet werden können neben liquiden Mitteln körperliche und unkörperliche Wirtschaftsgüter sowie wirtschaftliche Einheiten. Die Widmung des Anspruchs auf zukünftige Einkünfte aus einer höchstpersönlich ausgeübten Tätigkeit des Stifters (z.B. Pensionsanwartschaften) in Form einer Vorausverfügung stellt keine Zuwendung dar und führt bei der Privatstiftung nicht zu originären Einkünften aus der jeweiligen Einkunftsart. Die zukünftig fließenden Einkünfte sind weiterhin dem Stifter zuzurechnen, die der Stiftung zukommenden Beträge sind als eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung des Stifters anzusehen.

3.2.4.4.2 Bewertung

56

Hinsichtlich des steuerlichen Wertansatzes des gestifteten Vermögens bei der Privatstiftung ist davon auszugehen, dass die Privatstiftung grundsätzlich den Stifter gedanklich fortsetzt. Auf die Vermögensübertragung sind die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften anzuwenden:

57

- Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gestiftet, kommt es bei der Privatstiftung gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 zur Buchwertfortführung (siehe Rz 181 bis 184). Veräußert die Privatstiftung danach den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil oder beendet sie den Betrieb, ist § 24 EStG 1988 anzuwenden, wobei der Freibetrag gemäß. § 24 Abs. 4 EStG 1988 bis zu 7.300 Euro zusteht; die Progressionsermäßigung des § 37 EStG 1988 kommt für Körperschaften nicht in Betracht.

58

- Werden einzelne Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen des Stifters entnommen und gewidmet, ist der bei der Entnahme zum Tragen kommende Teilwert bei der

Privatstiftung unabhängig davon anzusetzen, ob das Wirtschaftsgut in ihrem betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich verwendet wird (siehe Rz 180).

59

- Werden Gegenstände des Privatvermögens zugewendet, gehen diese grundsätzlich in das Privatvermögen der Privatstiftung über.

60

- Kommt das Wirtschaftsgut sofort in einem Betrieb der Privatstiftung zum Einsatz, liegt eine logische Sekunde nach dem Zugang bei der Privatstiftung eine Einlage im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988 vor.

61

- Wird das Wirtschaftsgut von der Privatstiftung sofort zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkunftsarten verwendet, sind jene Werte anzusetzen, die beim Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung maßgeblich gewesen sind, sofern er sie zur Erzielung außerbetrieblicher Einkunftsarten genutzt hat. Es kommt somit die Wertfortführung zum Tragen.

62

- Hat der Stifter das gestiftete Wirtschaftsgut nicht zur Einkunftszielung genutzt, hat die Privatstiftung jene Werte anzusetzen, die beim Stifter maßgeblich wären, hätte er mit der Erzielung von Einkünften begonnen (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988; siehe Rz 267).

63

- Gestiftete Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen. § 124 b Z 57 EStG 1988 (Aufwertungsmöglichkeit, siehe Rz 93) bleibt unberührt. Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt gemäß § 31 Abs. 3 EStG 1988 der gemeine Wert als Anschaffungskosten.

64

- Wird ein gestiftetes Mietwohngrundstück von der Privatstiftung weiter zur Erzielung von Mieteinkünften genutzt, fingiert § 15 Abs. 3 Z 1 lit. b EStG 1988, dass es zu keiner Übertragung gekommen ist. Alle Sonderabsetzungen sind bei der Privatstiftung fortzuführen.

3.2.4.5 Abzugsfähige bzw. nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

65

Die Abzugsfähigkeit bzw. Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben richtet sich nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften (siehe KStR 2001 Rz 657 und 1191 ff).

Gründungskosten, die von der Privatstiftung getragen werden, und Verwaltungskosten der

Privatstiftung sind insoweit nicht abzugsfähig, als sie mit nichtsteuerpflichtigen Erträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Jene Kosten, die den steuerpflichtigen Einkünften direkt zuordenbar sind, sind bei diesen in voller Höhe abzugsfähig. Jene Kosten, die sich nicht direkt zuordnen lassen und nicht unter ein gesetzliches Abzugsverbot fallen, sind verhältnismäßig aufzuteilen. Das Aufteilungsverhältnis richtet sich im Allgemeinen nach dem Verhältnis der steuerpflichtigen Erträge zu allen Erträgen im betreffenden Kalenderjahr. Gehören zum Stiftungsvermögen allerdings wirtschaftlich ungenutzte Teile von nicht nur untergeordneter Bedeutung (mehr als 1% des Wertes des Gesamtvermögens), kommt den realen Gegebenheiten das Verhältnis der Vermögenswerte, die der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften dienen, zu allen Vermögenswerten im betreffenden Kalenderjahr, mehr entgegen. Es bleibt der Privatstiftung weiters unbenommen, im Einzelfall glaubhaft zu machen, welches Aufteilungsverhältnis den Tatsachen im Einzelfall noch besser entspricht (etwa der nachgewiesene Zeiteinsatz einer Arbeitskraft in den verschiedenen Bereichen der Privatstiftung).

66

Die anlässlich der Zuwendung von Vermögen an die Privatstiftung zu entrichtende Erbschafts- und Schenkungssteuer ist als Personensteuer nicht abzugsfähig.

67

Nicht abzugsfähig sind weiters Aufwendungen und Ausgaben für die Erfüllung des Stiftungszweckes, sofern sie nicht einkunftsbezogen sind.

Beispiel:

Gehört zum Stiftungszweck unter anderem die Erhaltung des gestifteten Forstbetriebes, sind die Aufwendungen, die durch den Forstbetrieb veranlasst sind, abzugsfähige Betriebsausgaben.

68

Spenden sind nur im Rahmen des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 abzugsfähig (siehe EStR 2000 Rz 1330 ff).

69

Zur Luxustangente von im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 taxativ aufgezählten Wirtschaftsgütern, Repräsentationsaufwendungen, Schmier- und Bestechungsgeldzahlungen siehe EStR 2000 Rz 4701 ff. Zu den Vergütungen für den Aufsichtsrat, Verwaltungsrat oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen siehe KStR 2001 Rz 1191 ff. Vergütungen an einen Stiftungsbeirat sind nach den Funktionen zu beurteilen; ist der Beirat überwiegend mit überwachenden Aufgaben betraut, sind die Vergütungen analog zu Aufsichtsratsvergütungen zu behandeln.

3.2.5 Einkommensverwendung der Privatstiftung

3.2.5.1 Allgemeines

70

Für Privatstiftungen als dem Grunde nach unbeschränkt Steuerpflichtige gilt wie für alle übrigen Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen der Grundsatz, dass Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften im Allgemeinen steuerlich berücksichtigt werden, während Aufwendungen und Ausgaben außerhalb der Einkünfteermittlung dem Begriff der steuerneutralen Einkommensverwendung zuzurechnen sind. Ausnahmen von diesem Grundsatz kann nur das Gesetz schaffen.

3.2.5.2 Zuwendungen der Privatstiftung

71

Zur Definition und Beurteilung beim Empfänger siehe Rz 199 ff und 219 ff.

72

Die Zuwendung der Privatstiftung ist der Ausschüttung der Kapitalgesellschaft insofern vergleichbar, als sie das steuerpflichtige Einkommen der Privatstiftung nicht vermindern kann, unabhängig davon, ob sie offen oder verdeckt erfolgt. Je nach Festlegung in der Stiftungsurkunde bzw. Stiftungszusatzurkunde können allerdings Zuwendungen nicht nur aus den erwirtschafteten Früchten des gestifteten Kapitals sondern auch aus dem Substanzvermögen der Privatstiftung selbst stammen. Insoweit ist der steuerliche Einkommensverwendungstatbestand nicht gegeben; dies ändert allerdings nichts an der grundsätzlichen Steuerneutralität des mit der Zuwendung verbundenen Buchabganges bei der Privatstiftung. Es kann auch der einkommensteuerrechtliche Begriff der Einlagenrückzahlung im Stiftungssteuerrecht keine Bedeutung haben.

73

Die körperschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen einer Zuwendung auf Stiftungsebene richten sich danach, aus welchen Bereichen sie erfolgt:

74

- Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zugewendet, ist aus der Sicht der Privatstiftung § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 anzuwenden, eine Realisierung der stillen Reserven unterbleibt. Zur Behandlung des Empfängers siehe Rz 236.

75

- Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens der Privatstiftung zugewendet, ist zunächst eine Entnahme im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 verwirklicht.

76

- Wird ein nicht zu einem Betriebsvermögen der Privatstiftung gehörendes Wirtschaftsgut zugewendet, unterbleibt die Realisierung stiller Reserven auf Stiftungsebene unabhängig davon, ob dieses Wirtschaftsgut der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 dient oder nicht.

Beispiel:

Der Stifter wendet der Privatstiftung anlässlich der Stiftungserrichtung eine Villa zu. Die Privatstiftung nutzt diese Villa nicht zur Einkunftszielung, sie steht leer. Nach dem Tod des Stifters wendet die Privatstiftung die Villa stiftungserklärungsgemäß oder nicht stiftungserklärungsgemäß dem Begünstigten zu. Bei der Privatstiftung liegt kein Einkommensverwendungstatbestand sondern ein steuerneutraler Vorgang vor, dh. die Vermögensminderung kann weder als Betriebsausgabe noch im Rahmen der Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Zuwendung aus der Substanz heraus ist hingegen beim Begünstigten steuerwirksam.

77

- Zuwendungen, die in ein anderes Rechtsgeschäft mit der Privatstiftung gekleidet sind, mindern das steuerpflichtige Einkommen der Privatstiftung ebenfalls nicht. Überhöhte Leistungsentgelte der Privatstiftung sind im betrieblichen Bereich nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig (zB überhöhte Bezüge eines Forstverwalters). Bei Veräußerungsvorgängen zu Unterpreisen ist der betriebliche Gewinn in Höhe der entzogenen stillen Reserven zu erhöhen, weil sonst die Entnahmegewinnrealisierung gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 umgangen würde (zB Verkauf einer Liegenschaft unter ihrem Wert). Bei der unterpreisigen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung von betrieblichem Vermögen liegt eine Nutzungsentnahme vor, die nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 6 Z 4 EStG 1988 zu einer Gewinnerhöhung führt (zB unterpreisige Überlassung von Arbeitskräften).

78

Erwirbt die Privatstiftung Wirtschaftsgüter oder Leistungen in ihr Betriebsvermögen überpreisig, sind diese Wirtschaftsgüter beziehungsweise Leistungen mit ihrem angemessenen Wert als Anschaffungskosten oder Betriebsausgabe zu berücksichtigen (zB überpreisiger Kauf einer Liegenschaft oder überhöhte Honorare für Dienstleistungen). Der Gewinn wird entsprechend erhöht.

79

Überhöhte Leistungsentgelte der Privatstiftung sind im außerbetrieblichen Bereich nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

80

Bei der unterpreisigen Veräußerung von nicht der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienenden Stiftungsvermögen kommt es auch dann nicht zu einer Aufdeckung der entzogenen stillen

Reserven, wenn es sich um ein nach den §§ 30 und 31 EStG 1988 steuerverfangenes Wirtschaftsgut handelt (zB unterpreisiger Verkauf einer Liegenschaft oder einer Beteiligung).

Beispiel 1:

Die Privatstiftung erwirbt im Jahr 2000 eine Liegenschaft in ihr Privatvermögen zum Preis von 1.000. Im Jahr 2005 hat diese Liegenschaft einen Verkehrswert von 4.000. Sie veräußert im Jahr 2005 diese Liegenschaft um 3.000 an einen Begünstigten. Sie hat einen Spekulationsüberschuss von 2.000 zu versteuern (34%). In Höhe der restlichen 1.000 liegt eine Zuwendung an den Begünstigten vor.

Beispiel 2:

Die Privatstiftung erwirbt im Jahr 2000 eine Liegenschaft in ihr Privatvermögen zum Preis von 1.000. Im Jahr 2005 hat diese Liegenschaft einen Verkehrswert von 4.000. Sie veräußert diese Liegenschaft im Jahr 2005 um 1.000 an einen Begünstigten. Die Privatstiftung realisiert keinen Spekulationsüberschuss, er ist auch nicht fiktiv anzusetzen. In Höhe der 3.000 liegt eine Zuwendung an den Begünstigten vor.

Beispiel 3:

Die Privatstiftung erwirbt im Jahr 2001 eine Beteiligung von 20% um 1.000. Innerhalb eines halben Jahres steigt der Wert der Beteiligung auf 3.000. Nach einem dreiviertel Jahr veräußert sie die weiterhin den Wert von 3.000 repräsentierende Beteiligung an einen Begünstigten um a) 1.000, b) 2.000. Im Fall a) hat sie keine Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung, allerdings liegt eine Zuwendung in Höhe von 2.000 an einen Begünstigten vor. Im Fall b) sind Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen in Höhe von 1.000 der Spekulationsbesteuerung zu unterwerfen. Der Begünstigte erhält eine Zuwendung in Höhe von 1.000. Sollte die Beteiligung nach Ablauf eines Jahres veräußert werden, sind Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen in Höhe von 1.000 der Zwischenbesteuerung (siehe Rz 92) zu unterwerfen oder zu übertragen.

81

Bei der unterpreisigen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen von außerbetrieblichem Vermögen (zB Gewährung eines unverzinslichen Darlehens, unterpreisige Vermietung einer Liegenschaft) wird das steuerpflichtige Einkommen der Privatstiftung nicht um entgehende Überschüsse erhöht.

Beispiel 1:

Die Privatstiftung erwirbt eine Villa als Wohnung für einen Begünstigten, dieser zahlt keine Miete. Die Villa steht im Privatvermögen der Privatstiftung. Einkünfte aus Vermietung werden nicht erzielt, AfA wird nicht geltend gemacht. Bei der Privatstiftung liegt keine Einkommensverwendung vor, ein fiktives Mietentgelt in Höhe des monatlichen ortsüblichen Mietzinses ist nicht anzusetzen. Sehr wohl liegt aber eine Zuwendung an den Begünstigten in Höhe des monatlichen ortsüblichen Mietzinses vor.

Beispiel 2:

Die Privatstiftung erwirbt eine Villa als Wohnung für einen Begünstigten, dieser zahlt keine Miete. Aus anderen Objekten erzielt die Privatstiftung Einkünfte aus Vermietung. AfA und Betriebskosten für die Begünstigtenwohnung werden einkunftsmindernd

geltend gemacht. Die AfA und Betriebskosten für die Stifterwohnung sind nicht als Werbungskosten absetzbar, fiktives Mietentgelt in Höhe des monatlichen ortsüblichen Mietzinses ist nicht anzusetzen. Sehr wohl aber ist eine Zuwendung an den Begünstigten in Höhe des monatlichen ortsüblichen Mietzinses anzunehmen.

82

Erwirbt die Privatstiftung Wirtschaftsgüter oder Leistungen in ihre außerbetriebliche Sphäre zu einem Überpreis, sind diese Wirtschaftsgüter bzw. Leistungen mit ihrem angemessenen Wert als Anschaffungskosten oder Werbungskosten zu berücksichtigen (zB überpreisiger Kauf einer Liegenschaft oder überhöhte Honorare für Dienstleistungen, siehe Beispiel 2 in Rz 217).

3.2.5.3 Sonderausgaben

83

Die Privatstiftung kann im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 folgende Sonderausgaben geltend machen, sofern sie nicht bereits Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

- Renten und dauernde Lasten (siehe EStR 2000 Rz 7001 ff)

Beispiel:

Erwirbt eine Privatstiftung ein Wirtschaftsgut von wem auch immer außerbetrieblich gegen Kaufpreisrente, sind die Rentenzahlungen Sonderausgaben, sobald die Summe der bezahlten Beträge den auf den Zeitpunkt der Übertragung gemäß § 6 BewG 1955 kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung übersteigt

Erfolgt die Rentenzahlung allerdings in Erfüllung des Stiftungszweckes an Begünstigte oder Letztbegünstigte, unterliegt sie dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988. Dabei ist allerdings zu differenzieren, ob es sich um eine Kaufpreisrente oder um eine Versorgungs- bzw. gemischte Rente handelt. Unterhaltsrenten sind generell nicht abzugsfähig.

Beispiel :

Der Stifter (50 Jahre) wendet der Privatstiftung Vermögen (einen landwirtschaftlichen Betrieb, Kapitalanteile, ein Mietwohngrundstück) im Gesamtwert von 15 Mio. mit der Auflage zu, ihm als Begünstigten eine lebenslängliche Rente in Höhe von 1 Mio. pro Jahr zu zahlen. Der Rentenbarwert beträgt 13 Mio., es liegt damit ein Kauf des Vermögens durch die Privatstiftung vor. Die Rente ist verhältnismäßig aufzuteilen. Der Teil, der auf den landwirtschaftlichen Betrieb entfällt, ist dort Betriebsausgabe. Jener Teil, der auf die Kapitalgesellschaftsanteile entfällt, ist als Anschaffungspreis anzusetzen und ab Überschreiten des auf die Kapitalgesellschaftsanteile entfallenden Anteiles des Barwertes als Sonderausgabe abzugsfähig. Das Gleiche gilt für den auf das Mietwohngrundstück entfallenden Rententeil.

- Steuerberatungskosten; siehe LStR 1999 Rz 561 ff
- Spenden; siehe EStR 2000 Rz 1332 ff

- Betriebliche Verluste aus Vorjahren; siehe EStR 2000 Rz 4501 ff.

3.3 Zwischenbesteuerung bestimmter Einkünfte

84

§ 13 Abs. 3 KStG 1988 nimmt bestimmte taxativ aufgezählte Erträge bzw. Einkünfte von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsvermittlung aus und unterwirft sie einer gesonderten Körperschaftsteuer in Höhe von 12,5%. Bei den zwischensteuerpflichtigen Einkünften handelt es sich rechtstechnisch um solche der Privatstiftung, die allerdings vom Zweck der Regelung bei ihr nur einer Vorwegbesteuerung für eine spätere Zuwendungsbesteuerung bei den Begünstigten unterworfen werden. Die Zwischensteuer ist daher, soweit die Besteuerung nicht unter bestimmten Voraussetzungen unterbleiben kann (siehe Rz 98), der Privatstiftung auf Grund von bestimmten Zuwendungen gutzuschreiben (siehe Rz 311 ff). Die Zwischenbesteuerung ist daher auch getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung zu erheben (Schedulenbesteuerung).

3.3.1 Umfang der Zwischenbesteuerung

85

Der Zwischenbesteuerung mit dem Körperschaftsteuersatz von 12,5% unterliegen:

3.3.1.1 Kapitalerträge, sofern sie nicht zu den betrieblichen Einkünften zählen

Betroffen sind Kapitalerträge, gleichgültig ob im Inland oder Ausland bezogen, ob durch eine inländische oder ausländische Kuponauszahlende Stelle ausgezahlt, sofern das Besteuerungsrecht durch DBA der Republik Österreich nicht entzogen ist.

86

- aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber in- und ausländischen Kreditinstituten. Der Verweis auf § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 stellt auf diese Bankgeschäfte ab. Es sind damit auch ausländische Kreditinstitute bzw. inländische Zweigstellen eines ausländischen Kreditinstitutes und ausländische Zweigstellen inländischer Kreditinstitute umfasst;

87

- aus in- und ausländischen Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften, sowie Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen, sofern sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher und als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden (siehe EStR 2000 Rz 7807 ff), unabhängig davon, ob ein in- oder ausländischer Emittent vorliegt; Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechte, die gemäß § 2° Bundesgesetz über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaues mit einer bis zu 4%-Verzinsung des Nominalbetrages von

der Einkommensteuer (Kapitalertragsteuer) zur Gänze befreit sind, unterliegen bei der Privatstiftung in voller Höhe der Zwischenbesteuerung;

88

- aus Anteilscheinen an inländischen Investmentfonds (Wertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 4 EStG 1988) nach Maßgabe folgender Aufstellung:

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
in- oder ausländische* Aktien	Dividenden	frei*
	20% Substanzgewinne	12,5%
	80% Substanzgewinne	frei
Bankguthaben	Zinsen	12,5%
Forderungswertpapiere	Zinsen	12,5%
	Substanzgewinne	frei

* sofern keine Steuerentlastung an der Quelle auf Grund eines DBA erfolgt bzw. in Anspruch genommen wird

89

- aus Anteilscheinen an ausländischen Investmentfonds (Wertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 5 EStG 1988) nach Maßgabe folgender Aufstellung:

- Weiße Fonds (steuerlicher Vertreter, Zulassung zum öffentlichen Angebot sowie tatsächliches öffentliches Angebot, Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge) und graue Fonds (steuerlicher Vertreter, aber keine Zulassung zum öffentlichen Angebot oder kein tatsächliches öffentliches Angebot im Inland jedoch Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge)

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
in- oder ausländische* Aktien	Dividenden	frei*
	20% Substanzgewinne	12,5%
	80% Substanzgewinne	frei
Bankguthaben	Zinsen	12,5%
Forderungswertpapiere	Zinsen	12,5%
	Substanzgewinne	frei

* sofern keine Steuerentlastung an der Quelle auf Grund eines DBA erfolgt bzw. in Anspruch genommen wird

- Schwarze Fonds (kein steuerlicher Vertreter, Erträge sind nicht nachgewiesen, daher gemäß § 42 Abs. 2 InvFG 1993 pauschal ermittelt)

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
	§ 42 Abs. 2 InvFG 1993	12,5%

89a

- (tatsächlich ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge) aus Anteilscheinen an in- und ausländischen Immobilien-Investmentfonds, wobei die Anteilscheine an einem inländischen Immobilien-Investmentfonds dem "public placement" (siehe EStR 2000 Rz 7807) unterliegen müssen, damit die tatsächlich ausgeschütteten bzw. die ausschüttungsgleichen Erträge in die Zwischenbesteuerung fallen. Sofern der nicht unter das public placement fallende inländische Immobilien-Investmentfonds Kapitalerträge aus Sparguthaben und Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 lukriert, unterliegen diese beim Anteilinhaber Privatstiftung trotzdem der Zwischensteuer von 12,5%. Das Erfordernis des "public placements" bedeutet, dass Kapitalerträge aus von Privatstiftungen errichteten Spezialfonds im Sinne des § 1 Abs. 3 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes grundsätzlich unter die 34% Körperschaftsteuer fallen;

89b

- aus Anteilscheinen an Fonds, die Anteilscheine an anderen Fonds halten, wobei mehrfach durchgeleitete inländische Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 und ausländische Beteiligungserträge im Sinne des § 13 Abs. 2 KStG 1988 steuerfrei bleiben, und Kapitalerträge aus nicht dem public placement unterliegenden Anteilscheinen an Immobilien-Investmentfonds, sofern sie nicht aus Sparguthaben und Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 stammen, in die Tarifbesteuerung fallen;

89c

- aus allen jenen Kapitalerträgen, bei denen die natürliche Person zur Endbesteuerung optieren kann, wie zB Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die vor dem 01.01.1984 in Schilling oder Euro bzw. vor dem 01.01.1989 in anderer Währung als Schilling oder Euro begeben wurden.

90

Der Zwischenbesteuerung unterliegen (im Sinne des Zwecks dieser Einrichtung als Vorwegerfassung künftiger Zuwendungen) die Kapitalerträge in voller Höhe, dh. ohne Werbungskostenabzug (zB hinsichtlich von Zinsen für fremdfinanzierte Wertpapiere). Die eigen- und gemischtbürtige Privatstiftung unterliegt mit diesen Erträgen auf Grund der Befreiung des § 94 Z 10 EStG 1988 nicht der Kapitalertragsteuerpflicht.

91

Erwirbt die Privatstiftung entgeltlich unterjährig Forderungswertpapiere, gilt jener Kapitalertrag als gemäß § 95 Abs. 6 EStG 1988 rückgängig gemacht und ist von der Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung abzuziehen, den der Veräußerer als anteiligen Kapitalertrag (zB Stückzinsen) im Kaufpreis verrechnet hat (siehe EStR 2000 Rz 7758 ff). Bei unentgeltlichem Erwerb können die bis zur Übertragung angesammelten Stückzinsen dann als rückgängiggemachter Kapitalertrag von der Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung abgezogen werden, wenn der Rechtsvorgänger diesen rückgängig gemachten Kapitalertrag nachweislich als eigene Einkünfte versteuert.

91b

Sollte bei ausländischen Kapitalerträgen im Ausland Quellensteuer einbehalten worden sein, ist diese im abkommenskonform erhobenen Ausmaß und im Rahmen des der Privatstiftung zur Verfügung stehenden Anrechnungshöchstbetrages auf die Zwischensteuer anzurechnen.

Beispiel:

Die Privatstiftung bezieht zwischensteuerpflichtige Kapitalerträge in Höhe von 1.100.000,- davon 100.000,-- aus einer italienischen Anleihe, für die abkommenskonform 10% in Italien einbehalten wurde. Die Zwischensteuer in Österreich beträgt 137.500,-- davon entfallen 12.500,-- auf die italienische Anleihe. Die in Italien einbehaltenen 10.000,-- finden Deckung in den in Österreich auf die italienische Anleihe entfallenden 12,5%, daher kann die gesamte in Italien einbehaltene Steuer angerechnet werden. Wären in Italien abkommenskonform 20% einzubehalten gewesen, hätte nur ein Betrag von 12.500,-- (Anrechnungshöchstbetrag) angerechnet werden können.

Darüber hinaus besteht bei Doppelbesteuerung die Möglichkeit, eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 48 BAO zu erwirken.

3.3.1.2 Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen gemäß § 31 EStG 1988

92

Der Zwischenbesteuerung unterliegen Überschüsse aus der Veräußerung von nicht zu den betrieblichen Einkünften bzw. zu den Einkünften aus Spekulationsgeschäften zählenden Beteiligungen, wenn die Privatstiftung mit mindestens 1% beteiligt ist oder sie selbst bzw. bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Veräußerungszeitpunkt zu mindestens 1% beteiligt war. Als Veräußerung gelten auch alle Maßnahmen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führen (zB Zuwendung einer Beteiligung an einen ausländischen Begünstigten), und Liquidationsgewinne, letztere unabhängig vom Beteiligungsausmaß.

Beteiligungsveräußerungsvorgänge, bei denen das Verfügungsgeschäft (der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an der Beteiligung) vor dem 01.01.2001 geschlossen wurde, der Kaufpreis jedoch nach dem 31.12.2000 geflossen ist oder fließt, sind auf Grund von § 13 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 in der Fassung BGBl. 1996/797 steuerfrei. Die rückwirkende Einbringung einer Beteiligung gemäß Art. III UmgrStG auf den Stichtag 31. Dezember 2000 unter Anwendung des § 17 Abs. 2 UmgrStG fällt ebenfalls noch in die Geltung des § 13 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 in der Fassung BGBl. 797/1996.

93

Die Privatstiftung kann allerdings nach § 124b Z 57 EStG 1988 für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsüberschusses die am 1. Jänner 2001 in ihrem Besitz befindlichen Beteiligungen auf den gemeinen Wert zu diesem Stichtag aufzuwerten, wenn sie selbst oder bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger die Beteiligung vor dem 1. Jänner 1998 erworben hat und zwischen dem 31. Dezember 1997 und dem 31. Dezember 2000 zu nicht mehr als 10% beteiligt war. Ausgeschlossen von der Aufwertungsmöglichkeit sind Beteiligungen, die umgründungsbedingt für zehn Jahre nach Ablauf des Umgründungstichtages als Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 gelten.

94

Die Ermittlung der Einkünfte richtet sich nach den für § 31 EStG 1988 geltenden Vorschriften; siehe EStR 2000 Rz 6666 ff. Sollte ein Teil der veräußerten Anteile unter den Spekulationstatbestand des § 30 EStG 1988 fallen, hat eine entsprechende Aufteilung des Überschusses auf den in der allgemeinen Veranlagung zu erfassenden Überschußteil und den in der Zwischenbesteuerung zu erfassenden Überschußteil zu erfolgen.

Beispiel:

Eine thesaurierende Privatstiftung veräußert einen GmbH-Anteil von 40%, den sie zur Hälfte vor fünf Jahren und zur Hälfte vor einem halben Jahr angeschafft hat. Die Gesamtanschaffungskosten betrugen 50.000 Euro, der Erlös beträgt 80.000 Euro. Auf Grund der Fremdfinanzierung sind insgesamt Aufwandszinsen in Höhe von 10.000 Euro angefallen, die mangels Ausschüttungserträgen zur Gänze als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Der Gesamtüberschuss von 20.000 Euro ist mit 10.000 Euro bei der allgemeinen Veranlagung unter den sonstigen Einkünften zu erklären, während die zweiten 10.000 Euro in der Zwischenbesteuerung zu erklären sind, sofern keine Ersatzanschaffung im gleichen Jahr vorliegt oder nicht von der Übertragungsmöglichkeit gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1988 Gebrauch gemacht wird.

3.3.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung

95

Der Zwischenbesteuerung ist die Summe aus den taxativ aufgezählten Kapitalerträgen und dem Überschuss aus der Veräußerung von Beteiligungen zu unterwerfen.

96

Ein horizontaler Verlustausgleich ist nur für zwischenbesteuerungspflichtige Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen nach Maßgabe des § 31 Abs. 5 EStG 1988 zulässig. Vertikal ist ein Verlustausgleich ausgeschlossen, ebenso der Verlustvortrag.

97

Ein Verlust aus einer außerhalb der Zwischenbesteuerung anfallenden Einkunftsquelle (zB aus Vermietung und Verpachtung) sowie Sonderausgaben mindern nicht die Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung.

3.3.3 Entlastung von der Zwischenbesteuerung

98

Tätigt die Privatstiftung im selben Veranlagungsjahr, in dem sie zwischensteuerpflichtige Einkünfte bezieht, Zuwendungen, von denen sie Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt hat, und die nicht vom im Ausland ansässigen Zuwendungsempfänger auf Grund eines DBA rückgefordert wird, mindert der Zuwendungsbetrag die Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung.

Beispiel:

Die Privatstiftung erzielt in einem Jahr einen Zinsertrag aus einem Sparbuch in Höhe von 2.000 Euro. Im selben Jahr wendet sie 500 Euro zu und führt davon 25% KEst ab. Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung ist 1.500 Euro. In Höhe des Zuwendungsbetrages von 500 Euro unterbleibt die Zwischenbesteuerung.

99

Die Privatstiftung hat den Zuwendungsempfänger in der Bescheinigung gemäß § 96 Abs. 4 EStG 1988 darauf hinzuweisen, 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. Sollte ein Ansuchen auf Erstattung dennoch unmittelbar bei dem zuständigen Finanzamt Eisenstadt (§ 13a AVOG) gestellt werden, hat dieses dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt eine Gleichschrift des Erstattungsansuchens zu übermitteln.

3.3.4 Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerung

3.3.4.1 Übertragungsmöglichkeiten

100

Zwischensteuerpflichtige Überschüsse (= aufgedeckte stille Reserven) aus Beteiligungsveräußerungen im Sinne des § 31 EStG 1988 können im Jahr der Realisierung zur Gänze oder teilweise übertragen werden entweder

- auf eine im selben Veranlagungsjahr angeschaffte Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Körperschaft (zum Anteilsbegriff siehe EStR 2000 Rz 6667, zum Begriff der Anschaffung siehe EStR 2000 Rz 6620 f), deren Ausmaß mehr als 10% sein muss, oder
- auf einen steuerfreien Betrag, der innerhalb von 12 Monaten ab Beteiligungsveräußerung entweder zwischensteuerpflichtig aufgelöst werden muss oder auf eine neu angeschaffte, mehr als 10-prozentige Beteiligung übertragen werden kann.

101

Die aufgedeckten stillen Reserven können entweder zur Gänze oder teilweise übertragen werden. Wird nur ein Teil der aufgedeckten stillen Reserven übertragen, ohne dass es zu Anschaffungen im Veräußerungsjahr kommt, ist der Rest der Zwischenbesteuerung zu unterwerfen.

102

Voraussetzung für das Recht zur Übertragung dieser stillen Reserven ist, dass ihre Zwischenbesteuerung nicht auf Grund von kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen unterbleibt.

Beispiel:

Die Privatstiftung erzielt nichts anderes als einen Überschuss aus einer Beteiligungsveräußerung von 1.500 und tätigt eine Zuwendung von a) 2.000, b) 500. Kapitalertragsteuer wird abgeführt. Im Fall a) kann es zu keiner Übertragung von stillen Reserven mehr kommen, im Fall b) können 1.000 entweder zur Gänze oder teilweise übertragen oder der Zwischenbesteuerung unterworfen werden.

103

Erzielt die Privatstiftung neben den Einkünften aus Beteiligungsveräußerung noch zwischensteuerpflichtige Kapitalerträge, sind die im selben Veranlagungsjahr getätigten, kapitalertragstreuepflichtigen Zuwendungen zuerst von den zwischensteuerpflichtigen Kapitalerträgen abzuziehen. Erst ein etwa verbleibender Rest vermindert die übertragungsfähigen, aufgedeckten stillen Reserven.

Beispiel:

Die Privatstiftung erzielt einen Zinsertrag von 2.000 sowie einen Überschuss aus einer Beteiligungsveräußerung von 1.500. Die Zuwendungen betragen im selben Veranlagungsjahr 2.200. Für 2.000 Zinserträge und einen Anteil am Überschuss aus der Beteiligungsveräußerung von 200 fällt keine Zwischensteuer an. Der verbleibende Überschuss aus der Beteiligungsveräußerung in Höhe von 1.300 kann wahlweise

- *zur Gänze oder teilweise auf eine im selben Veranlagungsjahr angeschaffte Beteiligung von mehr als 10% übertragen werden,*
- *zur Gänze oder teilweise auf einen steuerfreien Betrag übertragen werden,*
- *der Zwischenbesteuerung unterworfen werden.*

104

Die Zwölftmonatsfrist ist gewahrt, wenn der Anschaffungszeitpunkt der Ersatzanteile oder des letzten für das Erreichen der mehr als 10-prozentigen Beteiligung Anschaffungsvorganges spätestens der letzte Tag der Frist ist. Zum Anschaffungszeitpunkt siehe EStR 2000 Rz 6620, zum Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven siehe EStR 2000 Rz 3885.

104a

Die Übertragung der stillen Reserven bzw. die Bildung eines entsprechenden steuerfreien Betrages sowie die weitere Entwicklung ist entweder in der Handelsbilanz der Privatstiftung oder gesondert in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung zu dokumentieren.

3.3.4.2 Ersatzanschaffung**105**

Ein Beteiligungserwerb von mehr als 10% liegt vor, wenn die Privatstiftung eine entsprechende Beteiligung entgeltlich erwirbt oder zusätzlich zu einer schon bestehenden Beteiligung neue Anteile an dieser Körperschaft im genannten Mindestausmaß erwirbt.

106

Sollten Surrogatanteile (Partizipationskapital oder Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) erworben werden, muss der Erwerb im Ausmaß von mehr als 10% auf den rechnerische Wert des Gesamtkapitals, dh. des Nennkapitals der Körperschaft und der gesamten Surrogatkapitalemission(en), bezogen werden. Der rechnerische Wert ist auch dann maßgebend, wenn Hauptanteile bei Vorliegen von Surrogatkapital erworben werden.

107

Als Beteiligungserwerb gilt auch

- ein Anteilserwerb von mehr als 10% im Rahmen der Gründung einer Kapitalgesellschaft bzw. Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft
- ein Anteilserwerb im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung, wenn dadurch

- ein Beteiligungsausmaß von mehr als 10% erreicht wird oder
 - das bestehende Beteiligungsausmaß um mehr als 10% erhöht wird, oder
 - bei einer schon bestehenden mehr als 10-prozentigen Beteiligung nur vom Bezugsrecht Gebrauch gemacht wird und eine verhältniswahrende Kapitalerhöhung, bezogen auf das Grund- oder Stammkapital vor der Kapitalerhöhung, um mehr als 10% erfolgt.
- Als Anschaffungszeitpunkt gilt (bereits) der Beschluss zur Kapitalerhöhung, wenn die Teilnahme der Privatstiftung im entsprechenden Ausmaß gesichert ist.

Der Erwerb einer Beteiligung von mehr als 10% an einer Körperschaft ist auch dann gegeben, wenn das Ausmaß durch mehrfache Anschaffungsvorgänge an ein und derselben Kapitalgesellschaft bzw. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft im Veranlagungsjahr oder im Wege einer Teilübertragung eines Fehlbestandes bis zum Ablauf der Zwölfmonatsfrist erreicht wird.

108

Das Erfordernis einer fristgerechten Ersatzanschaffung im Sinne des Vorabsatzes von mehr als 10% ist nur dann als erfüllt zu betrachten, wenn die Ersatzbeteiligung zumindest bis zum Ende des Kalenderjahres der (abgeschlossenen) Anschaffung gehalten wird.

109

Die Übertragung der stillen Reserven vermindert die Anschaffungskosten der neuerworbenen Beteiligung. Sind die Anschaffungskosten für die im selben Jahr erworbene mehr als 10-prozentige Beteiligung geringer als die übertragungsfähigen stillen Reserven, können die restlichen stillen Reserven einem steuerfreien Betrag zugeführt werden.

Beispiel: Die Privatstiftung erzielt einen Zinsertrag von 2.000 sowie einen Überschuss aus einer Beteiligungsveräußerung von 1.500. Die Zuwendungen betragen im selben Veranlagungsjahr 2.200. Im selben Veranlagungsjahr wird eine mehr als 10-prozentige Beteiligung um 400 angeschafft. Für 2.000 Zinserträge und einen Anteil des Veräußerungsüberschusses von 200 fällt keine Zwischensteuer an. Der verbleibende Überschuss aus der Beteiligungsveräußerung in Höhe von 1.300 kann wahlweise

- *auf die neuangeschaffte Beteiligung übertragen und der Rest von 900 einem steuerfreien Betrag zugeführt werden oder*
- *der Zwischenbesteuerung unterworfen werden, oder*
- *sofort zur Gänze der Zwischenbesteuerung unterworfen werden.*

110

Im Falle der fristgerechten Anschaffung einer mehr als 10-prozentigen Beteiligung ist die Übertragung stillen Reserven auch dann erfüllt, wenn im Rahmen einer ordentlichen

Kapitalerhöhung neben den Kosten für die Zeichnung des neuen Anteils umtauschverhältnisbedingt ein Agio zu leisten ist.

Beispiel:

Der Überschuss aus der Veräußerung einer Beteiligung beträgt 1.000. Die Privatstiftung zeichnet im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung nach Bezugsrechtserwerb Aktien im Ausmaß von 12% um 500 und hat ein Agio in Höhe von 600 zu leisten. Die Übertragung stiller Reserven ist damit gegeben, da Anschaffungskosten von 1.100 angefallen sind. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungen der Aktien betragen 100.

Kommen anlässlich der Anteilszeichnung der Körperschaft freiwillig erbrachte Mehrleistungen (Einlagen) zu, kann auch dadurch die Übertragung stiller Rücklagen erreicht werden.

Beispiel:

Der Überschuss aus der Veräußerung einer Beteiligung beträgt 10.000 Euro. Die Privatstiftung nimmt bei der ihr zu 100% gehörenden Tochter-GmbH (Nennkapital 35.000 Euro) eine ordentliche Kapitalerhöhung von 3.600 Euro vor und leistet – um die gesamten aufgedeckten stillen Reserven übertragen zu können – im Rahmen der Kapitalerhöhung einen freiwilligen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 6.400 Euro, der auf ungebundene Kapitalrücklage eingestellt wird. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der neuen Beteiligung betragen diesfalls Null.

3.3.5 Gutschrift der Zwischensteuer

111

Tätigt die Privatstiftung in einem Veranlagungsjahr Zuwendungen, die höher sind als die im selben Jahr erzielten zwischensteuerpflichtigen Einkünfte, und hat sie für diese Zuwendungen Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt, die auch nicht vom im Ausland ansässigen Zuwendungsempfänger auf Grund eines DBA rückgefordert wird, ist die bereits in Vorjahren veranlagte und entrichtete 12,5-prozentige Körperschaftsteuer gutzuschreiben.

Bemessungsgrundlage für die Höhe der Gutschrift ist die Differenz zwischen getätigten Zuwendungen und zwischensteuerpflichtigen Einkünften.

Beispiel:

Die Privatstiftung erzielt in einem Jahr einen Überschuss aus einer Beteiligungsveräußerung von 1.500 und tätigt eine Zuwendung von 2.000, von der sie Kapitalertragsteuer abgeführt hat. Bemessungsgrundlage für die gutzuschreibende 12,5-prozentige Körperschaftsteuer aus veranlagten Vorjahren ist 500.

112

Der gutschrittsfähige Betrag beträgt 12,5% der Bemessungsgrundlage. Die Höhe der Gutschrift ist allerdings begrenzt durch die Summe der in den Vorjahren angefallenen Zwischensteuer, die bereits veranlagt und entrichtet sein muss, und für die ein Evidenzkonto geführt werden muss.

Beispiel:

In den Vorjahren hat die Privatstiftung insgesamt eine 12,5-prozentige Körperschaftsteuer von a) 100, b) 40 entrichtet, die auch bereits veranlagt ist. Die Privatstiftung führt vorschriftsgemäß ein Evidenzkonto. Die Privatstiftung erzielt im Veranlagungsjahr einen Überschuss aus Beteiligungsveräußerungen von 1.500 und tätigt im selben Jahr eine Zuwendung von 2.000, von der sie Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt hat. Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist 500, gutschriftfähig sind daher 12,5% von 500 = 62,5.

Im Fall a) findet der gutschriftfähige Betrag von 62,5 in der bereits veranlagten und entrichteten 12,5-prozentigen Körperschaftsteuer Deckung, er ist zur Gänze gutzuschreiben. Es verbleibt ein gutschriftfähiger Körperschaftsteuerrest von 37,5.

Im Fall b) kann nur der bereits veranlagte und entrichtete Körperschaftsteuerbetrag von 40 gutgeschrieben werden. Es ist nicht möglich, 62,5 gutzuschreiben bzw. den über das vorhandene Guthaben von 40 hinausgehenden Überhang von 22,5 als Negativbetrag am Evidenzkonto vorzutragen.

113

Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist die im Evidenzkonto angesammelte bis dahin nicht gutgeschriebene Zwischenkörperschaftsteuer zur Gänze gutzuschreiben und der Privatstiftung auszuzahlen.

3.3.6 Evidenzkonto der Zwischensteuerbeträge

114

Das Evidenzkonto sollte folgender Maßen gegliedert sein:

Jahr	Einkünfte (§ 13 Abs. 3)	Zuwendungen (§ 27 Abs. 1 Z 7)	Bemessungsgr undlage	KöSt (§ 22 Abs. 3) 12,5%	Gutschrift (§ 24 Abs. 5) 12,5%	vortragsfähig e Summe
------	----------------------------	----------------------------------	-------------------------	--------------------------------	--------------------------------------	--------------------------

Das Evidenzkonto ist der jeweiligen Körperschaftsteuererklärung in Kopie beizulegen.

3.4 Übersicht über die steuerbaren Einkünfte

115

Einkunftsarten	34% KöSt	12,5% KöSt	KöSt befreit
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	ja	nein	in- und ausländische * Beteiligungserträge
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	ja	nein	in- und ausländische * Beteiligungserträge
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	ja	nein	in- und ausländische *

			Beteiligungserträge
Einkünfte aus Kapitalvermögen	Siehe Abschnitt 3.3.1.1.	Zinserträge aus in- und ausländischen Sparguthaben, Erträge aus in- und ausländischen Forderungswertpapieren, in- und ausländische Investmentfonds- bzw. Immobilien- Investmentfondserträge (siehe Abschnitt 3.3.1.1.)	in- und ausländische * Beteiligungserträge
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	ja	nein	nein
sonstige Einkünfte	Spekulationsgewinne, wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Leistungen	Beteiligungsveräußerung gemäß § 31 EStG 1988	nein
Sonderausgaben	ja	nein	

*) Sofern keine Entlastung auf Grund eines DBA erfolgt bzw. in Anspruch genommen wird

3.5 Sparkassenstiftungen

3.5.1 Allgemeines

116

Sparkassenstiftungen sind eigennützige Privatstiftungen, auf die daher die vorstehenden Ausführungen anzuwenden sind.

3.5.2 Folgen der Umwandlung einer Sparkassen-Anteilsverwaltung

§ 13 Abs. 5 KStG 1988 enthält für den Fall der Umwandlung einer Sparkassen-Anteilsverwaltung in eine Sparkassenstiftung folgende Sonderregelungen:

117

- Die Umwandlung gilt nicht als Errichtung einer Privatstiftung mit Übertragung des Vermögens der Anteilsverwaltung sondern als formwechselnde Umwandlung, sodass auch abgabenrechtlich eine Identität zwischen der Anteilsverwaltung und der Sparkassenstiftung fingiert wird.

118

- Ungeachtet der Identitätsfiktion erfolgt die Umwandlung mit Ablauf des von den Vertretungsorganen festgelegten Stichtages, zu dem eine Schlussbilanz im Sinne des § 27a Abs. 6 Sparkassengesetz aufgestellt ist.

119

- Mit dem Umwandlungsstichtag endet das (letzte) Wirtschaftsjahr der Anteilsverwaltung. Diese Festlegung ist erforderlich, da mit der Umwandlung eine Strukturänderung dahingehend verbunden ist, dass die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Anteilsverwaltung durch eine unter § 7 Abs. 2 in Verbindung mit § 13 KStG 1988 fallende Privatstiftung ersetzt wird. Damit scheiden alle als Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Anteilsverwaltung behandelten Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen aus, sofern sie nicht als notwendiges Betriebsvermögen in einem nach der Umwandlung weitergeführten Betrieb verbleiben. Die formwechselnde Umwandlung gilt nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988.

120

- Die mit dem Übergang in das außerbetriebliche Stiftungsvermögen verbundene Entnahme im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 führt dem Grunde nach zur Besteuerung vorhandener stiller Reserven in den Wirtschaftsgütern bei der Sparkassenstiftung.

121

- § 13 Abs. 5 Z 2 KStG 1988 räumt der Sparkassenstiftung ein Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung des Entnahmegeringes im ersten mit dem Umwandlungsstichtag folgenden Veranlagungsjahr und der Versteuerung zu einem späteren Zeitpunkt ein.

122

- Es bestehen keine Bedenken das Wahlrecht fraktioniert nur betreffend die stillen Reserven genau bezeichneter Wirtschaftsgüter auszuüben. Voraussetzung für die Ausübung des Wahlrechtes ist eine detaillierte Aufstellung und Bewertung der entnommenen Wirtschaftsgüter im und zum Zeitpunkt der Entnahme. Die aufgedeckten stillen Reserven müssen den einzelnen Wirtschaftsgütern unmissverständlich zuordenbar sein. Ein Wahlrecht hinsichtlich nur eines bestimmten Betrages kann nicht ausgeübt werden. Die Sparkassenstiftung kann ihr Wahlrecht bis zur Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides zu Gunsten der Verschiebung der Steuerpflicht ausüben.

123

- Im Falle der Verschiebung der Steuerpflicht besteht kein Wahlrecht hinsichtlich des Zeitpunktes und der Höhe der Versteuerung, es ist vielmehr die Steuerpflicht im Jahr der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens des Wirtschaftsgutes (zB insolvenzbedingt) gegeben. Die umgründungsbedingte Übertragung einer entnommenen

Beteiligung bzw. eines entnommenen Mitunternehmeranteiles führt zu einem sonstigen Ausscheiden und somit zur Versteuerung der stillen Reserven zum Umgründungsstichtag.

124

- Da sich die verschobene Steuerpflicht auf die zum Umwandlungsstichtag bestehenden und in Evidenz genommenen stillen Reserven bezieht, hat die Versteuerung unabhängig davon zu erfolgen, ob die Veräußerung bzw. das Ausscheiden im Veräußerungsjahr bzw. Jahr des Ausscheidens zu einem Überschuss führt oder nicht.

Beispiel:

Die anteilsverwaltende Sparkasse B hält eine 100% Beteiligung an der A-GmbH ertragsteuerlicher Buchwert Euro 35.000. Sie beschließt ihre Umwandlung in eine Sparkassenstiftung zum 31.12.2001; Teilwert der Beteiligung an der A-GmbH zum Umwandlungsstichtag Euro 100.000; die Sparkasse optiert für die Verschiebung der Besteuerung. Die Sparkassenstiftung veräußert die Beteiligung zu einem Veräußerungserlös von a) Euro 150.000, b) Euro 100.000, c) Euro 50.000 im Jahr 2003 (aus Vereinfachungsgründen wird unterstellt, dass bei der Veräußerung keine Werbungskosten angefallen sind. Werbungskosten sind bei der Ermittlung des zwischensteuerpflichtigen Veräußerungsüberschusses zu berücksichtigen).

Lösung:

Im Fall a) lukriert die Sparkassenstiftung im Jahr 2003 einen zwischensteuerpflichtigen Veräußerungsüberschuss von Euro 50.000 (Veräußerungserlös von Euro 150.000 abzüglich Teilwert von Euro 100.000), der gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1988 übertragen werden kann (siehe Rz 100 ff), Euro 65.000 entfallen auf die Entnahme anlässlich der Umwandlung (Buchwert von Euro 35.000 abzüglich Teilwert von Euro 100.000) und sind im Jahr 2003 mit 34% zu versteuern;

im Fall b) entsteht 2003 kein zwischensteuerpflichtiger Veräußerungsüberschuss (Veräußerungserlös Euro 100.000 abzüglich Teilwert Euro 100.000) Euro 65.000 entfallen auf die Entnahme anlässlich der Umwandlung (Buchwert von Euro 35.000 abzüglich Teilwert von Euro 100.000) und sind im Jahr 2003 mit 34% zu versteuern;

im Fall c) entsteht 2003 ein Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung (Veräußerungserlös Euro 50.000 abzüglich Teilwert Euro 100.000), der andere im selben Jahr anfallende Überschüsse aus Beteiligungsveräußerungen im Sinne des § 31 EStG 1988 ausgleichen kann. Jene Euro 65.000, die anlässlich der umwandlungsbedingten Entnahme als stille Reserven aufgedeckt wurden (Buchwert von Euro 35.000 abzüglich Teilwert von Euro 100.000) müssen im Jahr 2003 mit 34% versteuert werden.

3.6 Besteuerung bei Auflösung der Privatstiftung

125

§ 35 PSG regelt erschöpfend, wann eine Privatstiftung aufgelöst wird:

- mit Ablauf der in der Stiftungserklärung festgesetzten Dauer
- mit Konkursöffnung

- mit Abweisung der Konkursöffnung mangels Vermögen
- mit einstimmigem Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes, wobei der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss fassen muss, wenn
 - ihm ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist
 - der Stiftungszweck erreicht wurde bzw. nicht mehr erreichbar ist
- eine nicht gemeinnützige Versorgungsstiftung bereits 100 Jahre gedauert hat und nicht durch einstimmigen Beschluss aller Letztbegünstigten auf längstens weitere 100 fortgesetzt wird
- andere Gründe in der Stiftungserklärung festgelegt sind
- mit gerichtlichem Auflösungsbeschluss.

126

Mit Eintritt eines Auflösungstatbestandes wird die Abwicklung in Gang gesetzt. Da es sich bei der eigennützigen oder gemischnützigen Privatstiftung nicht um eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft handelt, ist nicht die Liquidationsbesteuerung im Sinne des § 19 Abs. 1 bis 6 KStG 1988 vorzunehmen sondern § 19 Abs. 7 KStG 1988 anzuwenden. Es gibt somit keinen Liquidationszeitraum, die Privatstiftung muss jährlich bis zur Löschung im Firmenbuch, unter Umständen bis spätestens nach Verteilung des nachträglich hervorgekommenen Vermögens, Jahresabschlüsse erstellen, Erklärungen über das erzielte Einkommen legen, und wird veranlagt. Stille Reserven werden in der Privatstiftung nur dann realisiert, wenn die Privatstiftung anlässlich der Auflösung einen Betrieb (Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) veräußert oder beendet, bzw. Wirtschaftsgüter aus dem betrieblichen Bereich in den außerbetrieblichen Bereich transferiert und erst danach das Restvermögen an den oder die Letztbegünstigten herausgibt.

4 Die betriebliche Privatstiftung

4.1 Allgemeines

4.1.1 Sachliche Steuerpflicht

127

Betriebliche Privatstiftungen werden nur bei Vorliegen der in § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 genannten Voraussetzungen als solche anerkannt.

Das Abgabenrecht kennt folgende Arten von betrieblichen Privatstiftungen:

128

- Die Unternehmenszweckförderungsstiftung gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a EStG 1988 (siehe Rz 138 bis 144).

129

- Die Arbeitnehmerförderungsstiftung gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 (siehe Rz 149).
 - steuerfreie Unterstützungskassenstiftung (siehe Rz 150).
 - steuerpflichtige Unterstützungskassenstiftung (siehe Rz 151).

130

- Die Belegschaftsbeteiligungsstiftung gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 (siehe Rz 159).

131

Diese Privatstiftungen fallen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988, es sind daher alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, der stiftungsrechtliche Jahresabschluss ist unter Beachtung der zwingenden abgabenrechtlichen Bestimmungen gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 3 KStG 1988 für die Einkommensermittlung maßgeblich. Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist möglich. § 10 KStG 1988 gilt in vollem Umfang. Die Bestimmungen über die ausländische Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 13 Abs. 2 KStG 1988 und die Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 und 4 KStG 1988 sind nicht anwendbar. Siehe auch KStR 2001 Rz 342.

132

Entspricht die Privatstiftung von der Errichtung an nicht den gesetzlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988, ist sie bei Vorliegen der in § 13 Abs. 1 KStG 1988 genannten Voraussetzungen als eigennützige Privatstiftung zu behandeln. Liegen auch die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 KStG 1988 nicht vor, bleibt sie eine eigennützige

Privatstiftung, die allerdings dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterworfen ist. Geht zu einem späteren Zeitpunkt die Eigenschaft der betrieblichen Privatstiftung verloren, wandelt sie sich zur eigennützigen Privatstiftung und es erfolgt ein Wechsel in der Einkommensermittlungsart von § 7 Abs. 3 KStG 1988 auf § 7 Abs. 2 KStG 1988, auf die der Entnahmetatbestand des § 13 Abs. 1 KStG 1988 letzter Satz anzuwenden ist.

4.1.2 Stifter- und Stiftungszuwendungen

133

Bei den betrieblichen Privatstiftungsarten ist der Zweck, dem die Privatstiftung sowohl satzungsgemäß als auch in ihrer tatsächlichen Geschäftsführung dienen muss, durch das EStG 1988 genau beschrieben. Auf Grund dieser genauen Festlegung des Stiftungszweckes, der die betriebliche Privatstiftung verpflichtet, ausschließlich für den Stifter bzw. mit diesem verbundene Konzernunternehmungen (§ 15 AktG) tätig zu werden und eine wirtschaftliche Tätigkeit gegenüber fremden Dritten verbietet, sind die Zuwendungen des Stifters als Gegenleistung für diese Stiftungstätigkeiten zu sehen und daher bei der betrieblichen Privatstiftung Betriebseinnahme. Das gilt auch für das gemäß § 4 PSG zu widmende Mindestvermögen. Sachzuwendungen sind bei der empfangenden Privatstiftung mit den fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen (§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988).

134

Die Privatstiftung hat nach § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 das Wahlrecht, die Stifterzuwendung

- im Jahr des Entstehens des Anspruchs auf die Zuwendung zur Gänze der Besteuerung zu unterziehen oder
- auf den Zweckerfüllungszeitraum, der unter Umständen in der Stiftungsurkunde festgelegt ist, längstens aber auf 10 Jahre verteilt, anzusetzen.

135

Dieses Wahlrecht steht pro empfangener Zuwendung zu. Im Hinblick auf unterschiedliche zu erfüllende Zwecke können sich unterschiedliche Verteilungszeiträume ergeben. Die Verteilung der Steuerwirkung auf mehrere Jahre ändert nichts an der vollen Aktivierung des zugewendeten Wirtschaftsgutes im Zuwendungsjahr. Im Hinblick auf die mit der Verteilung verbundene Auswirkung auf den Betriebsausgabenabzug beim Stifter (§ 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988) erscheint es empfehlenswert, dem Stifter eine entsprechende Information zu übermitteln, die auch der Abgabenerklärung des Stifters angeschlossen werden sollte.

136

Im Hinblick auf die abgabenrechtliche Beschränkung des Zwecks der Privatstiftung auf die Erfüllung unternehmerischer Zwecke des Stifters ist die Zuwendung der betrieblichen Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigten als Betriebsausgabe und nicht als Erfüllung von stiftungskundenmäßigen Zwecken im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 zu werten. Bei Sachzuwendung an Begünstigte (Letztbegünstigte) ist der steuerliche maßgebende Buchwertabgang als Betriebsausgabe zu werten.

4.1.3 Auflösung der betrieblichen Privatstiftung

137

Bei Auflösung und Abwicklung der betrieblichen Privatstiftung ist § 19 Abs. 1 bis 6 KStG 1988 (siehe KStR 2001 Rz 1394 ff) zu beachten. Da die betriebliche Privatstiftung nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen darf, darf sie weder ihren Betrieb noch einen Teilbetrieb noch die in ihrem Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter einzeln veräußern, sondern muss sie an den/die Letztbegünstigten unter Aufdeckung von stillen Reserven herausgeben. Der Liquidationsgewinn ist de jure körperschaftsteuerpflichtig, es wird sich allerdings im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen an den oder die Letztbegünstigten praktisch keine Besteuerungsgrundlage ergeben.

4.2 Unternehmenszweckförderungstiftung

4.2.1 Begriffsbestimmung

138

Eine Unternehmenszweckförderungsstiftung liegt gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a EStG 1988 vor, wenn die Privatstiftung nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers oder auch mit diesem verbundener Konzernunternehmen (§ 15 AktG) dient.

139

Ausschließlich gefördert wird der Betriebszweck des stiftenden Unternehmers bzw. seiner verbundenen Konzernunternehmen, wenn die Privatstiftung nach Stiftungsurkunde und tatsächlicher Geschäftsführung keine Eigeninteressen verfolgt.

140

Unmittelbare Förderung verlangt ein direktes Dienen ohne Zwischenschaltung von Personengesellschaften oder anderen Unternehmen. Die Privatstiftung muss mit ihren Leistungen unmittelbar jene Tätigkeiten ermöglichen, die der Stifter bzw. verbundene Konzernunternehmen (die Begünstigten) nach ihrem Hauptzweck zur Erzielung der Betriebseinnahmen entfalten.

Beispiel:

Betriebsgegenstand einer pharmazeutischen AG ist die Entwicklung von Medikamenten. Die pharmazeutische AG errichtet eine Privatstiftung, in die sie die Entwicklungstätigkeit ausgliedert. Ausschließlicher Zweck der Privatstiftung ist die Entwicklung von Medikamenten, deren Verwertung ausschließlich der pharmazeutischen AG zusteht. Mit dem zugewendeten Vermögen beginnt die Privatstiftung ihre Entwicklungstätigkeit. Da es sich um eine betriebliche Privatstiftung handelt, ist auch die Zuwendung auf Stifterseite Betriebsausgabe und auf Stiftungsebene Betriebseinnahme.

141

Die Förderung des Betriebszwecks verlangt ein Dienen im unmittelbaren Gegenstand des Unternehmens, also je nach Unternehmensgegenstand eine Förderung der Produktion oder des Handels oder der Dienstleistung. Eine Förderung des Unternehmens im allgemeinen Sinn, etwa nach Art eines Versicherungsunternehmens, stellt keine Unternehmenszweckförderung dar. Auch eine Förderung von Nebenzwecken des stiftenden Unternehmens bzw. seiner verbundenen Konzernunternehmen genügt nicht.

Beispiel:

Die pharmazeutische AG errichtet eine Privatstiftung mit dem Zweck der Schadensabdeckung, sollte die AG für eine Fehlentwicklung auf dem Medikamentensektor aus Schadenersatz zivilrechtlich in Anspruch genommen werden. Schadensabdeckung ist nicht Betriebsgegenstand der pharmazeutischen AG, daher liegt keine betriebliche Privatstiftung vor.

142

Die Eigenschaft als Unternehmenszweckförderungsstiftung ist auch dann nicht gegeben, wenn die Stiftung als Konzernstiftung eine reine Holdingstiftung ist. In diesem Fall liegt keine betriebliche sondern eine eigennützige Stiftung vor.

143

Begünstigte einer Unternehmenszweckförderungsstiftung können nach den dargestellten Grundsätzen nur der Stifter und verbundene Konzernunternehmen des Stifters sein. In der Stiftungs(zusatz)urkunde muss daher neben den Begünstigten der Hauptzweck eines jeden Betriebes der Begünstigten genau bezeichnet sein. Treten im Unternehmensverbund Änderungen auf, muss die Stiftungs(zusatz)urkunde angepasst werden.

144

Wird das Stifterunternehmen entgeltlich oder unentgeltlich auf einen anderen übertragen, ohne dass sich beim Rechtsnachfolger der bisherige Unternehmenszweck ändert, ist die Privatstiftung weiterhin als Unternehmensförderungsstiftung anzuerkennen, wenn die geänderten Umstände in der Stiftungs(zusatz)urkunde ungesäumt dargestellt werden. Ändert sich beim Stifterunternehmen oder seinem Rechtsnachfolger rechtlich oder tatsächlich der

Unternehmenszweck oder wird das Stifterunternehmen oder sein Rechtsnachfolger aufgelöst und damit beendet, kann der Förderungszweck nicht mehr erfüllt werden. Im Falle einer ungesäumten Auflösung der Privatstiftung bleibt ihr die Eigenschaft einer Unternehmenszweckförderungsstiftung bis zur Abwicklung und der Verteilung des Restvermögens erhalten, andernfalls wandelt sich die Stiftung in eine eigennützige Privatstiftung und kommt § 13 Abs. 1 KStG 1988 zur Anwendung.

4.2.2 Gewinnermittlung

145

Die betriebliche Privatstiftung ist eine § 7 Abs. 3 KStG 1988 Körperschaft; sie erzielt nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb (siehe Rz 131). Das Vermögen, das sie vom stiftenden Unternehmen erhält, ist Entgelt für ihre Leistung und daher dem Grunde nach in voller Höhe als steuerpflichtiger Ertrag anzusetzen (§ 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988). Die betriebliche Privatstiftung kann den Ertrag allerdings auf den Zweckerfüllungszeitraum längstens auf 10 Jahre verteilen (siehe Rz 134 f). Ist ein Zeitraum angegeben, in dem die Privatstiftung mit dem ihr übertragenen Vermögen wirtschaften muss, kann sie diesen Ertrag auf diesen Zeitraum längstens aber auf 10 Jahre verteilt steuerlich erfassen.

Beispiel:

Betriebsgegenstand einer pharmazeutischen AG ist die Entwicklung von Medikamenten. Zur Entwicklung gehört die Forschungstätigkeit. Die pharmazeutische AG errichtet eine Privatstiftung, in die sie die Forschungstätigkeit ausgliedert. Die pharmazeutische AG selbst ist einzige Begünstigte. Ausschließlicher Zweck der Privatstiftung ist die Forschung auf dem Medikamentensektor, deren Ergebnisse ausschließlich der AG zuzuwenden sind. Die AG widmet ein Vermögen von 1.000. In der Stiftungsurkunde ist a) festgelegt, dass die Privatstiftung mit dem ihr gewidmeten Vermögen 15 Jahre forschen muss, b) nichts festgelegt. In beiden Fällen kann die Privatstiftung den Ertrag aus dem erhaltenen Vermögen entweder sofort in voller Höhe (1.000) oder längstens auf 10 Jahre (100/Jahr) verteilt steuerwirksam erfassen.

146

Werden nicht nur Geldwerte sondern auch Sachwerte gestiftet, ist zu unterscheiden, ob es sich um einen Betrieb oder Teilbetrieb oder einzelne Wirtschaftsgüter handelt. Werden Betriebe oder Teilbetriebe übertragen, ist das buchmäßige Eigenkapital als steuerpflichtiger Ertrag anzusetzen. Werden einzelne Wirtschaftsgüter übertragen, sind die fiktiven Anschaffungskosten steuerlich maßgeblich. Die laufenden Aufwendungen sind, soferne sie betrieblich veranlasst sind, Betriebsausgaben. Herstellungsaufwand ist zu aktivieren. Die stiftungserklärungsgemäße Zuwendung der betrieblichen Privatstiftung stellt in Höhe des steuerlich maßgebenden Buchwertes eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar.

4.2.3 Wechsel in der Stiftungseigenschaft

147

Siehe Rz 132.

4.2.4 Auflösung und Abwicklung

148

Siehe Rz 125 f.

4.3 Arbeitnehmerförderungsstiftung

4.3.1 Begriffsbestimmung

149

Eine Arbeitnehmerförderungsstiftung liegt gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 nur vor, wenn die Privatstiftung nach Stiftungsurkunde und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Unterstützung von betriebszugehörigen Arbeitnehmern dient. Begünstigte dürfen nur Arbeitnehmer bzw. frühere Arbeitnehmer des stiftenden Arbeitgebers oder mit diesem verbundener Konzernunternehmen (§ 15 AktG) sein. Ist der Begünstigte eine natürliche Person, gelten als begünstigungsfähig auch dessen (Ehe-)Partner und Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988. Als begünstigungsfähig gelten weiters Personen, die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit aus den genannten Unternehmen beziehen. Der Begünstigtenkreis muss in der Stiftungsurkunde oder Stiftungszusatzurkunde genau bezeichnet sein, dh. die Benennung einer Stelle, die zur Begünstigtenbestimmung berechtigt ist, genügt nicht. Es darf keine Verpflichtung für die Begünstigten bestehen, Beiträge zu leisten. Weiters muss in der Stiftungsurkunde bzw. Stiftungszusatzurkunde festgehalten sein, dass bei Auflösung der Privatstiftung das Stiftungsvermögen nur den Begünstigten, die gleichzeitig Letztbegünstigte sein müssen, zukommt. Falls keine Begünstigten mehr vorhanden sind, darf das Vermögen stiftungserklärungsgemäß nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (§§ 34 ff BAO; siehe VereinsR 2001 Rz 13 ff) verwendet werden.

4.3.2 Arten der Arbeitnehmerförderungsstiftung

150

- Die steuerfreie Arbeitnehmerförderungsstiftung (siehe Rz 153 ff).

151

- Die steuerpflichtige Arbeitnehmerförderungsstiftung (siehe Rz 158).

4.3.3 Besteuerung

152

Die steuerliche Behandlung der Arbeitnehmerförderungsstiftung ist davon abhängig, ob sie die in § 6 Abs. 2 Z 5 KStG 1988 normierten Leistungsgrenzen wahrt oder überschreitet.

4.3.3.1 Die steuerfreie Arbeitnehmerförderungsstiftung

153

Übersteigen die stiftungserklärungsgemäß festgelegten Zuwendungen an die Begünstigten die gesetzlich normierten Beträge nicht, gilt die Privatstiftung als Unterstützungskasse im Sinne des § 6 Abs. 2 KStG 1988 (siehe KStR 2001 Rz 162 ff) und ist gemäß § 5 Z 7 KStG 1988 in Verbindung mit § 6 Abs. 4 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. § 13 KStG 1988 kommt nicht zur Anwendung.

154

Sie ist beschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit jenen Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen (kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte). Allerdings erstrecken sich die Befreiungen gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 auch auf Beteiligungserträge im Sinne des § 10 KStG 1988, sowie auf inländische und gemäß § 21 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 auch auf ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen (Sparguthaben, usw.) und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten (§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988) und aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3 EStG 1988). Mit Erträgen aus einer inländischen typischen stillen Beteiligung unterliegt die Arbeitnehmerförderungsstiftung der KESt, mit Erträgen aus einer ausländischen typischen stillen Beteiligung unterliegt sie der Körperschaftsteuer mit 25%.

155

Die Leistungsgrenzen des § 6 Abs. 2 Z 5 KStG 1988 sind zu beachten.

156

Bei Auflösung einer Arbeitnehmerförderungsstiftung unterbleibt auf Grund der Befreiung von der Körperschaftsteuer gemäß § 6 Abs. 4 KStG 1988 die Liquidationsbesteuerung.

157

Liegt bei einer die Voraussetzungen des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 weiterhin erfüllenden Arbeitnehmerförderungsstiftung zu einem späteren Zeitpunkt die Voraussetzung für die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 4 KStG 1988 nicht mehr vor, bleibt sie eine betrieblich veranlasste Privatstiftung, infolge des Eintritts in die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht und der Behandlung als Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 ist § 18 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden. Liegen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr vor, wandelt sich die Arbeitnehmerförderungsstiftung ab der betreffenden Veranlagungsperiode in eine eigennützige Privatstiftung, es ist § 13 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 anzuwenden.

4.3.3.2 Die steuerpflichtige Arbeitnehmerförderungsstiftung

158

Entsprechen bei einer die Voraussetzungen des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 erfüllenden Arbeitnehmerförderungsstiftung die stiftungsbriefmäßig festgelegten Zuwendungen an die Begünstigten von vornherein nicht den in § 6 Abs. 2 Z 5 KStG 1988 gesetzlich normierten Leistungen, ist sie eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende betriebliche Privatstiftung, auf die die Ausführungen in Rz 131 f und Rz 145 f anzuwenden sind.

4.4 Belegschaftsbeteiligungsstiftung

4.4.1 Begriffsbestimmung

159

Eine Belegschaftsbeteiligungsstiftung liegt gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 nur vor, wenn die Privatstiftung nach Stiftungsurkunde und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Weitergabe von Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 aus Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen dient.

4.4.2 Besteuerung

160

Als betriebliche Privatstiftung hat die Belegschaftsbeteiligungsstiftung das ihr vom Stifter/von den Stiftern zugewendete Vermögen unabhängig davon als Betriebseinnahme anzusetzen, ob es sich dabei um die Beteiligungen selbst, Beträge zur Beteiligungsanschaffung oder um Beträge für das Bestreiten der Stiftungsverwaltungskosten handelt. Zuwendbare Stiftungsverwaltungskosten sind zB Gründungskosten, Vorstandsvergütungen, Honorar für die Prüfung des Jahresabschlusses, Büromiete, die bei der Belegschaftsbeteiligungsstiftung anfallende Körperschaftsteuer, Personalkosten für in der Privatstiftung beschäftigtes Personal, usw.

161

Zur Behandlung der Beteiligungserträge und der gegebenenfalls anfallenden Kapitalertragsteuer siehe Rz 39 bis 42.

162

Die in der Belegschaftsbeteiligungsstiftung anfallenden Verwaltungskosten sind Betriebsausgaben.

Beispiel:

Die Belegschaftsbeteiligungsstiftung erhält Barvermögen in Höhe von 1.000 zugewendet. 900 sind der Anschaffungspreis für Anteile an der Stifter AG, 100 Stiftungsverwaltungskosten. Sie erwirbt die Anteile um 900 und Verwaltungskosten fallen tatsächlich an in Höhe von a) 90, b) 120. 1) Die Belegschaftsbeteiligungsstiftung unterwirft den gesamten Betrag im Jahr der Zuwendung der Besteuerung. 2) Sie verteilt den zugewendeten Betrag auf 10 Jahre. Im Fall 1a) versteuert sie 910, im Fall 1b) 880. Im Fall 2a) versteuert sie 10 (1/10 von 1.000 abzüglich 90), im Fall 2b) hat sie einen vortragsfähigen Verlust von 20.

163

Ein fremdfinanzierter Beteiligungserwerb durch die Privatstiftung ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht möglich. Siehe im Übrigen Rz 22 ff. Die stiftungserklärungsgemäße Weiterleitung der Beteiligungserträge im Jahr der Vereinnahmung an die Begünstigten ist Betriebsausgabe (vgl. Erläuterungen zum KMOG zu Art.II Z 2).

4.4.3 Steuerbefreiung für Stifterzuwendungen

164

Die von der Belegschaftsbeteiligungsstiftung als Betriebseinnahmen zu erfassenden Zuwendungen in Form von Kapitalanteilen bzw. Geldmitteln zur Anschaffung solcher Kapitalanteile sind gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 letzter Satz bis zu einem Betrag von 20.000 S bzw. 1.460 Euro pro Jahr und Begünstigtem sachlich steuerbefreit.

Beispiel:

Stiftungsurkundenmäßig Begünstigte der Belegschaftsbeteiligungsstiftung sind nur die Arbeiter des Stifterunternehmers. Das Stifterunternehmen beschäftigt 50 Arbeiter und 100 Angestellte. Im Jahr 2001 wendet das Stifterunternehmen Anteile im Wert von a) 900.000, b) 1.500.000 und budgetierte Verwaltungskosten von 50.000 zu. Da Begünstigte nur die Arbeiter des Stifterunternehmens sind, kann die Belegschaftsbeteiligungsstiftung einen Betrag von höchstens 1.000.000 steuerfrei belassen.

Im Fall a) fallen die Anteile im Wert von 900.000 unter diesen Betrag, die zugewendeten Verwaltungskosten in Höhe von 50.000 sind zu versteuern (entweder zur Gänze oder verteilt). Im Fall b) übersteigt der Wert der Anteile den Betrag von 1.000.000. Der übersteigende Wert in Höhe von 500.000 und die Verwaltungskosten in Höhe von 50.000 sind zu versteuern (entweder zur Gänze oder verteilt).

165

Die die Steuerbefreiung übersteigenden steuerpflichtigen Zuwendungsbeträge können zur Gänze im Jahr der Vereinnahmung oder verteilt auf den Zweckerfüllungszeitraum längstens aber auf 10 Jahre angesetzt werden (siehe Rz 134). Der steuerfreie Betrag kommt nur im Jahr der Zuwendung zum Tragen, er kann daher im Falle der Verteilung der steuerpflichtigen Zuwendungen in den dem Zuwendungsjahr folgenden Jahren für den verteilten Betrag nicht in Anspruch genommen werden.

Beispiel:

Stiftungsurkundenmäßig Begünstigte der Belegschaftsbeteiligungsstiftung sind nur die Arbeiter des Stifterunternehmers. Das Stifterunternehmen beschäftigt 50 Arbeiter und 100 Angestellte. Im Jahr 2001 wendet das Stifterunternehmen Anteile im Wert von 1.500.000 und budgetierte Verwaltungskosten von 50.000 zu. Da Begünstigte nur die Arbeiter des Stifterunternehmens sind, kann die Belegschaftsbeteiligungsstiftung einen Betrag von höchstens 1.000.000 steuerfrei belassen. Der Wert der zugewendeten Anteile übersteigt den Betrag von 1.000.000. Der übersteigende Wert in Höhe von 500.000 und die Verwaltungskosten in Höhe von 50.000 sind zu versteuern, werden aber auf 10 Jahre verteilt. Im Jahr der Zuwendung und in den Folgejahren ist ein Betrag von 54.000 zu versteuern, ein steuerfreier Betrag kann nicht mehr geltend gemacht werden.

166

Erfolgen in späteren Jahren weitere Zuwendungen, kann für diese Zuwendungen der steuerfreie Betrag wieder in Anspruch genommen werden.

Beispiel:

Stiftungsurkundenmäßig Begünstigte der Belegschaftsbeteiligungsstiftung sind nur die Arbeiter des Stifterunternehmers. Das Stifterunternehmen beschäftigt 50 Arbeiter und 100 Angestellte. Im Jahr 2001 wendet das Stifterunternehmen Anteile im Wert von 1.500.000 und Verwaltungskosten von 50.000 zu. Da Begünstigte nur die Arbeiter des Stifterunternehmens sind, kann die Belegschaftsbeteiligungsstiftung einen Betrag von höchstens 1.000.000 steuerfrei belassen. Der Wert der zugewendeten Anteile übersteigt den Betrag von 1.000.000. Der übersteigende Wert in Höhe von 500.000 und die Verwaltungskosten in Höhe von 50.000 sind zu versteuern, werden aber auf 10 Jahre verteilt. Im Jahr 2001 ist ein Betrag von 55.000 zu versteuern.

Im Jahr 2002 wendet das Stifterunternehmen weitere Anteile im Wert von a) 900.000 b) 1.500.000 zu. Im Fall a) fallen 900.000 unter den steuerfreien Betrag, zu versteuern sind 55.000 (1/10 aus dem Jahr 2001). Im Fall b) ist 1.000.000 steuerbefreit, für den übersteigenden Betrag besteht ein Wahlrecht auf Versteuerung zur Gänze oder Verteilung. Wird der übersteigende Betrag zur Gänze der Besteuerung unterworfen, sind 555.000 (1/10 aus dem Jahr 2001 in Höhe von 55.000 zuzüglich 500.000 aus dem Jahr 2002) zu versteuern. Wird der übersteigende Betrag ebenfalls auf 10 Jahre verteilt, sind 105.000 (1/10 aus dem Jahr 2001 in Höhe von 55.000 zuzüglich 1/10 aus dem Jahr 2002 in Höhe von 50.000) zu versteuern.

4.4.4 Wechsel in der Stiftungseigenschaft

167

Siehe Rz 27.

4.4.5 Auflösung und Abwicklung

168

Siehe Rz 125 ff.

5 Vorauszahlungen, Veranlagung, Tarifierung und Erhebung der Körperschaftsteuer (§§ 22 bis 24 KStG 1988)

169

Hinsichtlich der Vorauszahlungen, der Veranlagung und Tarifierung siehe KStR 2001

Rz 1481 ff und 1488 ff, hinsichtlich der Gutschrift der Zwischensteuer Rz 111 ff.

Teil 2: Einkommen(Körperschaft)steuerrecht des Stifters, der (Letzt)Begünstigten und von Vertragspartnern einer Privatstiftung

6 Personenkreis

6.1 Der Stifter

170

Stifter einer Privatstiftung ist die Person, die als solcher bei Errichtung der Stiftung auftritt und auf deren Willen die Stiftung beruht, die also durch eine Stiftungserklärung eine Privatstiftung errichtet. Stifter kann jede in- oder ausländische rechtsfähige Person sein. Neben den natürlichen Personen kommen als Stifter auch juristische Personen (des öffentlichen und Privatrechts, somit ua. auch Privatstiftungen selbst) sowie die teilrechtsfähigen Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG) und Erwerbsgesellschaften (OEG und KEG) in Betracht. Treten Personenhandelsgesellschaften oder Erwerbsgesellschaften als Stifter auf, ist zu berücksichtigen, dass nicht die Gesellschaft sondern deren jeweiliger Gesellschafter Steuersubjekt im Bereich der Ertragsteuern ist. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes kann mangels Rechtsfähigkeit nicht Stifter sein. Eine Privatstiftung kann aber sehr wohl durch mehrere Personen gemeinsam errichtet werden.

171

Wer Stifter einer Privatstiftung ist, ergibt sich aus der Stiftungsurkunde, welche in die Urkundensammlung des Firmenbuches aufgenommen wird (§ 12 Abs. 2 Z 1 PSG). Die Stiftungserklärung enthält ua. den Namen sowie die für die Zustellung maßgebliche Anschrift des Stifters, bei natürlichen Personen das Geburtsdatum, bei Rechtsträgern, die im Firmenbuch eingetragen sind, die Firmenbuchnummer (§ 9 Abs. 1 Z 5 PSG). Zur Treuhänderfunktion ausgewiesener Stifter siehe Rz 23.

172

Die wesentlichen Rechte, die einem Stifter nach der Errichtung der Privatstiftung zustehen und die er sich vorbehalten kann, sind das Recht auf Änderung der Stiftungserklärung (§ 33 PSG) und das Recht zum Widerruf der Privatstiftung (§ 34 PSG). Die Stifterrechte sind höchstpersönlich und erlöschen mit dem Tode. Im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge können daher die Rechte des Stifters, die Privatstiftung zu gestalten, nicht übertragen werden (§ 3 Abs. 3 PSG). Wird eine Privatstiftung von mehreren Stiftern errichtet, können die dem Stifter zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen

Stiftern gemeinsam ausgeübt werden, es sei denn, die Stiftungsurkunde sieht etwas anderes vor.

173

Anders als bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer (siehe Rz 268 ff) besteht im Bereich der Ertragsbesteuerung grundsätzlich kein Unterschied, ob Zuwendungen an eine Privatstiftung vom Stifter (Gründungszuwendung bzw. Nachstiftungen) oder von anderen Personen (Zustiftungen) erfolgen. Bei Zuwendungen an Unternehmenszweckförderungsstiftungen (siehe Rz 138 ff), Arbeitnehmerförderungsstiftungen (siehe Rz 149 ff) und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (siehe Rz 159 ff) hat die Stiftereigenschaft aber Bedeutung. Des Weiteren ist eine Anrechnung von Stiftungseingangswerten im Falle eines Widerrufes nur dann zulässig, wenn der (jeweilige) Stifter Letztbegünstigter ist (siehe Rz 248).

6.2 Der Begünstigte

174

Begünstigter im Sinne des PSG ist der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Enthält die Stiftungserklärung keine konkrete Benennung von Begünstigten, ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle (§ 9 Abs. 1 Z 3 PSG), sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist (§ 5 PSG). Begünstigter kann jede in- oder ausländische rechtsfähige Person sein. Neben den natürlichen Personen kommen als Begünstigte auch juristische Personen (des öffentlichen und Privatrechts, somit auch Privatstiftungen selbst) sowie die teilrechtsfähigen Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG) und Erwerbsgesellschaften (OEG und KEG) in Betracht. In diesem Fall ist zu berücksichtigen, dass nicht die Gesellschaft sondern deren jeweiliger Gesellschafter Steuersubjekt im Bereich der Ertragsteuern ist.

175

Bei der Besteuerung der Zuwendungen von Privatstiftungen ist nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nicht maßgebend, ob der Zuwendungsempfänger formal die Stellung eines Begünstigten hat oder nicht. Die Begünstigtenstellung hat aber Bedeutung im Zusammenhang mit Zuwendungen an Arbeitnehmerförderungsstiftungen (siehe Rz 149 ff) und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (siehe Rz 159 ff) sowie für die Bewertung der Sachzuwendungen von Privatstiftungen (siehe Rz 235 ff).

6.3 Der Letztbegünstigte

176

Letztbegünstigter ist derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll (§ 6 PSG). Bei der Besteuerung der Zuwendungen von Privatstiftungen ist es unmaßgeblich, ob diese von ausgewiesenen Letztbegünstigten oder von Dritten empfangen werden. Erhält jedoch der (jeweilige) Stifter im Falle eines Widerrufes einer Privatstiftung als Letztbegünstigter Zuwendungen in Form der Rückübertragung des von ihm gestifteten Vermögens oder Surrogatvermögens, kann er sich die Stiftungseingangswerte auf die Einkünfte anrechnen lassen (siehe Rz 248 ff).

7 Der Stiftungsakt

7.1 Der Stiftungsakt als privat veranlasste Zuwendung

7.1.1 Allgemeines

177

Der Stiftungsakt besteht in der Errichtung einer Stiftungserklärung sowie der Übertragung von Vermögen auf die Privatstiftung. Diese Zuwendungen des Stifters in Form der Vermögensübertragung anlässlich der Gründung der Privatstiftung aber auch nach deren Entstehen (Nachstiftung) stellen idR unentgeltliche Vermögensübertragungen dar und sind nicht als Veräußerungsvorgänge zu behandeln. Eine unentgeltliche Vermögensübertragung liegt auch vor, wenn Zuwendungen an die Stiftung in Form einer gemischten Schenkung erfolgen, dh. wenn der Verkehrswert einer Gegenleistung höchstens 50% des Verkehrswertes der Zuwendung beträgt (siehe auch Rz 200 ff).

178

Zuwendungen können aus dem Privatvermögen oder aus dem Betriebsvermögen des Stifters erfolgen, letztere als unentgeltliche Vermögensübertragung betrieblich oder nicht betrieblich veranlasst sein. Keine Zuwendungen liegen vor, wenn der Stifter Vermögen auf einer steuerlich anzuerkennenden anderen rechtsgeschäftlichen Grundlage (zB Kauf, Tausch, Miete, Darlehen usw., siehe Rz 214 ff) überträgt.

179

Der Stifter kann der Privatstiftung als eigentümerlose Körperschaft gegenüber keine Eigentümer-, Mitglieder- oder Gesellschafterstellung besitzen.

7.1.2 Zuwendung von Betriebsvermögen

7.1.2.1 Zuwendung von einzelnen Wirtschaftsgütern

180

Werden im Rahmen der Gründung einer Privatstiftung oder im Rahmen einer Nach- oder Zustiftung einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unentgeltlich zugewendet, liegen, abgesehen von den Fällen des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 (siehe Rz 187 ff) beim Stifter Entnahmevergängen bzw. bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht betrieblich veranlasste Wertabgänge vor. Allfällig aufgedeckte stille Reserven sind steuerwirksam zu erfassen. Die Entnahme ist nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert zu bewerten.

7.1.2.2 Zuwendung von betrieblichen Einheiten

181

Werden einer Privatstiftung wirtschaftliche Einheiten in Form eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles unentgeltlich (siehe EStR 2000 Rz 5564 ff) zugewendet, löst dies beim Stifter keine Realisierung der in diesen Einheiten enthaltenen stillen Reserven bzw. stillen Lasten aus. Der Stiftungsakt fällt unter § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 und führt daher bei der übernehmenden Privatstiftung zur Buchwertfortführung. Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteiles ist zu unterscheiden:

182

- Überträgt der Stifter den gesamten von ihm gehaltenen Gesellschaftsanteil und behält dabei Sonderbetriebsvermögen zurück, liegt diesbezüglich ein Entnahmetatbestand im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 zum Übertragungszeitpunkt vor.

183

- Überträgt der Stifter nur einen Teil seines Gesellschaftsanteiles und behält dabei Sonderbetriebsvermögen zurück, liegt hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens keine Entnahme vor.

184

- Überträgt der Stifter nur Sonderbetriebsvermögen, liegt ein Entnahmetatbestand vor, es sei denn, das Sonderbetriebsvermögen ist ein (Teil)Betrieb oder der Stifter ist eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft (siehe KStR 2001 Rz 348).

7.1.3 Zuwendung von Privatvermögen

7.1.3.1 Allgemeines

185

Die Zuwendung von Privatvermögen des Stifters an die Privatstiftung führt, abgesehen vom Sondertatbestand des § 27 Abs. 1 Z 7 zweiter Satz EStG 1988 (gemischte Schenkung, Schenkung unter Auflage usw., siehe Rz 199 ff), grundsätzlich zu keiner Einkommensteuerpflicht. Mangels eines Veräußerungsvorganges liegt weder ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 noch eine Veräußerung der gestifteten Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 vor.

7.1.3.2 Zuwendung von vermieteten Gebäuden

186

Im Falle der unentgeltlichen Übertragung von zu Wohnzwecken vermieteten Gebäuden hat die übernehmende Privatstiftung die vom Stifter gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 zwingend auf zehn Jahre verteilt abzusetzenden Instandsetzungsaufwendungen in der Weise weiter zu berücksichtigen, als wäre es zu keiner Übertragung des Gebäudes gekommen. Dasselbe gilt für die gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf fünfzehn (gegebenenfalls auf zehn) Jahre verteilt

absetzbaren Herstellungsaufwendungen. Hinsichtlich der (begünstigt) auf fünfzehn bzw. zehn Jahre absetzbaren Herstellungsaufwendungen unterbleibt trotz unentgeltlicher Übertragung des Gebäudes die Nachversteuerung der besonderen Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 7 EStG 1988. Anlässlich einer späteren Übertragung des Gebäudes durch die Privatstiftung muss diese die besonderen Einkünfte nachversteuern, so als hätte sie selbst die Herstellungsaufwendungen auf fünfzehn bzw. zehn Jahre abgesetzt.

7.2 Der Stiftungsakt als betrieblich veranlasste Zuwendung

7.2.1 Allgemeines

187

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind betrieblich veranlasste Aufwendungen und Ausgaben Betriebsausgaben. Diese allgemeine Vorschrift kann einerseits durch andere allgemeine Vorschriften wie jene des Abzugsverbotes für unentgeltliche Zuwendungen in § 20 Abs. 1 Z.4 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 oder durch spezielle Vorschriften im EStG 1988 bzw. KStG 1988 eingeschränkt oder ihrer Wirkung entzogen werden. Eine solche spezielle Regelung stellt § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 dar, nach der Zuwendungen an Privatstiftungen nur unter den dort genannten Voraussetzungen als Betriebsausgaben anzuerkennen sind. Ein Betriebsausgabenabzug kommt daher nur bei Zuwendungen an eine Unternehmenszweckförderungsstiftung (siehe Rz 138 ff), eine Arbeitnehmerförderungsstiftung (siehe Rz 149 ff) oder an eine Belegschaftsbeteiligungsstiftung (siehe Rz 159 ff) in Betracht. Von dieser einschränkenden Regelung unberührt ist der Betriebsausgabenabzug im Rahmen der Eigenschaft einer Privatstiftung als begünstigter Spendenempfänger im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. e EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 1330 ff) unter den dort genannten Voraussetzungen.

7.2.2 Zuwendungen an Unternehmenszweckförderungsstiftungen

188

Zuwendungen an Privatstiftungen können nach § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a EStG 1988 dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Privatstiftung nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers oder auch mit diesem verbundener Konzernunternehmen dient. Stifter einer Unternehmenszweckförderungsstiftung kann daher nur ein Unternehmer sein (keine Stiftermehrheit). Ob ein Konzernunternehmen vorliegt, ist nach § 15 AktG zu beurteilen.

189

Der im EStG 1988 angesprochene Betriebszweck des stiftenden Unternehmers bzw. seiner verbundenen Konzernunternehmen wird von der Privatstiftung dann ausschließlich gefördert, wenn sie nach Stiftungs(zusatz)urkunde und tatsächlicher Geschäftsführung einerseits keine Eigeninteressen verfolgt, andererseits aber mit ihren Leistungen unmittelbar jene Tätigkeiten ermöglicht, die Stifter bzw. verbundene Konzernunternehmen (die Begünstigten) nach ihrem Hauptzweck zur Erzielung der Betriebseinnahmen entfalten (zB Forschungsstiftung in der Branche des Stifters, nicht jedoch eine nur die Betriebsrisiken des Stifterunternehmens abdeckende Privatstiftung; siehe Rz 138 ff).

190

Die abzugsfähigen Zuwendungen sind grundsätzlich beim Stifter sofort und in voller Höhe (bei Sachzuwendungen in Höhe des Buchwertes) Betriebsausgaben und bei der empfangenden Privatstiftung in Höhe der fiktiven Anschaffungskosten Betriebseinnahmen. Verteilt allerdings die Privatstiftung die Zuwendungen gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz KStG 1988 auf den Zweckerfüllungszeitraum (siehe Rz 127 ff), sind sie beim Stifter nach § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a EStG 1988 auch nur entsprechend dieser Verteilung als Betriebsausgaben abzugsfähig. Es wird zur Vermeidung von Abstimmungsschwierigkeiten empfehlenswert sein, wenn die Privatstiftung dem Stifter eine entsprechende Mitteilung zukommen lässt.

7.2.3 Zuwendungen an Arbeitnehmerförderungsstiftungen

191

Zuwendungen an Arbeitnehmerförderungsstiftungen können vom stiftenden Arbeitgeber nur unter den in § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 dargestellten Voraussetzungen und nur nach Maßgabe der von § 4 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 festgelegten Höchstgrenze als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Zuwendungen sind unabhängig davon als Betriebsausgaben abzugsfähig, ob die Arbeitnehmerförderungsstiftung die Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 4 KStG 1988 erfüllt oder deshalb nicht erfüllt, weil die Zuwendungen der Stiftung an die Begünstigten die Leistungsgrenzen des § 6 Abs. 2 Z 5 KStG 1988 übersteigen. In diesem Fall ist die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen als Betriebsausgabe vom Verhalten der empfangenden Privatstiftung abhängig (siehe Rz 190).

192

Die Dotierung der Arbeitnehmerförderungsstiftung durch die Beiträge des Arbeitgebers fällt bei den begünstigten Arbeitnehmern nicht unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988), erst bei Auszahlung durch die Privatstiftung liegen (als Vorteil aus

dem Dienstverhältnis) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988, siehe Rz 225 ff).

7.2.4 Zuwendungen an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen

193

Zuwendungen an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen können vom Stifter nur unter den in § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 dargestellten Voraussetzungen als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Stifter einer solchen Privatstiftung dürfen nur der Arbeitgeber, die mit diesem verbundenen Konzernunternehmen sowie die innerbetrieblich bestehende gesetzliche Arbeitnehmervertretung wie zB der (Zentral)Betriebsrat(sfonds) dieser Gesellschaften sein. Als Stifter kommen nur Kapitalgesellschaften bzw. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, nicht Einzel- und Mitunternehmerschaften in Betracht.

194

Der Kreis der Begünstigten und Letztbegünstigten einer Belegschaftsbeteiligungsstiftung kann neben früheren Arbeitnehmern ausschließlich alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern des (jeweiligen) Stifters und/oder seiner verbundenen Konzernunternehmen umfassen. Welche Arbeitnehmer zu einer Gruppe zusammengefasst werden, muss nach betriebsbezogenen Merkmalen definiert sein (VwGH 18.10.1995, 95/13/0062; siehe auch LStR1999 Rz 76).

195

Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug ist, dass die Belegschaftsbeteiligungsstiftung nach Stiftungsurkunde und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Weitergabe von Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 aus (inländischen) Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen dient. Die Tatsache der Weiterleitung dieser Beteiligungserträge der Privatstiftung im Wirtschaftsjahr des Zuflusses muss in der Stiftungs(zusatz)urkunde verankert sein.

196

Als Betriebsausgaben dürfen die Zuwendungen des Stifters nur insoweit abgezogen werden, als es sich bei der Zuwendung um eine Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder um den für die Anschaffung einer solchen Beteiligung notwendigen Geldbetrag handelt. Da ex lege einzig zulässiger Zweck der Privatstiftung das unmittelbare Weiterleiten von Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 ist, können auch nur Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 am Unternehmen des Arbeitgebers bzw. an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen gestiftet bzw. angeschafft werden. Weiters dürfen vom Stifter Aufwendungen für die

Gründung und die laufende Betriebsführung der Belegschaftsbeteiligungsstiftung als Betriebsausgaben abgezogen werden.

197

Die Zuwendungen sind grundsätzlich beim Stifter sofort und in voller Höhe (bei Sachzuwendungen in Höhe des Buchwertes) Betriebsausgaben und bei der empfangenden Privatstiftung in Höhe fiktiven Anschaffungskosten Betriebseinnahmen (§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988). Verteilt aber die Privatstiftung die Zuwendungen gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz KStG 1988 auf den Zweckerfüllungszeitraum, sind sie beim Stifter nach § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 auch nur entsprechend dieser Verteilung als Betriebsausgaben abzugsfähig.

198

Die Dotierung der Belegschaftsbeteiligungsstiftung durch die Beiträge des Arbeitgebers fällt bei den begünstigten Arbeitnehmern nicht unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988), erst bei Auszahlung durch die Privatstiftung liegen ab einem Betrag von 1.460 Euro bzw. 20.000,- S jährlich (als Vorteil aus dem Dienstverhältnis) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 in Verbindung mit § 26 Z 8 EStG 1988, siehe Rz 226).

8 Zuwendungen der Privatstiftung

8.1 Zuwendungs begriff

199

Zuwendungen von Privatstiftungen sind im Allgemeinen unentgeltliche Vermögensübertragungen von der Privatstiftung an Begünstigte oder Letztbegünstigte. Zuwendungen können in offener oder verdeckter Form vorliegen, in der Stiftungserklärung Deckung finden oder nicht. Eine Zuwendung liegt auch dann vor, wenn von einer Privatstiftung außerhalb des in der Stiftungserklärung vorgegebenen Rahmens Vermögen (offen oder verdeckt) unentgeltlich auf einen nicht (letzt)begünstigten Dritten übertragen wird (siehe auch Rz 210). Neben der Übertragung von Geld- oder Sachwerten kommen auch geldwerte Vorteile wie zB die Nutzungsüberlassung an Wohnungen, Luxuswirtschaftsgütern ua. als Zuwendung in Betracht.

200

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 zweiter Satz EStG 1988 gelten als Zuwendungen von Privatstiftungen sämtliche Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an eine Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Diese (fiktiven) Zuwendungen unterliegen der gleichen Besteuerung wie direkte Zuwendungen von Privatstiftungen. Als Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 zweiter Satz EStG 1988 gelten insbesondere folgende Vorteile:

201

- Der entgeltliche Teil einer als unentgeltliche Zuwendung zu behandelnden gemischten Schenkung an die Privatstiftung,

202

- die Erfüllung einer Auflage durch die Privatstiftung infolge einer Schenkung unter Auflage,

203

- die Übernahme einer Verbindlichkeit durch die Privatstiftung anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung,

204

- die Übernahme der Rückzahlungsverpflichtung für eine Verbindlichkeit durch die Privatstiftung anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung,

205

- die Übernahme von bestehenden Rentenverpflichtungen durch die Privatstiftung anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung.

206

Die mit der unentgeltlichen Übertragung von betrieblichen Einheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) verbundene Übernahme von Betriebsschulden durch die Privatstiftung führt beim Stifter zu keiner fiktiven Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 zweiter Satz EStG 1988.

207

Nicht als Vorteil im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 gilt die Übernahme einer Belastung durch die Stiftung, wenn anlässlich der Zuwendung eines Grundstückes Belastungen (Verbindlichkeiten), welche im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstück stehen, an die Privatstiftung mitübertragen werden (§ 27 Abs. 1 Z 7 letzter Satz EStG 1988). In einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstück stehen vor allem Anschaffungsverbindlichkeiten für das Grundstück sowie Verbindlichkeiten für die Herstellung und Erhaltung des Gebäudes. Die Tatsache der Belastung einer Liegenschaft mit einer Hypothek (Pfandrecht) alleine reicht nicht aus, um einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang der sichergestellten Verbindlichkeit mit dem Grundstück zu begründen.

208

Nicht als Vorteil im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ist weiters die Übernahme von Lasten im Falle der Zuwendung an eine Privatstiftung von Todes wegen zu werten.

209

Werden Wirtschaftsgüter unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses, eines Wohnrechtes oder eines anderen Nutzungsrechtes unentgeltlich an eine Privatstiftung übertragen, erhält diese nur den um das Nutzungsrecht verminderten Vermögenswert. Da die Privatstiftung in diesem Fall dem Nutzungsberechtigten keinen Vorteil einräumt, kommt eine Besteuerung nach § 27 Abs. 1 Z 7 zweiter Satz EStG 1988 nicht in Betracht. Wird das Wirtschaftsgut, an dem das Fruchtgenussrecht, das Wohnrecht oder ein anderes Nutzungsrecht besteht, durch die Privatstiftung ausgetauscht (zB neue Wohnung) und an dem "neuen" Wirtschaftsgut ein Fruchtgenussrecht, Wohnrecht oder anderes Nutzungsrecht gewährt, kommt es dann und insoweit zur Zuwendungsbesteuerung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, als der Wert des Fruchtgenussrechtes, Wohnrechtes oder anderen Nutzungsrechtes an dem "neuen" Wirtschaftsgut den Wert des Fruchtgenussrechtes, Wohnrechtes oder anderen Nutzungsrechtes an dem "alten" Wirtschaftsgut übersteigt. Gibt der Stifter später das Nutzungsrecht zu Gunsten der Privatstiftung unentgeltlich auf, liegt eine Zuwendung an die

Privatstiftung vor. Zur entgeltlichen Veräußerung des Nutzungsrechtes siehe EStR 2000 Rz 119.

8.2 Zurechnung der Zuwendung

8.2.1 Persönliche Zurechnung der Zuwendung

210

Zuwendungen von Privatstiftungen sind grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, dem die Einkünfte tatsächlich zufließen. Empfänger einer Zuwendung ist daher, wer über die von der Privatstiftung übertragenen Vermögenswerte verfügen bzw. diese nutzen kann. Als Empfänger von Zuwendungen kommen neben den Begünstigten und Letztbegünstigten auch andere Personen in Betracht, die formell nicht die Begünstigtenstellung haben. Dies ist beispielsweise anzunehmen, wenn die Privatstiftung einer gemeinnützigen Organisation Geld oder Sachen spendet oder wenn der Stiftungsvorstand (außerhalb der in der Stiftungserklärung vorgegebenen Regelungen) nicht (letzt)begünstigten Personen Vermögen der Privatstiftung zuwendet. Lässt aber der Stiftungsvorstand einem seiner Mitglieder oder einer dem Vorstandsmitglied nahestehenden Person außerhalb der in der Stiftungserklärung vorgegebenen Regelungen Vermögen der Stiftung zukommen, werden nicht beim Empfänger Zuwendungen sondern beim Vorstandsmitglied der Vorteil aus seinem Beschäftigungsverhältnis zur Privatstiftung im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, gegebenenfalls als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, erfasst. Ein Naheverhältnis zum Stiftungsvorstand kann sich sowohl auf Grund familiärer als auch auf Grund wirtschaftlicher Beziehungen ergeben (siehe Rz 214 ff).

8.2.2 Zeitliche Zurechnung der Zuwendung

211

Zuwendungen, die zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (siehe Rz 219 bis 224), aus nichtselbstständiger Arbeit (siehe Rz 225 bis 227) oder zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 29 EStG 1988 (siehe Rz 231) gehören, werden dem Grunde nach gemäß § 19 EStG 1988 beim Empfänger nach dem Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung erfasst (Zuflussprinzip, siehe EStR 2000 Rz 4601 ff). Auf diese Zuwendungstatbestände ist im Hinblick auf die steuerliche Verknüpfung mit Ausschüttungstatbeständen § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 anzuwenden.

212

Dies gilt auch für einen steuerpflichtigen Vorteil im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 zweiter Satz EStG 1988. Im Falle der Vorteilszuwendung in Form einer Schuldübernahme durch die Privatstiftung muss daher unterschieden werden, ob es sich um

einen Schuldeintritt (privative Schuldübernahme) oder um einen Schuldbeitritt (kumulative Schuldübernahme) handelt. Bei einem Schuldeintritt tritt der neue Schuldner (Privatstiftung) an Stelle des alten, womit der Vorteil dem Altschuldner mit Wirksamkeit der Vereinbarung zufließt. Ist ein Schuldbeitritt vereinbart, tritt der Neuschuldner an die Seite des Altschuldners. Beide haften solidarisch für das Ganze, es bleibt somit dem Gläubiger überlassen, von wem er die Leistung begehrt. In diesem Fall fließt der Vorteil dem Altschuldner im Zeitpunkt und Ausmaß der Schuldentlastung durch die Privatstiftung (Neuschuldner) zu. Im Zweifel ist nach § 1406 ABGB eine Schuldübernahme als Schuldbeitritt und nicht als Schuldeintritt anzusehen.

213

Zuwendungen, die beim Empfänger zu den Betriebseinnahmen gehören (siehe Rz 228 ff), werden im Fall der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 nach dem Zeitpunkt der Vereinnahmung (Zuflussprinzip, siehe EStR 2000 Rz 663 ff), sonst im Zeitpunkt ihres Entstehens im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfasst.

9 Rechtsgeschäftliche Beziehungen zur Privatstiftung

9.1 Allgemeines

214

Die Privatstiftung als Körperschaftsteuersubjekt mit eigener Rechtspersönlichkeit kann alle Arten von Rechtsgeschäften abschließen. Im Hinblick auf die subjektive und objektive Steuerpflicht bedeutet dies, dass das der Privatstiftung zuzurechnende Einkommen und Vermögen generell auch getrennt vom Einkommen und Vermögen der ihr "nahestehenden" Personen zu erfassen ist. Folge dieses Trennungsprinzips ist die grundsätzliche Anerkennung der rechtsgeschäftlichen Beziehungen zwischen Privatstiftung und Stifter bzw. zwischen Privatstiftung und (Letzt)Begünstigtem. Bei solchen rechtsgeschäftlichen Beziehungen muss allerdings geprüft werden, ob nicht die Einkommens- oder Vermögensverhältnisse zu Gunsten oder zu Lasten der Privatstiftung verschoben werden. Die Prüfung hat nach den zu den Rechtsbeziehungen mit nahen Angehörigen entwickelten Grundsätzen (siehe EStR 2000 Rz 1127 ff) zu erfolgen.

215

Die dargestellten Grundsätze gelten auch dann, wenn Mitglieder des Stiftungsvorstandes mit der Privatstiftung Rechtsgeschäfte abschließen. In einem solchen Fall wird die Privatstiftung nicht vom Stiftungsvorstand sondern vom Aufsichtsrat vertreten (§ 25 Abs. 3 PSG). Hat die Privatstiftung, was in der Praxis der Regel entspricht, keinen Aufsichtsrat, bedürfen Rechtsgeschäfte mit einem Mitglied des Stiftungsvorstandes der Genehmigung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstandes und des Gerichtes (§ 17 Abs. 5 PSG).

216

Soweit rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen Stifter bzw. (Letzt)Begünstigtem und der Privatstiftung den Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen und somit einem Fremdvergleich nicht entsprechen, hat unter Umständen eine Korrektur des Einkommens der Privatstiftung sowie des Stifters bzw. des (Letzt)Begünstigten zu erfolgen.

9.2 Stiftungserklärungsgemäße Vermögenszuwendungen

217

Zuwendungen können in offener oder verdeckter Form vorliegen, sie können dem Stiftungszweck entsprechen oder auch nicht. Eine offene Zuwendung liegt vor, wenn sie nach außen als Begünstigung erkennbar ist. Dagegen ist eine verdeckte Zuwendung in ein anderes Rechtsgeschäft (Kauf, Miete, Darlehen ua.) gekleidet und daher nicht eindeutig als Begünstigung erkennbar. Verdeckte Zuwendungen sind hinsichtlich ihrer steuerlichen

Konsequenzen grundsätzlich gleich zu behandeln wie offene, und zwar sowohl auf Ebene des (Letzt)Begünstigten als auch auf Ebene der Privatstiftung.

Beispiel 1:

Der Stifter verkauft der Privatstiftung nach deren Entstehen eine Villa im Wert von 700.000 Euro um 900.000 Euro. Der Stifter ist in der Stiftungserklärung als Begünstigter angeführt. Die Begünstigung entspricht nach Art und Umfang dem in der Stiftungserklärung vorgesehenen Stiftungszweck.

Hinsichtlich des angemessenen Preises von 700.000 Euro liegt eine Veräußerung seitens des Stifters und eine Anschaffung seitens der Privatstiftung vor. Der unangemessene Teil in Höhe von 200.000 Euro gehört bei der Privatstiftung nicht zu den Anschaffungskosten und ist beim Stifter als Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.

Beispiel 2:

Der Stiftungsvorstand stellt für die Verwaltung des der Privatstiftung vom Stifter gewidmeten Forstgutes einen Begünstigten an und zahlt ihm einen unangemessen hohen Lohn. Die Begünstigung entspricht nach Art und Umfang dem in der Stiftungserklärung vorgesehenen Stiftungszweck.

Bei der Privatstiftung liegen hinsichtlich der unangemessen hohen Lohnanteile keine Betriebsausgaben vor, die im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abgezogen werden können, sondern Einkommensverwendung im Sinne des § 8 KStG 1988. Beim Begünstigten führt der unangemessen hohe Lohnanteil zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988.

Beispiel 3:

Der Stiftungsvorstand vermietet einem Begünstigten eine Eigentumswohnung der Privatstiftung um 300 Euro monatlich. Ortsüblicher wäre ein Mietzins von 800 Euro. Die Begünstigung entspricht nach Art und Umfang dem in der Stiftungserklärung vorgesehenen Stiftungszweck.

Beim Begünstigten liegen in Höhe des geldwerten Vorteiles von 500 Euro monatlich Zuwendungen vor, die nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst werden. Die Privatstiftung hat Einnahmen in Höhe von 300 Euro monatlich im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Die grundsätzliche Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, ist nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen.

9.3 Stiftungserklärungswidrige Vermögenszuwendungen

218

Wenden ein oder mehrere Mitglieder des Stiftungsvorstandes Vermögen der Privatstiftung einer Person zu, die in der Stiftungserklärung nicht als (Letzt)Begünstigter vorgesehen ist, oder übertragen sie einem (Letzt)Begünstigten Vermögen in einer nach Art und Umfang in der Stiftungserklärung eindeutig nicht vorgesehenen Weise, muss im Hinblick auf die steuerlichen Folgen einer solchen Vorgangsweise die Frage geklärt werden, wem solche Zuwendungen persönlich zuzurechnen sind (siehe Rz 210). Die nicht der Stiftungserklärung

entsprechende und damit rechtswidrige Vorgangsweise kann in einem (familiären oder wirtschaftlichen) Naheverhältnis eines oder mehrer Mitglieder des Stiftungsvorstandes zum Zuwendungsempfänger begründet und folglich beim entsprechenden Vorstandsmitglied ein Vorteil aus dem Beschäftigungsverhältnis sein, der im Rahmen seiner Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (gegebenenfalls aus nichtselbstständiger Arbeit) zu versteuern ist. Die "Weitergabe" des Vorteiles vom Mitglied des Stiftungsvorstandes an den (familiär oder wirtschaftlich) nahestehenden Dritten stellt Einkommensverwendung dar. Die Privatstiftung hat gegenüber dem rechtswidrig agierenden Vorstandsmitglied einen (Rück)Forderungsanspruch.

Beispiel 4:

Ein Vorstandsmitglied vermietet eine der Privatstiftung gehörende Eigentumswohnung um 300 Euro monatlich an seine Lebensgefährtin. Ortsüblich wäre ein Mietzins von 800 Euro. Die Lebensgefährtin ist in der Stiftungserklärung nicht als Begünstigte vorgesehen.

Der Vorteil aus der günstigen Miete ist dem Mitglied des Stiftungsvorstandes zuzurechnen und bei ihm als Vorteil aus seinem Beschäftigungsverhältnis zur Privatstiftung zu versteuern. Die "Weiterreichung" desselben an die Begünstigte ist (nicht steuerbare) Einkommensverwendung. Die Privatstiftung hat gegenüber dem Vorstandsmitglied einen Forderungsanspruch in Höhe des Differenzbetrages zwischen dem vereinbarten (300 Euro) und dem ortsüblichen (800 Euro) monatlichen Mietentgelt, der im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Zeitpunkt der Zahlung durch das Vorstandsmitglied steuerlich wirksam wird. Die grundsätzliche Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, ist nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen.

10 Ertragsteuerliche Erfassung der Zuwendung beim Empfänger

10.1 Erfassung der Zuwendung bei natürlichen Personen

10.1.1 Kapitaleinkünfte

219

Zuwendungen jeder Art (in offener oder verdeckter Form) einer eigennützigen oder gemischt-nützigen Privatstiftung sind, soweit sie nach dem Subsidiaritätsprinzip nicht den betrieblichen Einkünften (Rz 228 ff) oder den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Rz 225 ff) zuzurechnen sind, beim Empfänger nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.

220

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch Zuwendungen einer Belegschaftsbeteiligungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 (Rz 159 sowie 193 ff) bis zu einem Betrag von 1.460 Euro jährlich.

221

Die Steuer von den unter die Kapitaleinkünfte fallenden Zuwendungen ist nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 im Wege des Steuerabzuges vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) zu erheben, womit gemäß § 97 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 die Einkommensteuer als abgegolten gilt (Endbesteuerung).

222

Der Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzuges bestimmt sich im Hinblick auf die steuergesetzliche Gleichstellung mit offenen Ausschüttungen nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988.

223

Die Kapitalertragsteuer ist nach § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen. Es bestehen aus verfahrensökonomischen Gründen keine Bedenken, wenn die Privatstiftung Zuwendungen, die den Betrag von 100 Euro nicht übersteigen (Bagatellezuwendungen), erst in dem Zeitpunkt dem Kapitalertragsteuerabzug unterwirft und danach binnen einer Woche die Kapitalertragsteuer abführt, in dem die Summe dieser Bagatellezuwendungen den Betrag von 100 Euro übersteigt. Bagatellezuwendungen, die in Summe den Betrag von 100 Euro nicht übersteigen, sind jedenfalls spätestens quartalsmäßig dem Kapitalertragssteuerabzug zu unterwerfen, und die darauf entfallende Kapitalertragsteuer ist binnen einer Woche nach Quartalsende abzuführen.

224

Für den Fall, dass die Besteuerung des gesamten Jahreseinkommens des Zuwendungsempfängers einschließlich der Stiftungszuwendungen nach dem Einkommensteuertarif unter Anwendung des Hälftesteuersatzes nach § 37 Abs. 4 Z 1 lit. f EStG 1988 günstiger ist als die Endbesteuerung, kann der Steuerpflichtige nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen der Antragsveranlagung die Anrechnung der Kapitalertragsteuer bzw. deren Erstattung beantragen.

10.1.2 Lohneinkünfte

10.1.2.1 Arbeitnehmerförderungsstiftung

225

Zuwendungen einer Arbeitnehmerförderungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 (Rz 149 sowie 191 f) sind nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen sondern nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu erfassen, sofern sie als Leistungen aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind (zu den Einkünften eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers siehe Rz 230). Da die Privatstiftung diesbezüglich als Arbeitgeber anzusehen ist, erfolgt die Besteuerung der Zuwendung bei Zufluss im Wege des Lohnsteuerabzuges. Ein (zusätzlicher) Kapitalertragsteuerabzug kommt nicht in Frage.

10.1.2.2 Belegschaftsbeteiligungsstiftung

226

Zuwendungen einer Belegschaftsbeteiligungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 (Rz 159 ff sowie 193 ff) gehören gemäß § 26 Z 8 EStG 1988 bis zu einem Betrag von 1.460 Euro jährlich nicht zu den Lohneinkünften sondern zu den Kapitaleinkünften (Rz 219 ff). Ab einem 1.460 Euro jährlich übersteigenden Betrag liegen Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit vor, soweit sie als Leistungen aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988). Da die Privatstiftung diesbezüglich als Arbeitgeber anzusehen ist, erfolgt die Besteuerung bei Zufluss im Wege des Lohnsteuerabzuges. Ein (zusätzlicher) Kapitalertragsteuerabzug kommt nicht in Betracht.

10.1.2.3 Sonstige arbeitnehmerbezogene Privatstiftungen

227

Privatstiftungen, deren Zweck auf Förderungsmaßnahmen zugunsten der Belegschaft des stiftenden Arbeitgebers gerichtet sind, die aber die Voraussetzungen des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 für das Vorliegen einer betrieblichen Privatstiftung nicht erfüllen und daher für

Zuwendungen des Arbeitgebers keine Betriebsausgabenwirkung auslösen können, vermitteln hinsichtlich der Zuwendungen an begünstigte Belegschaftsmitglieder keine Arbeitgeberfunktion und lösen daher bei den Empfängern endzubesteuernde Kapitaleinkünfte im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 aus. Eine derartige Zuwendung liegt nur vor, soweit es sich dabei nicht um ein Entgelt für erbrachte Dienstleistungen handelt, wenn also zwischen der erbrachten Dienstleistung und der Zuwendung kein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Soweit die Zuwendung Teil des Arbeitsentgelts ist (zB Leistungsprämien, Bilanzgelder) liegen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinn des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 vor. Ist dem Arbeitgeber die Höhe der Zuwendung durch die Stiftung bekannt, unterliegt die Zuwendung der Lohnsteuerpflicht beim Arbeitgeber (siehe LStR Rz 965).

10.1.3 Betriebliche Einkünfte

228

Zuwendungen einer Unternehmenszweckförderungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a EStG 1988 (Rz 138 ff sowie 188 ff) sind bei einer Begünstigten (kann nur der Stifter sein) in der zutreffenden Einkunftsart, dh. als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988), aus selbstständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988) oder aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) zu erfassen. Zur Bewertung siehe Rz 235 f.

229

Im Regelfall unterbleibt der Ansatz als Betriebseinnahme, da die Zuwendungen als Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, mit dem gemäß § 97 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 die Einkommensteuer als abgegolten gilt (Endbesteuerung). Der Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzuges bestimmt sich im Hinblick auf die steuergesetzliche Vergleichbarkeit mit offenen Ausschüttungen nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988. Für den Fall, dass die Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif des § 33 EStG 1988 (nach § 37 Abs. 4 Z 1 lit. f EStG 1988 steht kein Hälftesteuersatz zu) günstiger ist als die Endbesteuerung, kann der Steuerpflichtige nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen der Antragsveranlagung die Anrechnung der Kapitalertragsteuer bzw. deren Erstattung beantragen.

230

Zuwendungen von Arbeitnehmerförderungsstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 (Rz 149 ff sowie 191 f) fallen nicht unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Rz 225) sondern unter die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988, wenn die Leistungen aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung als wesentlich beteiligter Gesellschafter-

Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft resultieren. Die Besteuerung erfolgt im Rahmen der Veranlagung. Da Vergütungen für das (bestehende oder frühere) Beschäftigungsverhältnis und nicht Kapitaleinkünfte vorliegen, kommt ein Kapitalertragsteuerabzug nicht in Betracht.

10.1.4 Sonstige Einkünfte

231

Zuwendungen einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO verfolgenden) Privatstiftung gehören nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) und unterliegen auch nicht der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988). Eine Steuerpflicht ist daher nur im Rahmen anderer Einkünfte als jener aus Kapitalvermögen denkbar. Sofern keine betrieblichen Einkünfte vorliegen und die Zuwendungen nicht schon nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c EStG 1988 steuerfrei sind, kann sich eine Steuerpflicht im Rahmen der sonstigen Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 (wiederkehrende Bezüge) ergeben.

10.1.5 Steuerfreie Einkünfte

Steuerfrei sind

232

- nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. b und c EStG 1988 Zuwendungen von eigennützigen oder gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 verfolgenden Privatstiftungen, wenn sie zur unmittelbaren Förderung der Kunst, der Wissenschaft oder der Forschung erfolgen, weiters

233

- nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 Zuwendungen wegen Hilfsbedürftigkeit von jenen Privatstiftungen, die nach § 5 Z 6 KStG 1988 gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.

234

Gemäß § 94 Z 6 lit. e EStG 1988 sind diese einkommensteuerfreien Zuwendungen auch von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug befreit.

10.1.6 Bewertung von Zuwendungen, die nicht in Geld erfolgen

10.1.6.1 Zuwendungen in das Betriebsvermögen

235

Zuwendungen einer Unternehmenszweckförderungsstiftung von nicht in Geld bestehenden Vermögenswerten in das Betriebsvermögen des Begünstigten sind nach

§ 4 Abs. 11 Z 2 lit. a EStG 1988 Betriebseinnahmen und in Höhe der fiktiven Anschaffungskosten des zugewendeten Vermögens anzusetzen. Die Betriebseinnahmen errechnen sich daher nach jenem Betrag, der für das Vermögen im Zeitpunkt der Zuwendung im Falle einer Anschaffung hätte aufgewendet werden müssen. Damit ist auch die Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug gegeben. Die fiktiven Anschaffungskosten sind beim Begünstigten zudem für die Bewertung (Abschreibungsbasis) maßgebend. Eine Übertragung von stillen Reserven (§ 12 EStG 1988) auf die zugewendeten Wirtschaftsgüter ist ausgeschlossen, da die Zuwendung beim Empfänger keine Anschaffung darstellt.

236

Dies gilt auch für die Zuwendung einer betrieblichen Einheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil), dh. es liegt eine kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendung in Höhe der fiktiven Anschaffungskosten der betrieblichen Einheit vor, gleichzeitig ergeben sich daraus die für die Gewinnermittlung maßgebenden Buchwerte des übernommenen Vermögens.

§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988 hat für diese Zuwendung keine Geltung. Nur hinsichtlich übernommenen steuerfreien Rücklagen und steuerfreien Beträgen nach § 10 EStG 1988 und § 12 EStG 1988 ist so vorzugehen, als ob eine Gesamtrechtsnachfolge vorläge (§ 4 Abs. 11 Z 2 lit. b EStG 1988).

10.1.6.2 Zuwendungen in das Privatvermögen

237

Erfolgt eine Zuwendung von nicht in Geld bestehenden Vermögenswerten in das Privatvermögen des Begünstigten, gelten die Vermögenswerte nach § 15 Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte als angeschafft. Diese Anschaffungsfiktion bewirkt unter anderem, dass die Spekulationsfristen des § 30 Abs. 1 EStG 1988 zu laufen beginnen. Die Zuwendungen sind in Höhe der fiktiven Anschaffungskosten der Vermögenswerte als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) anzusetzen. Die fiktiven Anschaffungskosten sind beim Begünstigten im Rahmen der Einkunftsvermittlung auch für die Bewertung (Abschreibungsbasis) maßgeblich.

238

Werden nicht Wirtschaftsgüter, sondern Nutzungsmöglichkeiten zugewendet, erfolgt die Bewertung mit dem Betrag, den der Empfänger für die Übertragung der Nutzungsmöglichkeit aufwenden müsste. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes (§ 15 Abs. 2 EStG 1988) kann nur dann zum Tragen kommen, wenn es sich bei dem zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut um ein Wirtschaftsgut handelt, das in vergleichbarer Ausstattung am Markt

zur entgeltlichen Nutzung angeboten und tatsächlich entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Bei Nutzungsüberlassung von Luxuswirtschaftsgütern, wie zB Villen und Luxuswohnungen kann aus Vereinfachungsgründen für die Ermittlung des der Kapitalertragsteuer unterliegenden Nutzungswertes ein Mittelwert aus der Summe der angemessenen Verzinsung des investierten Kapitals und AfA und dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes (als reine Rechengröße) gebildet werden.

Beispiel:

Die Privatstiftung erwirbt eine Liegenschaft um 4.000.000, errichtet darauf nach den Wünschen des Stifters eine Villa 76.000.000 und überlässt sie dem Stifter a) kostenlos, b) um eine Miete von 70.000/Monat, mehr ist am Markt nicht erzielbar.

Die Summe des investierten Kapitals ist 80.000.000, die angemessene Verzinsung wird mit 3% angenommen und beträgt daher pro Jahr 2.400.000. Die AfA des Gebäudes beträgt 1,5% von 76.000.000 = 1.140.000; Summe aus AfA und angemessener Verzinsung des eingesetzten Kapitals: 3.540.000; üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes wird mit 70.000/Monat angenommen = 840.000/Jahr; Mittelwertbestimmung: 3.540.000 + 840.000/ 2= 2.190.000 Wert der der Kapitalertragsteuer unterliegenden Nutzung. Im Fall a) unterliegt der Gesamtbetrag der Zuwendungsbesteuerung in Höhe von 25%, Im Fall b) ist die tatsächlich entrichtete Miete abzuziehen: 2.190.000 -840.000 = 1.350.000 unterliegt der Zuwendungsbesteuerung in Höhe von 25%.

Die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ist nicht anzuwenden.

239

Bei der Zuwendung von Liegenschaften kann der Begünstigte die von der Privatstiftung begonnene Absetzung von Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 (Instandsetzungszehntel) sowie gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 (Herstellungsfünfzehntel bzw. Herstellungszehntel) nicht fortführen. Hinsichtlich der besonderen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 Abs. 7 EStG 1988 ist so vorzugehen, als ob ein Erwerb von Todes wegen vorliegt.

10.1.7 Ausländische Begünstigte

240

Bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen gilt die Einkommensteuer grundsätzlich mit dem Kapitalertragsteuerabzug als abgegolten, wobei die Entlastungsmöglichkeiten der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten sind (Rz 244 ff). Die Abgeltungswirkung tritt aber nur dann ein, wenn nicht auf Grund des EStG 1988 eine Veranlagung zu erfolgen hat.

10.2 Erfassung der Zuwendung bei Körperschaften

10.2.1 Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften

241

Zuwendungen von Privatstiftungen an Körperschaften sind bei diesen grundsätzlich steuerpflichtig. Sie fallen nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988. Sie unterliegen der Abgeltungswirkung des § 97 EStG 1988 (Endbesteuerung), soweit die Körperschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen (kann). Die Endbesteuerung ist daher bei den unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften nicht gegeben, ebenso bei den übrigen Körperschaften im Rahmen betrieblicher Einkünfte. Dies ändert allerdings nichts an der Kapitalertragsteuerpflicht der Zuwendungen. Bei den nicht von der Endbesteuerung betroffenen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften sind die mit der Kapitalertragsteuer belasteten Zuwendungen daher in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen, sofern nicht einer der Befreiungstatbestände des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c EStG 1988 anwendbar ist (Rz 232 ff). Die Kapitalertragsteuer wird auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet.

10.2.2 Ausländische Körperschaften

242

Bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 (Steuerausländer) gilt nach § 24 Abs. 2 KStG 1988 die Körperschaftsteuer grundsätzlich mit dem Kapitalertragsteuerabzug als abgegolten, wobei die Entlastungsmöglichkeiten der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten sind (Rz 244 ff). Die Abgeltungswirkung tritt aber nur ein, wenn nicht auf Grund des EStG 1988 eine Veranlagung zu erfolgen hat. Eine Veranlagung und damit Besteuerung der Zuwendungen nach dem allgemeinen Tarif des KStG 1988 hat beispielsweise dann zu erfolgen, wenn diese im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der inländischen Betriebsstätte einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft zugerechnet werden.

10.2.3 Inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften

243

Bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (Körperschaften des öffentlichen Rechts) und des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (von der unbeschränkten Körperschaftsteuer befreite Körperschaften) erstreckt sich die Steuerpflicht auf die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden Zuwendungen. Die Körperschaftsteuer gilt nach § 24 Abs. 2 KStG 1988 mit dem Kapitalertragsteuerabzug als abgegolten. Zuwendungen einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden (begünstigte Zwecke im Sinne der

§§ 34 ff Bundesabgabenordnung verfolgenden) Privatstiftung an eine solche Körperschaft sind zur Gänze steuerfrei, da sie nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören und gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 auch nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.

10.3 Entlastung von im Ausland ansässigen Empfängern

244

Unabhängig davon, ob Begünstigte beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind, unterliegen Zuwendungen als Kapitaleinkünfte nach innerstaatlichem Recht dem Kapitalertragsteuerabzug (Rz 221). Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind die Zuwendungen, soweit sie Betriebseinnahmen darstellen, nach § 4 Abs. 11 Z 2 EStG 1988, sonst als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht wird im Rahmen der betrieblichen Einkünfte unter den Voraussetzungen des § 98 Z 1, 2 und 3 EStG 1988 begründet, in der außerbetrieblichen Sphäre ergibt sie sich infolge der KESt-Pflicht der Zuwendungen auf Grund von § 98 Z 5 lit. a EStG 1988. Die KESt-Pflicht für Zuwendungen an unbeschränkt sowie beschränkt Steuerpflichtige regelt § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988.

245

Bei nach den völkerrechtlichen Normen der Doppelbesteuerungsabkommen im Ausland ansässigen (beschränkt oder unbeschränkt) Steuerpflichtigen kommt es zu einer vollständigen Entlastung (Befreiung) von der in Österreich einbehaltenen Kapitalertragsteuer, wenn die Zuwendungen im anzuwendenden DBA unter eine Art. 21 OECD-Musterabkommen entsprechende subsidiäre Zuteilungsnorm für im DBA nicht besonders erwähnte Einkünfte fallen. Danach hat nur der (ausländische) Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Zuwendungen. Die Entlastung erfolgt je nach DBA bzw. DBA-Durchführungsvereinbarung entweder nach dem System der Rückerstattung oder nach dem System der Entlastung an der Quelle.

246

Für Begünstigte, die in einem ausländischen Staat ansässig sind, mit dem Österreich kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, kann eine Entlastung nur durch Anordnung des Bundesministerium für Finanzen (Besteuerungsausgleich nach § 48 BAO) erfolgen.

10.4 Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer

247

Kommt es bei der Herausgabe von Vermögen innerhalb von zehn Jahren nach einem Stiftungsakt gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG zur Nacherhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, fällt daneben für die Zuwendung an den Begünstigten Einkommensteuer (KESt) oder Körperschaftsteuer (KESt) an. Der Begünstigte kann sich auf Antrag gemäß § 32 Z 4 lit. a EStG 1988 die nacherhobene (nicht die ursprünglich eingehobene) Erbschafts- und Schenkungssteuer auf seine Einkommens- bzw. Körperschaftsteuerschuld anrechnen lassen. Eine Anrechnung ist nur bis zur Höhe der auf die Bemessungsgrundlage der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer entfallenden KESt (bei Abgeltungswirkung) bzw. Einkommens- oder Körperschaftsteuer möglich. Die Anrechnungstechnik entspricht jener des § 24 Abs. 5 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 5695 ff).

Beispiel:

Der Stifter überträgt im Jahre 2001 eine 50-prozentige Beteiligung an einer GmbH mit einem gemeinen Wert von 1 Million Euro unentgeltlich auf die Privatstiftung. Es fällt Schenkungssteuer in Höhe von 50.000 Euro (5% von 1 Million Euro) an. Die Privatstiftung wendet im Jahre 2008

- *die gesamte einen gemeinen Wert von 2 Millionen Euro aufweisende Beteiligung,*
- *den gesamten Veräußerungserlös von 2 Millionen Euro nach der Veräußerung der Beteiligung*

einem Begünstigten zu.

Bei beiden Varianten fällt auf Grund der Zuwendung KESt in Höhe von 500.000 Euro (25% von 2 Millionen Euro) an. Zusätzlich kommt es zu einer Nachversteuerung der Eingangsschenkungssteuer zu dem im Jahre 2001 maßgebenden Steuersatz (zB 40%) in Höhe von 350.000 Euro (40% von 1 Million Euro minus 5% von 1 Mio Euro). Die Einkommensteurbemessungsgrundlage der Zuwendung von 2 Millionen Euro entfällt mit 1 Million Euro auf den wirtschaftlich doppelt besteuerten Teil des zugewendeten (Surrogat)Vermögens, die darauf entfallende Einkommensteuer (KESt) in Höhe von 250.000 Euro wird auf Antrag zur Gänze erstattet, da sie auf diese Bemessungsgrundlage entfallende Schenkungssteuer in Höhe von 350.000 Euro nicht übersteigt.

10.5 Widerruf einer Privatstiftung

248

Beim Widerruf einer Privatstiftung (§ 34 PSG) wird der Stifter ertragsteuerrechtlich für den Fall der Vermögensrückübertragung an ihn selbst nach § 32 Z 4 lit. b EStG 1988 gleich behandelt wie ein Begünstigter. Die Vermögensrückübertragung ist bei ihm daher grundsätzlich wie eine Zuwendung von der Privatstiftung steuerpflichtig (siehe Rz 219 ff). Der (jeweilige) Stifter einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 fallenden (betrieblichen) Privatstiftung kann allerdings beantragen, dass die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung an die Privatstiftung ertragsteuerlich maßgebenden nachgewiesenen Werte

(Stiftungseingangswerte) von den Einkünften abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das gestiftete Vermögen außerhalb eines Zuwendungstatbestandes nicht mehr vorhanden ist und dem (den) Stifter(n) Surrogatvermögen zukommt. Es bestehen keine Bedenken, wenn die ertragsteuerlichen Stiftungseingangswerte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug durch den Stiftungsvorstand abgezogen werden. Allerdings muss dann der Antrag des jeweiligen Stifters und der Nachweis der ertragsteuerlichen Eingangswerte gegliedert nach jeweiligem Stifter der Kapitalertragsteueranmeldung angeschlossen sein.

10.5.1 Rückübertragung von zugewendetem Betriebsvermögen

249

Als anrechenbare Stiftungseingangswerte kommen in Betracht:

- bei der Zuwendung von betrieblichen Einheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil): die Buchwerte (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988),
- bei der Zuwendung von sonstigem Betriebsvermögen: die anlässlich der Entnahme anzusetzenden Teilwerte (§ 6 Z 4 EStG 1988).

10.5.2 Rückübertragung von zugewendeten Liegenschaften des Privatvermögens

Als anrechenbare Stiftungseingangswerte kommen in Betracht:

250

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter entgeltlich erworben und sofort zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt hat: die tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988), gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte AfA,

251

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter entgeltlich erworben und erst mehr als zehn Jahre nach der Anschaffung bzw. Herstellung des Gebäudes vermietet hat: der gemeine Wert im Zeitpunkt des Beginnes der Vermietung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d zweiter Satz EStG 1988), gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte AfA. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude vorher bereits zur Einkunftszielung genutzt, dann aber wieder privat verwendet wurde,

252

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter entgeltlich erworben und innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung bzw. Herstellung des Gebäudes vermietet hat: die

tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten
(§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d erster Satz EStG 1988), gekürzt um die vom Stifter geltend
gemachte AfA,

253

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter entgeltlich erworben und innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung bzw. Herstellung des Gebäudes vermietet, vorher aber im Betriebsvermögen verwendet hat: der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen, gekürzt um die vom Stifter im Rahmen der Vermietung geltend gemachte AfA,

254

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter entgeltlich erworben und nicht zur Einkünfteerzielung verwendet hat: die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn die Zuwendung innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung bzw. Herstellung erfolgt, danach der gemeine Wert im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 sinngemäß),

255

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter unentgeltlich erworben und zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet hat: der Einheitswert (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b erster Satz EStG 1988), gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte AfA. Für den Fall, dass der Stifter als AfA-Basis gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes gewählt hat: die fiktiven Anschaffungskosten, gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte AfA,

256

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter unentgeltlich erworben, dem Betriebsvermögen zugeführt und nach der Entnahme vermietet hat: der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen, gekürzt um die vom Stifter im Rahmen der Vermietung geltend gemachte AfA,

257

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter unentgeltlich erworben, dem Betriebsvermögen zugeführt und nach der Betriebsaufgabe vermietet hat: der gemeine Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, gekürzt um die vom Stifter im Rahmen der Vermietung geltend gemachte AfA,

258

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter unentgeltlich erworben und nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet hat: die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 sinngemäß).

10.5.3 Rückübertragung von zugewendeten sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Als anrechenbare Stiftungseingangswerte kommen in Betracht:

259

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die vom Stifter entgeltlich erworben und sofort zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet worden sind: die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988), gekürzt um eine vom Stifter allfällig geltend gemachte AfA,

260

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die vom Stifter entgeltlich erworben und nach mehr als einem Jahr zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet worden sind: der gemeine Wert im Zeitpunkt des Beginnes der Einkünfteerzielung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d zweiter Satz EStG 1988), gekürzt um eine vom Stifter allfällig geltend gemachte AfA,

261

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die vom Stifter entgeltlich erworben und innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung bzw. Herstellung zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet worden sind: die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d erster Satz EStG 1988), gekürzt um eine vom Stifter allfällig geltend gemachte AfA,

262

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die der Stifter entgeltlich erworben und innerhalb von einem Jahr nach der Anschaffung bzw. Herstellung zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften, vorher aber im Betriebsvermögen verwendet hat: der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen, gekürzt um die vom Stifter im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfteerzielung allfällig geltend gemachte AfA,

263

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die vom Stifter entgeltlich erworben und nicht zur Einkünfteerzielung verwendet worden sind: die

tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, wenn die Zuwendung bis zu einem Jahr nach der Anschaffung bzw. Herstellung erfolgt, danach der gemeine Wert im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 sinngemäß),

264

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögen, die vom Stifter unentgeltlich erworben und zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet worden sind: die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988), gekürzt um eine vom Stifter allfällig geltend gemachte AfA,

265

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die der Stifter unentgeltlich erworben, dem Betriebsvermögen zugeführt und nach der Entnahme zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften verwendet hat: der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen, gekürzt um die vom Stifter im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftszielung allfällig geltend gemachte AfA,

266

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die der Stifter unentgeltlich erworben, dem Betriebsvermögen zugeführt und nach der Betriebsaufgabe zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften verwendet hat: Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, gekürzt um die vom Stifter im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftszielung allfällig geltend gemachten AfA,

267

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die vom Stifter unentgeltlich erworben und nicht zur Einkunftszielung verwendet worden sind: die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 sinngemäß).

267a

- bei der Zuwendung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 die tatsächlichen Anschaffungskosten des Stifters.

Teil 3 – Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht der Stiftungen

11 Der Stiftungsakt

11.1 Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz und nach Landesrecht

268

Der Erbschaftssteuer bzw. Schenkungssteuer unterliegt sowohl der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (§ 2 Abs. 2 Z 1 ErbStG 1955) als auch der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden (siehe § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG 1955). Gegenstand der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer ist nicht die Errichtung der Stiftung, sondern erst der Übergang von Vermögen auf die Stiftung.

269

Bei vom Erblasser angeordneten Stiftungen iSd Bundes-Stiftungs- und Fondgesetzes bzw. vergleichbaren Landesgesetzen entsteht die Steuerschuld nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit. c ErbStG 1955 im Zeitpunkt der Genehmigung der Stiftung durch die Stiftungsbehörde, bei Stiftungsgeschäften unter Lebenden nach der allgemeinen Regel des § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 mit der Ausführung der Zuwendung, dh mit Übertragung des Stiftungsgutes. Dieser Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ist relevant für die Wertermittlung des übergehenden Vermögens (siehe § 18 ErbStG 1955).

270

Da der Übergang des Vermögens auf die Stiftung besteuert wird, kommt hinsichtlich des Steuersatzes und der persönlichen Freibeträge mangels Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stiftung und Stifter grundsätzlich die Steuerklasse V zur Anwendung. Nach dem zweiten Halbsatz des § 7 Abs. 2 ErbStG 1955 ist jedoch dann, wenn die Stiftung wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien gemacht ist, der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entfernt Berechtigten zum Erblasser oder Geschenkgeber zu Grunde zu legen. Bei der Beurteilung, wer entfernt Berechtigter ist, sind alle Personen zu berücksichtigen, die im jeweiligen Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nach der Satzung zum Kreis der Begünstigten gehören. Eine nach diesem Zeitpunkt eintretende Änderung des Verwandtschaftsverhältnisses ist ebenso unbeachtlich wie eine spätere Änderung der Stiftungsurkunde. Es ist eine Frage der Auslegung der Stiftungsurkunde, wer als Begünstigter anzusehen ist. Als entfernt Berechtigter gilt jede Person, die laut Stiftungsurkunde etwas erhalten kann. Es reicht auch

eine potentielle Berechtigung aus. Wird beispielsweise bestimmt, dass im Falle des Ablebens eines Kindes dessen Nachkommen die Begünstigtenstellung erlangen, sind auch die Enkelkinder bei der Betrachtung des entferntesten Berechtigten zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch gar keine Enkelkinder existieren. Wenn nur der Stifter selbst begünstigt ist, so handelt es sich nicht um eine Familienstiftung und liegt deshalb ein Erwerb in der Steuerklasse V vor.

271

Enthält die Stiftungsurkunde Regelungen, wonach Spenden an gemeinnützige Organisationen bis zu einem bestimmtem Umfang zulässig sind, werden die nicht näher bestimmten Organisationen nicht zu Berechtigten. Wird in der Stiftungsurkunde hingegen beispielsweise festgelegt, dass einer bestimmten Organisation jährlich ein bestimmter Betrag zuzuwenden ist, zählt die Organisation zum Kreis der Berechtigten und ist mangels Verwandtschaftsverhältnis (auch wenn die Stiftung ansonsten wesentlich im Interesse einer Familie gemacht ist) die Steuerklasse V maßgeblich.

272

Verfolgt die Stiftung gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (§§ 34 ff BAO), beträgt der Steuersatz ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung, als auch ohne Rücksicht darauf, von wem die Zuwendung stammt 2,5% (§ 8 Abs. 3 lit. a ErbStG 1955).

273

Werden einer Stiftung, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, körperliche bewegliche Sachen oder Geldforderungen unter Lebenden übertragen, sind diese Zuwendungen gemäß § 15 Abs. 1 Z 14 ErbStG 1955 steuerfrei. Befreit sind sowohl Zuwendungen des Stifters als auch dritter Personen (zB Spenden), sofern die Zuwendungen unter Lebenden erfolgen.

274

Der in § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955 vorgesehene lineare Steuersatz von 5% kommt für Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz bzw. der vergleichbaren Landesgesetze nicht in Betracht, weil diese Bestimmung auf Zuwendungen an Privatstiftungen abstellt.

11.2 Privatstiftungen

11.2.1 Allgemeines

275

Auch bei Privatstiftungen unterliegt nicht die Errichtung der Privatstiftung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, sondern der Übergang des Vermögens auf die Privatstiftung von

Todes wegen oder auf die Privatstiftung unter Lebenden (§ 2 Abs. 2 Z 1 ErbStG 1955 und § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG 1955). Da nach der gesetzlichen Anordnung der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes als Schenkung im Sinne des ErbStG 1955 gilt, braucht in der Regel nicht überprüft werden, ob ein Bereicherungswille des Stifters vorliegt.

276

Bei nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen unter § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 fallenden betrieblich veranlassten Privatstiftungen kann davon ausgegangen werden, dass bei den Stiftungs- bzw. Nachstiftungsvorgängen ein Leistungsaustausch stattfindet, sodass kein steuerpflichtiger Vorgang verwirklicht wird.

Beispiel:

*Der X-Mitarbeiterbeteiligung-Privatstiftung werden Aktien im Ausmaß von 10% des Grundkapitals der X-AG übertragen. Laut Stiftungsurkunde bzw. -zusatzurkunde (und im Hinblick auf die Bestimmungen des KMOG) sind sämtliche Beteiligungserträge der X-Mitarbeiterbeteiligung-Privatstiftung unmittelbar und ausschließlich an die Arbeitnehmer der X-AG auszuschütten. Diese Dividendererträge ersetzen eine bisher im Kollektivvertrag der X-AG fixierte Leistungsprämie und es wird kalkuliert, dass für die Arbeitnehmer in etwa wirtschaftlich dasselbe Ergebnis erzielt wird wie bisher. Ein derartiger Vorgang löst mangels *animus donandi* keine Schenkungssteuerpflicht aus.*

277

Da bei der Errichtung von Privatstiftungen keine Genehmigung der Stiftungsbehörde (wie bei Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondgesetz) vorgesehen ist, entsteht bei Zuwendungen an eine Privatstiftung von Todes wegen die Steuerschuld nach der allgemeinen Regel des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Es sind deshalb bei Privatstiftungen von Todes wegen für die Bewertung der übergehenden Vermögensgegenstände die Verhältnisse im Todeszeitpunkt maßgeblich und kommt es nicht darauf an, ab wann die Privatstiftung über die Vermögenswerte verfügen kann.

278

Im Gegensatz dazu entsteht die Steuerschuld bei Zuwendungen an Privatstiftungen unter Lebenden nach der Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 mit der Ausführung der Zuwendung und ist somit der Zeitpunkt des Übergangs des Vermögens ausschlaggebend für die Ermittlung der Wertverhältnisse. Die Errichtung der Stiftung und die bloße Widmung von Vermögen löst noch keine Steuerpflicht aus. Da die Privatstiftung auch vor der Eintragung im Firmenbuch als Vorstiftung bereits rechts- und handlungsfähig ist, kann sie bereits in diesem Stadium Verträge abschließen und Vermögen erwerben. Entscheidend für das Entstehen der Schenkungssteuerschuld ist aber, dass eine tatsächliche Übergabe der Sache vorgenommen wird. Dabei kann die Vorstiftung nur durch die nach der Stiftungsurkunde zur Vertretung der Privatstiftung berufenen Organe vertreten werden. Als zweiseitig verbindlicher Vertrag setzt

eine Nach- oder Zustiftung eine Zustimmung der Privatstiftung voraus. Auch eine solche Zustimmung kann nur durch die zur Vertretung der Stiftung berufenen Organe erteilt werden.

Beispiel:

Die Stiftungserklärung wird am 30. Dezember 2000 abgegeben und wird der Stiftung ua. eine Liegenschaft gewidmet. Die tatsächliche Übergabe der Liegenschaft erfolgt am 30. März 2001. Am 5. April 2001 wird die Privatstiftung im Firmenbuch eingetragen. In diesem Fall hat die Vorstiftung am 30. März 2001 außerbücherliches Eigentum an der Liegenschaft erworben und ist in diesem Zeitpunkt die Schenkungssteuerschuld entstanden. § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 ist in der Fassung BGBI. I Nr. 142/2000 anzuwenden und ist für die Bemessung der Erbschaftsteuer der dreifache Einheitswert maßgeblich.

11.2.2 Befreiungen

Von den in § 15 ErbStG 1955 enthaltenen Erbschaftssteuerbefreiungen kommen für Zuwendungen an Privatstiftungen insbesondere folgende in Betracht:

278a

Wird durch eine letztwillige Verfügung der Privatstiftung ein Wirtschaftsgut mit der Auflage übertragen, dass das zugewendete Wirtschaftsgut mit einem Fruchtgenussrecht, Wohnrecht, Gebrauchsrecht belastet sein soll, unterliegt sowohl die Einräumung als auch die Zuwendung der ErbSt.

279

- § 15 Abs. 1 Z 14 lit. a. ErbStG 1955 befreit Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an Privatstiftungen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen

280

- § 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG 1955 befreit alle Zuwendungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften (beispielsweise Gebietskörperschaften, gesetzlich anerkannte Religionsgesellschaften, Wirtschaftskammer, Arbeiterkammer, Österreichische Rundfunk, Bundesmuseen) an Privatstiftungen.

281

- § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 befreit beim Erwerb einer Privatstiftung von Todes wegen den Erwerb von sogenannten "endbesteuertem Kapitalvermögen" und von Anteilen an in- und ausländischem Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes unter 1% am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.

282

- Auf Erwerbe durch Privatstiftungen nicht anwendbar ist die Schenkungssteuerbefreiung für Geldeinlagen bei inländischen Kreditinstituten (§ 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG 1955), da diese Bestimmung ausdrücklich Stiftungen ausnimmt.

283

- Bei Vorliegen einer Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs. 2 ErbStG 1955 ist für die Anwendung der persönlichen Freibeträge des § 14 ErbStG 1955 und der sachlichen Befreiungen des § 15 ErbStG 1955 das Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Berechtigten zum Stifter maßgeblich.

11.2.3 Bewertung

284

Die Bewertung des übertragenen Vermögens richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 grundsätzlich nach den Bestimmungen des ersten Teiles des BewG 1955. So ist beispielsweise für die Übertragung von Wirtschaftsgütern, die einem Betrieb dienen, der Teilwert (§ 12 BewG 1955), für Wertpapiere grundsätzlich der Kurswert und für Anteile an Kapitalgesellschaften, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 13 BewG 1955) heranzuziehen.

285

Eine Sondervorschrift besteht für die Bewertung von inländischen Grundstücken. Nach § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 142/2000 ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, sofern vom Steuerschuldner nicht nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld niedriger ist als der dreifache Einheitswert.

286

Übernimmt die Privatstiftung mit der Übertragung von Liegenschaften auch Belastungen (beispielsweise Pfandrechte, Dienstbarkeiten), liegt eine gemischte Schenkung vor. In diesem Fall unterliegen die übernommenen Verbindlichkeiten der Grunderwerbsteuer. Ist der dreifache Einheitswert höher als die Gegenleistung, wird vom Differenzbetrag Schenkungssteuer erhoben. Ist die Gegenleistung höher oder gleich hoch wie der dreifache Einheitswert, so fällt nur Grunderwerbsteuer an.

11.2.4 Steuersatz

287

Grundsätzlich beträgt der Steuersatz für Zuwendungen des Stifters an die Privatstiftung anlässlich der Gründung der Stiftung oder im Wege von Nachstiftungen unabhängig von der

Höhe der Zuwendung 5%. Ist der Stifter selber eine Privatstiftung, beträgt der lineare Steuersatz 2,5% (§ 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955). Für Zustiftungen dritter Personen (§ 3 Abs. 4 PSG) steht der lineare Steuersatz nicht zu.

288

Verfolgt die Privatstiftung gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke, ist sowohl für unentgeltliche Zuwendungen des Stifters, als auch für unentgeltliche Zuwendung dritter Personen ein begünstigter Steuersatz von 2,5% anzuwenden (§ 8 Abs. 3 lit. a ErbStG 1955). Werden einer Stiftung, die solche begünstigte Zwecke verfolgt, körperliche bewegliche Sachen oder Geldforderungen unter Lebenden übertragen, sind diese Zuwendungen nach § 15 Abs. 1 Z 14 ErbStG 1955 zur Gänze von der Schenkungssteuer befreit (näheres siehe unten).

289

Bei Zuwendungen des Stifters an eine Familienstiftung iSd § 7 Abs. 2 ErbStG 1955 besteht ein Wahlrecht. Nach § 8 Abs. 3 lit. c ErbStG 1955 kann für derartige Zuwendungen die Besteuerung nach dem Steuersatz des § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 erfolgen, wobei für die Einordnung in die Steuerklasse das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entfernten Berechtigten zum Stifter maßgeblich ist. Das Wahlrecht kann bei jeder Zuwendung des Stifters gesondert ausgeübt werden. Bei Anwendung des Wahlrechtes (insbesondere auch für Nachstiftungen) ist auf die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG 1955 Bedacht zu nehmen. Es sind auch frühere Erwerbe, die mit dem fixen Steuersatz nach § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955 besteuert wurden, bei der Zusammenrechnung zu berücksichtigen. Bei der Zusammenrechnung außer Ansatz bleiben hingegen frühere Erwerbe, die sachlich nach § 15 ErbStG 1955 befreit waren.

290

Werden der Privatstiftung inländische Grundstücke übertragen, erhöht sich die nach § 8 Abs. 3 ErbStG 1955 (bzw. § 8 Abs. 1 ErbStG 1955) berechnete Steuer um 3,5% des Wertes des durch die Zuwendung erworbenen Grundstückes. Bei Vorliegen einer Familienstiftung im Sinne des § 7 Abs. 2 ErbStG 1955 reduziert sich der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 auf 2%, wenn alle Begünstigten in einem der nachstehenden Verwandtschaftsverhältnisse zum Stifter stehen: Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind oder Schwiegerkind. Bei Ausübung des Wahlrechtes und Berechnung der Steuer nach § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 reduziert sich der Zuschlag nach § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 dann auf 2%, wenn alle Begünstigten in einem der nachstehenden Verwandtschaftsverhältnisse zum Stifter stehen: Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind oder Schwiegerkind.

11.2.5 Nachversteuerung

291

Der ermäßigte Steuersatz von 5% (bzw. 2,5%, wenn der Stifter eine Privatstiftung ist) steht erst dann endgültig zu, wenn die gestiftete Vermögenssubstanz zehn Jahre in der Privatstiftung gebunden bleibt. Werden zugewendete Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte innerhalb von 10 Jahren unentgeltlich veräußert, ist die Differenz auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer nach dem Normalsteuersatz nach § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 nachzuerheben. Eine Nachversteuerung unterbleibt nur dann, wenn das Vermögen zurück an den Stifter fällt oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen verwendet wird.

292

Bei der Nachversteuerung ist auf den steuerlichen Wert des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt des Übergangs des Wirtschaftsgutes auf die Stiftung abzustellen. Wertveränderungen zwischen dem Übergang des Vermögens und der unentgeltlicher Weiterveräußerung sind unbeachtlich. Bei Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestandes ist auch auf die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG 1955 Bedacht zunehmen.

293

Bei Nachstiftungen beginnt die Zehn-Jahres-Frist mit dem Zeitpunkt der Zuwendung. Wendet die Privatstiftung ihrerseits gestiftetes Vermögen oder nach entgeltlicher Veräußerung von gestifteten Vermögen die entsprechenden Vermögenssurrogate innerhalb von 10 Jahren als Stifter einer Privatstiftung zu, kommt es ebenfalls zur Nachversteuerung.

294

Der Sinn der zehnjährigen Behaltefrist besteht beim Nachversteuerungstatbestand darin, dass das von der Stiftung begünstigt erworbene Vermögen nicht gleich steuerfrei an den Begünstigten weiterübertragen wird. Es ist darauf abzustellen, ob das gestiftete Vermögen der Stiftung 10 Jahre zur Verfügung stand und hat die Zuordnung nach dem Grundsatz "first in – first out" zu erfolgen, sofern die unentgeltlich veräußerten Vermögenswerte nicht eindeutig und nachweislich einer bestimmten Zuwendung zugeordnet werden können ("Mascherltheorie").

Beispiel 1:

1993: Erstzuwendung im Zuge der Gründung von 20.000.000

1995: Zuwendung als Nachstiftung 30.000.000

2004: Vermögen der Stiftung insgesamt 50.000.000

unentgeltliche Veräußerung a) 15.000.000, b) 40.000.000

In der Variante a) hat keine Nachversteuerung zu erfolgen (die unentgeltliche Veräußerung ist auf die außerhalb der Zehnjahresfrist gelegene Erstzuwendung zu beziehen), bei b) hinsichtlich eines Betrages von 20.000.000 (nach Verrechnung der entgeltlichen Veräußerung mit der außerhalb der Zehnjahresfrist gelegenen Erstzuwendung verbleiben 20.000.000, die auf die Zuwendung 1995 zu beziehen ist).

295

Als Grundsatz für die Frage der Erfüllung des Nachversteuerungstatbestandes ist gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955 - unabhängig von der Größe des Surrogatvermögens - von den im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung "eingefrorenen" erbschafts- und schenkungssteuerlichen Werten (Eingangsgrößen) auszugehen. Unabhängig davon, ob in der Folge ein Wertzuwachs eingetreten ist, besteht bis zu diesen steuerlichen "Eingangswerten" eine Zuwendungsmöglichkeit ohne Nachversteuerung gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955 insoweit, als dadurch insgesamt in der Stiftung verbleibende Vermögenswerte (bewertet gemäß ErbStG 1955) die erbschafts- und schenkungssteuerlichen Eingangsgrößen nicht unterschreiten.

296

Der Grundsatz des "Einfrierens" der seinerzeitigen erbschafts- und schenkungssteuerlichen Eingangswerte für die Frage der Erfüllung des Nachversteuerungstatbestandes gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955 gilt insoweit nicht, als es sich bei dem an Begünstigte zugewendeten Vermögen nicht um ursprünglich gewidmetes Vermögen handelt, wenn die Vermögensumschichtung des ursprünglich der Stiftung gewidmeten Vermögens in Surrogatvermögen eindeutig und nachweislich zuordenbar sind ("Mascherltheorie").

297

Ist eine eindeutige Zuordnung, aus welchen Mitteln die unentgeltliche Veräußerung erfolgt, nicht möglich (zB durch eine laufende Evidenz der Mittelflüsse), kommt der Grundsatz der "steuerlichen Eingangswerte" zur Anwendung.

Beispiel 2:

1993: Stiftung von Aktien im Nominale von 10.000.000, gemeiner Wert 50.000.000

1999: Vermögen der Stiftung 70.000.000, entstanden aus dem Verkauf der Aktien um 65.000.000 (1999) und sonstigen Erträgnissen von 5.000.000

unentgeltliche Veräußerung a) 15.000.000, b) 30.000.000

Es muss ein Wert von 50.000.000 10 Jahre in der Stiftung bleiben und können somit bei einem Vermögen von insgesamt 70.000.000 im Jahr 1999 unentgeltliche Zuwendungen bis zu einem Betrag von 20.000.000 erfolgen, ohne dass eine Nachversteuerung ausgelöst wird.

Somit ist bei Variante a) keine Nachversteuerung gegeben und bei b) ein Betrag von 10.000.000 nachzuversteuern.

Beispiel 3:

1993: Stiftung eines Grundstückes mit einem Einheitswert von 5.000.000 und einem Verkehrswert von 25.000.000

1999: Veräußerung des Grundstückes um 30.000.000, sogleich anschließend unentgeltliche Veräußerung von 24.000.000

Es ist wieder entscheidend, ob eine Zuordnung des Betrages von 24.000.000 möglich ist ("Mascherltheorie"). Dabei können analog die Kriterien der „mittelbaren Grundstücksschenkung“ herangezogen werden.

Falls keine Zuordnung möglich ist, hat keine Nachversteuerung zu erfolgen, da der Einheitswert von 5.000.000 nach wie vor im Stiftungsvermögen gedeckt ist.

Handelt es sich eindeutig um Surrogatsvermögen, hat eine aliquote Nachversteuerung zu erfolgen. Da von der unentgeltlichen Zuwendung von 24.000.000 ein Teilbetrag von 5.000.000 auf die Wertzuwächse entfällt, ist der Restbetrag von 19.000.000 dem Surrogatsvermögen zurechenbar. Es ist deshalb die Schenkungssteuer von 19/25 des Einheitswertes von 5.000.000 = 3.800.000 nachzuerheben.

11.2.6 Steuerschuldner

298

Steuerschuldner ist primär die Privatstiftung, bei einer Übertragung von Vermögen auf eine Stiftung unter Lebenden auch der Stifter (§ 13 Abs. 1 ErbStG 1955). Aus dem zweiten Satz des § 10 ErbStG 1955 ergibt sich jedoch, dass die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Geschenkgeber eine weitere Zuwendung an die Privatstiftung darstellt (VwGH 27.9.1990, 89/16/0214, 89/16/0215).

11.3 Ausländische Stiftungen

299

Aus § 6 Abs. 1 ErbStG 1955 ergibt sich, dass unbeschränkte Steuerpflicht dann besteht, wenn entweder Erblasser (bzw. Geschenkgeber) oder der Erwerber Inländer sind.

300

Stiftungen gelten dann als inländische, wenn sie den Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben (§ 6 Abs. 2 Z 3 ErbStG 1955).

301

Der Stifter gilt dann als Inländer, wenn er als juristische Person, den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland hat (§ 6 Abs. 2 Z 3 ErbStG 1955) bzw. wenn er als natürliche Person

302

- österreichischer Staatsbürger mit Wohnsitz in Österreich,

303

- österreichischer Staatsbürger, der sich in den letzten zwei Jahren nicht dauernd im Ausland aufgehalten hat oder

304

- Ausländer, der in Österreich einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist (§ 6 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG 1955).

305

Es besteht somit für Stiftungsvorgänge sowohl dann unbeschränkte Steuerpflicht, wenn der Stifter Inländer im oben angeführten Sinn ist, als auch dann, wenn die Stiftung ihren Sitz im Inland hat. Daraus folgt, dass bei einem inländischen Stifter die Übertragung von Vermögen auf eine ausländische Stiftung Erbschaftssteuer unabhängig davon auslöst, wo sich das Vermögen befindet.

306

Nach § 1 Abs. 1 PSG muss eine Privatstiftung ihren Sitz im Inland haben. Deshalb sind alle Bestimmungen des ErbStG 1955, die auf Privatstiftungen Bezug nehmen (wie beispielsweise der lineare Steuersatz von 5% nach § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955) für Stiftungen, die ihren Sitz im Ausland haben, nicht anzuwenden.

307

Die Übertragung von Vermögen durch einen ausländischen Stifter an eine ausländische Stiftung unterliegt dann der österreichischen Erbschaftsteuer, wenn es sich bei dem übertragenen Vermögen, um

- inländisches landwirtschaftliches oder forstwirtschaftliches Vermögen,
- inländisches Betriebsvermögen,
- inländisches Grundvermögen,
- Nutzungsrechte an einem solchen Vermögen oder
- Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in inländischen Büchern geknüpft ist, handelt.

12 Zuwendungen von Stiftungen

12.1 Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz und nach Landesrecht

308

Für unentgeltliche Zuwendungen von bestehenden Stiftungen sieht das ErbStG 1955 keine speziellen Vorschriften vor. Satzungsgemäße Zuwendungen unterliegen nicht der Schenkungssteuer, weil es am Tatbestandsmerkmal der Freigebigkeit fehlt. Handelt es sich jedoch um Zuwendungen, die nicht in der Satzung der Stiftung begründet sind, unterliegen derartige Zuwendungen den generellen Grundsätzen über Schenkungen und freigebigen Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG 1955. Geschenkgeber ist die Stiftung, sodass mangels Verwandtschaftsverhältnis ein Erwerb in der Steuerklasse V vorliegt.

309

Bei Stiftungen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sodass die Vermögenszufuhr an die Stiftung dem linearen Steuersatz von 2,5% unterlegen, ist (§ 8 Abs. 3 lit. a ErbStG 1955), löst die unentgeltliche Weitergabe des Vermögens keine Nachversteuerung aus.

310

Kommt es zur Aufhebung der Stiftung, erwerben die im Stiftungsbrief für den Fall der Auflösung bezeichneten Personen das Stiftungsvermögen und gilt dieser Erwerb als Schenkung im Sinne des ErbStG 1955 (§ 3 Abs. 1 Z 8 ErbStG 1955). Für die Besteuerung dieses Vorganges besteht eine Sonderregelung, weil als Geschenkgeber der zuletzt Berechtigte gilt (§ 7 Abs. 2 ErbStG 1955). Der Besteuerung ist demnach das persönliche Naheverhältnis zwischen demjenigen, der zuletzt berechtigt war, Bezüge aus der Stiftung zu empfangen, und demjenigen, der das Vermögen bei der Auflösung erwirbt, zu Grunde zu legen.

311

Sind mehrere aus der Stiftung zuletzt Bezugsberechtigte vorhanden, sind bei Auflösung der Stiftung auch mehrere Geschenkgeber und dem entsprechend auch mehrere Zuwendungen vorhanden. Fällt das Stiftungsvermögen den mehreren zuletzt Bezugsberechtigten selber zu, unterliegt der dem Anteil des jeweiligen Erwerbers (Bezugsberechtigten) entsprechende anteilige Erwerb als Empfang der jeweiligen Erwerbers von sich selbst nicht der Schenkungssteuer. Ist bei Auflösung der Stiftung nur mehr ein Bezugsberechtigter vorhanden, so fällt gar keine Schenkungssteuer an.

312

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG 1955 ist bei der Auflösung einer Stiftung im Sinne des Bundesstiftungs- und Fondgesetzes oder eines Landesgesetzes nicht anwendbar, weil dort ausdrücklich auf Privatstiftungen Bezug genommen wird.

12.2 Privatstiftungen

313

Bei unentgeltlichen Zuwendungen von Privatstiftungen ist zu unterscheiden, wann und an wen die Zuwendung erfolgt.

314

Werden das gestiftete Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte innerhalb von 10 Jahren unentgeltlich weiterveräußert, kommt es hinsichtlich des seinerzeitigen Erwerbsvorganges durch die Privatstiftung zur Nachversteuerung gemäß § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955. Siehe Rz 291 ff.

Es wird mit dieser Nachversteuerung nicht die nunmehrige unentgeltliche Weiterveräußerung besteuert, sondern der ursprünglich begünstigte Erwerb durch die Privatstiftung, weshalb die seinerzeitigen Verhältnisse maßgeblich sind. Dies gilt insbesondere auch für persönliche oder sachliche Befreiungen oder die allfällige Anwendung eines festen Steuersatzes.

315

Wird die Privatstiftung durch den Stifter widerrufen und das Stiftungsgut an den Stifter rückübertragen, so kommt es nach § 33 ErbStG 1955 zur Erstattung der für den seinerzeitigen Erwerb durch die Privatstiftung entrichteten Erbschafts- und Schenkungssteuer. Ein Widerruf ist nur dann zulässig, wenn sich der Stifter den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Ein derartiger Vorbehalt kann nur von natürlichen Personen erklärt werden (§ 34 PSG). Bei mehreren Stiftern wird die Steuer nur insofern erstattet, als der jeweilige Stifter jeweils wertmäßig jenen Vermögenswert zurück erhält, den er seinerzeit der Stiftung übertragen hat. Kommt es bei der Abwicklung des Widerrufes zu Wertverschiebungen zwischen den Stiftern, ist darin eine unentgeltliche Zuwendung von einem Stifter an den anderen zu erblicken, die nach dem persönlichen Naheverhältnis der Stifter zueinander der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu unterziehen ist. In diesem Fall ist, sofern der Widerruf innerhalb der 10-Jahresfrist des § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955 erfolgt, auch eine anteilige Nachversteuerung durchzuführen.

316

Erfolgen unentgeltliche Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte (§ 5 PSG) oder im Fall der Auflösung der Privatstiftung an Letztbegünstigte (§ 6 PSG), sind diese

Erwerbsvorgänge von der Erbschaftssteuer befreit (§ 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG 1955). Damit sind sowohl laufende Zuwendungen an Begünstigte (wie beispielsweise durch Ausschüttungen) als auch Übertragungen der Vermögenssubstanz an Begünstigte befreit.

317

Unentgeltliche Zuwendungen der Privatstiftung an dritte Personen sind grundsätzlich nach den allgemeinen Bestimmungen des ErbStG 1955 als Schenkung bzw. freigebige Zuwendung (§ 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG 1955) als Erwerb in der Steuerklasse V der Erbschaftssteuer zu unterziehen. Die Herausgabe von Vermögen an dritte Personen ist jedoch dann nach § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG 1955 von der Erbschaftssteuer befreit.

12.3 Ausländische Stiftungen

318

Für unentgeltliche Zuwendungen von ausländischen Stiftungen sieht das ErbStG 1955 keine speziellen Vorschriften vor. Satzungsgemäße Zuwendungen unterliegen nicht der Schenkungssteuer, weil es am Tatbestandsmerkmal der Freigebigkeit fehlt. Handelt es sich jedoch um Zuwendungen, die nicht in der Satzung der Stiftung begründet sind, unterliegen derartige Zuwendungen den generellen Grundsätzen über Schenkungen und freigebigen Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG 1955. Geschenkgeber ist grundsätzlich die Stiftung, sodass mangels Verwandtschaftsverhältnis ein Erwerb in der Steuerklasse V vorliegt. Lediglich bei Aufhebung der Stiftung kommt die Spezialvorschrift des § 7 Abs. 2 ErbStG 1955 zur Anwendung, wonach der zuletzt Berechtigte als Geschenkgeber gilt (siehe Abschn. 12.1). Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG 1955 ist bei Erwerben von ausländischen Stiftungen nicht anzuwenden, da unter dem Begriff "Privatstiftungen" nur solche im Sinne des Privatstiftungsgesetzes zu verstehen sind.

319

Ist der Erwerber Inländer im Sinne des ErbStG 1955 (zum Inländerbegriff siehe Rz 299 ff), unterliegt die unentgeltliche Übertragung von Vermögenswerten der Erbschafts- und Schenkungssteuer, unabhängig davon, wo sich diese Vermögenswerte befinden (§ 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955).

320

Handelt es sich bei dem von einer ausländischen Stiftung zugewendeten Vermögen um inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Betriebsvermögen oder inländisches Grundvermögen, um Nutzungsrechte an einem solchen Vermögen oder um solche Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist, so unterliegt die Zuwendung auch dann der Erbschaftssteuer, wenn der Erwerber kein Inländer im Sinne des ErbStG 1955 ist (§ 6 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955).

321

Die Übertragung von inländischem Vermögen von einer ausländischen Stiftung an eine österreichische Privatstiftung ist nach Art. VIII Abs. 1 PSG nur dann von der Erbschaftssteuer und der Grunderwerbsteuer befreit, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

322

Das zugewendete Vermögen war am 1. Mai 1993 nachweislich einer Stiftung, einer Anstalt, einem Trust oder einer vergleichbaren Vermögensmasse ausländischen Rechts zuzurechnen.

323

Die Privatstiftung ist bis zum 31. Dezember 1995 zum Firmenbuch angemeldet worden.

324

Auf Grund der zweiten Voraussetzung, kann die Befreiung nur mehr für Nachstiftungen in Betracht kommen.

325

Zum inländischen Vermögen im Sinne der genannten Vorschrift gehören:

1. das inländische land- und forstwirtschaftliche Vermögen;
2. das inländische Betriebsvermögen;
3. das inländische Grundvermögen;
4. Nutzungsrechte an unter Z 1 bis 3 fallendem Vermögen;
5. Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist;
6. Forderungen, deren Schuldner Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleistung im Inland hat;
7. Beteiligungen an Körperschaften (§ 1 Körperschaftsteuergesetz 1988), die im Inland Sitz oder Geschäftsleitung haben;
8. Beteiligungen an Körperschaften (§ 1 Körperschaftsteuergesetz 1988), die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben und a) deren Vermögen nachweislich zu mindestens 75% aus Vermögen im Sinne der Z 1 bis 7 besteht, oder b) die unmittelbar oder mittelbar an einer Körperschaft beteiligt sind, deren Vermögen nachweislich zu mindestens 75% aus Vermögen im Sinne der Z 1 bis 7 besteht.