



BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Abteilung IV/6

Verteiler:

A1 B1 C1 G1

K010

12. Jänner 2004

GZ. 06 5004/8-IV/6/03

An alle
Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien

Sachbearbeiter:
MR Dr. Wolfgang Schneider
Telefon:
+43 (0)1-514 33/2592
Internet:
Wolfgang.Schneider@bmf.gv.at
x.400:

DVR: 0000078

Betr.: Änderung der Stiftungsrichtlinien

Änderung der Stiftungsrichtlinien insbesondere auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I 71/2003 und des Immobilien-Investmentfondsgesetzes, BGBl. I 80/2003.

Allgemeines:

I. Änderungen durch das BBG 2003 BGBl. I 71/2003:

Einarbeiten der klarstellenden Regelung betreffend Zuwendung von geldwerten Vorteilen in der Rz 238, Verweis auf die neue internationale Schachtel in Rz 48.

II. Änderungen durch das Immobilien-Investmentfondsgesetz, BGBl. I 80/2003:

Einarbeiten der Erweiterung des Zwischensteuertatbestandes in den Rz 89, 89a, 89b und 89c

III. Sonstige Änderungen:

Die sonstigen Änderungen beziehen sich hauptsächlich Klarstellungen, Zitatberichtigungen und Redaktionsfehler und betreffen die Rz:

24, 25, 26, 28, 37, 50, 51, 85, 87, 88, 91b, 92, 104, 119, 122, 123, 124, 157, 191, 193, 196, 197, 209, 227, 248, 267a, 278a.

Änderung der Stiftungsrichtlinien 2001

Die Rz 24, 25 und 26 lauten:

Rz 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.**

Rz 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.

Rz 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.

Rz 28 lautet:

Rz 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.

Rz 37 lautet

Rz 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.

Rz 48 lautet:

Rz 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 Behaltedauer 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.

Rz 50 lautet:

Rz 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**.

Rz 51 lautet:

Rz 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.

Rz 85 lautet:

Rz 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 kuponanzahlende Stelle ausgezahlt, sofern das Besteuerungsrecht durch DBA der Republik Österreich nicht entzogen ist.**

Rz 87 lautet

Rz 87

aus in- und ausländischen Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen, 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), unabhängig davon, ob ein in- oder ausländischer Emittent vorliegt; Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechte, die gemäß § 2° des Bundesgesetzes 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;

Rz 88 lautet

Rz 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%
Forderungs-wertpapiere	Zinsen	12,5%
	Substanzgewinne	frei

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

Rz 89 lautet

Rz89

- 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- und ausländische*	Dividenden	frei*
Aktien		
	20% Substanzgewinne	12,5%
	80% Substanzgewinne	Frei
Bankguthaben	Zinsen	12,5%
Forderungs- wertpapiere	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 pauschal ermittelt)

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

Nach Rz 89 werden die Rz 89a, 89b und 89c eingefügt

Rz 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;

Rz 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;

Rz 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.

Nach Rz 91 wird eine Rz 91b eingefügt

Rz 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.

Rz 92 lautet

Rz 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.

Rz 104 lautet

Rz 104

Die Zwölfmonatsfrist ist gewahrt, wenn der Anschaffungszeitpunkt der Ersatzanteile oder des letzten für das Erreichen der mehr als 10%igen 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.

Rz 104a wird eingefügt:

Rz 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.

Rz lautet 115

Rz 115

Einkunftsarten	34% KöSt	12,5% KöSt	KöSt befreit
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	ja	nein	in- und ausländischen * Beteiligungserträge

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	ja	nein	in- und ausländischen * Beteiligungserträge
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	ja	nein	in- und ausländischen * Beteiligungserträge
Einkünfte aus Kapitalvermögen	Siehe Abschnitt 3.3.1.1. Zinserträge aus in- u. ausländ. Spar-guthaben, Erträge aus in- und ausländ. Forderungswert-papieren, in- und ausländ. Investmentfonds - bzw. Immobilien-Investmentfondserträge (siehe Abschnitt 3.3.1.1.)		in- und ausländischen * Beteiligungserträge
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	ja	nein	nein
sonstige Einkünfte	Spekulationsgewinne, wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Leistungen	Beteiligungs-veräußerung gemäß § 31 EStG 1988	nein
- Sonderausgaben	ja	nein	

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

Rz 119 lautet

Rz 119

Mit dem Umwandlungstichtag 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 KStG 1988 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.**

RZ 122 lautet

Rz 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.

Rz 123 lautet:

Rz 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 Umgründungstichtag.

Rz 124 lautet:

Rz 124

Da sich die verschobene Steuerpflicht auf die zum Umwandlungstichtag 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 € 35.000,--. Sie beschließt ihre Umwandlung in eine Sparkassenstiftung zum 31.12.2001; Teilwert der Beteiligung an der A-GmbH zum Umwandlungstichtag € 100.000,--; die Sparkasse optiert für die Verschiebung der Besteuerung. Die Sparkassenstiftung veräußert die Beteiligung zu einem Veräußerungserlös von a) € 150.000,--, b) € 100.000,--, c) € 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 € 50.000,-- (Veräußerungserlös von € 150.000,-- abzüglich Teilwert von € 100.000,--), der gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1988 übertragen werden kann (siehe Rz 100ff), € 65.000,-- entfallen auf die Entnahme anlässlich der Umwandlung (Buchwert von € 35.000,-- abzüglich Teilwert von € 100.000,--) und sind im Jahr 2003 mit 34% zu versteuern;

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

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

Rz 157 lautet:

Rz 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 KStG 1988 letzter Satz** anzuwenden.

Rz 191 lautet:

Rz 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).

Rz 193 lautet:

Rz 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.**

Rz 196 lautet:

Rz 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 Beteiligungen 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 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.

Rz 197 lautet (Zitatberichtigung):

Rz 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.

Rz 209 lautet:

Rz 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.

Rz 227 lautet

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).

Rz 238 lautet

Rz 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.

Rz 248 lautet:

Rz 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.**

Die Rz 267a wird angefügt:

Rz 267a

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

Die Rz 278a wird angefügt:

Rz 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.

12. Jänner 2004

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner