

2. Jänner 2006

BMF-010216/0135-VI/6/2005

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Großbetriebsprüfungen

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrsteuer, Bewertung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Internationales Steuerrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Finanzstraf-, Verfahrens- und Exekutionsrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Umsatzsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Zoll und Verbrauchsteuern

Steuer- und Zollkoordination, Produktmanagement

Stiftungsrichtlinien 2001, Wartungserlass 2005

Änderung der StiftR 2001 insbesondere auf Grund des Abgabenänderungsgesetzes 2004.

Allgemeines:

I. Änderungen durch das AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180:

Die sich daraus ergebenden Änderungen sind in den RZ 235, 236, 237 und 243 berücksichtigt.

II. Änderungen auf Grund der allgemeinen Wartung und der Fehlerkorrektur:

Die sich daraus ergebenden Änderungen sind im Inhaltsverzeichnis und in den RZ 12, 42, 48, 87, 89, 89a, 89d, 91, 94, 234, 241, 241a, 241b, 241c, 241d, 242, 243 und 243a berücksichtigt.

Die Änderungen im Einzelnen:

Änderung des Inhaltsverzeichnisses

10.2.1.1 Unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften

10.2.1.2 Unter § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallende Körperschaften

10.2.4 Bewertung von Zuwendungen, die nicht in Geld erfolgen

Rz 12 wird geändert (Klarstellung)

Rz 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 §§ 34ff 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, **die nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz errichtet wurden**, besteht nach § 38 PSG die Möglichkeit der Umwandlung in eine Privatstiftung.

Rz 42 wird geändert (Richtigstellung)

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 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 48 wird geändert (Entfall)

48

derzeit frei

In der Rz 80 lautet das Beispiel 1:

Beispiel 1:

*Die Privatstiftung erwirbt im Jahr 0 eine Liegenschaft in ihr Privatvermögen zum Preis von 1.000. Im Jahr 5 hat diese Liegenschaft einen Verkehrswert von 4.000. Sie veräußert im Jahr 5 diese Liegenschaft um 3.000 an einen Begünstigten. Sie hat einen Spekulationsüberschuss von 2.000 zu versteuern **(25%)**. In Höhe der restlichen 1.000 liegt eine Zuwendung an den Begünstigten vor.*

Rz 87 wird geändert (Verweisberichtigung)

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 **7803 ff**), unabhängig davon, ob ein in- oder ausländischer Emittent vorliegt; Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechte, die gemäß § 20 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 89 wird geändert (VfGH-Erkenntnis)

(geänderte RZ gemäß Erlass des BMF vom 12. Jänner 2004, GZ. 06 5004/8-IV/6/03)

- aus Anteilscheinen an ausländischen Investmentfonds (Wertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 5 EStG 1988) nach Maßgabe folgender Aufstellung:
 - **Meldefonds gem. § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG sowie weiße Fonds (inkl. solcher ausländischer Fonds, bei denen der Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge und Substanzgewinne durch die Privatstiftung selbst erfolgt; ist für ausländische Fonds möglich, deren Geschäftsjahr nach dem 04. August 2004 endet.)**

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
in- und 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 **haben keinen steuerlichen Vertreter, der die ausschüttungsgleichen Erträge und Substanzgewinne nachweist und es erfolgt auch kein Selbstnachweis. Die Besteuerungsgrundlage ist pauschal auf Grund von § 42 Abs. 2 InvFG zu ermitteln**

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

Erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt eine tatsächliche Ausschüttung durch die ausländischen Fonds, unterliegen diese Ausschüttungen nicht mehr der Zwischenbesteuerung.

Rz 89a wird geändert (Verweisberichtigung)

89a

(neue RZ gemäß Erlass des BMF vom 12. Jänner 2004, GZ. 06 5004/8-IV/6/03)

(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 **7803 ff**) 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. 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 **25%** Körperschaftsteuer fallen;

Rz 89d wird eingefügt (Klarstellung)

89d

Der Zwischenbesteuerung unterliegen auch die Ersatztatbestände des § 93 Abs. 4 Z 1, 2 und 4 EStG 1988.

Rz 91 wird geändert (Berichtigung)

91

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

Rz 94 wird geändert (Rechtschreibfehler)

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 €, der Erlös beträgt 80.000 €. Auf Grund der Fremdfinanzierung sind insgesamt Aufwandszinsen in Höhe von 10.000 € angefallen, die mangels Ausschüttungserträgen zur Gänze als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Der Gesamtüberschuss von 20.000 € ist mit 10.000 € bei der allgemeinen Veranlagung unter den sonstigen Einkünften zu erklären, während die zweiten 10.000 € 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.

Rz 115 wird geändert (Steuersatzkorrektur)

115

Einkunftsarten	25% KöSt	12,5% KöSt	KöSt befreit
Einkünfte aus Land- und	ja	nein	in- und ausländische *

Forstwirtschaft			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

In Rz 124 lautet das Beispiel (Steuersatzkorrektur):

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 31.12.01; 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 03 (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 03 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 03 mit **25%** zu versteuern;*

*im Fall b) entsteht 03 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 03 mit **25%** zu versteuern;*

*im Fall c) entsteht 03 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 03 mit **25%** versteuert werden.*

Rz 234 wird geändert (Berichtigung)

234

Diese Zuwendungen unterliegen jedoch der Kapitalertragsteuerpflicht.

Rz 235 wird geändert (Berichtigung und AbgÄG 2004)

235

Zuwendungen einer **eigennützigen oder betrieblichen Privatstiftung** von nicht in Geld bestehenden Vermögenswerten in das Betriebsvermögen des **Empfängers** 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 **Empfänger** zudem **grundsätzlich** für die Bewertung (Abschreibungsbasis) maßgebend.

Sind die zugewendeten Vermögenswerte mit negativen Anschaffungskosten behaftet, bleiben die fiktiven Anschaffungskosten weiterhin in voller Höhe steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Für den Buchwertansatz beim Empfänger sind jedoch die fiktiven Anschaffungskosten um die negativen Anschaffungskosten zu vermindern. Die buchmäßige Verminderung der fiktiven Anschaffungskosten um die negativen Anschaffungskosten der Vermögenswerte hat steuerneutral zu erfolgen.

Eine Übertragung von stillen Reserven (§ 12 EStG 1988) auf die zugewendeten Wirtschaftsgüter ist ausgeschlossen, da die Zuwendung beim Empfänger keine Anschaffung darstellt.

Rz 236 wird geändert (AbgÄG 2004)

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 **grundsätzlich** die für die Gewinnermittlung maßgebenden Buchwerte des übernommenen Vermögens. § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 hat für diese Zuwendung keine Geltung.

Sind die zugewendeten betrieblichen Einheiten mit negativen Anschaffungskosten bzw. negativen Buchwerten behaftet, bleiben die fiktiven Anschaffungskosten dennoch in voller Höhe weiterhin Betriebseinnahmen. Für den Buchwertansatz sind jedoch die fiktiven Anschaffungskosten um die negativen Buchwerte/Anschaffungskosten zu vermindern. Die buchmäßige Verminderung der fiktiven Anschaffungskosten um die negativen Anschaffungskosten der Vermögenswerte hat steuerneutral zu erfolgen.

Nur hinsichtlich übernommenen steuerfreien Rücklagen und steuerfreien Beträge 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).

Rz 237 wird geändert (AbgÄG 2004)

237

Erfolgt eine Zuwendung von nicht in Geld bestehenden Vermögenswerten in das Privatvermögen des **Empfängers**, 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 **Empfänger** im Rahmen der Einkunftsermittlung **grundsätzlich** auch für die Bewertung (Abschreibungsbasis) maßgeblich. **Sind die zugewendeten Vermögenswerte mit negativen Anschaffungskosten behaftet, bleiben die fiktiven Anschaffungskosten weiterhin in voller Höhe steuerpflichtig. Für den Wertansatz sind jedoch die fiktiven Anschaffungskosten um die negativen Anschaffungskosten zu vermindern. Die Verminderung der fiktiven Anschaffungskosten um die negativen Anschaffungskosten der Vermögenswerte ist steuerneutral.**

Rz 241 wird unmittelbar nach der Überschrift des Abschnitts 10.2 eingestellt und geändert (Klarstellung)

241

Zuwendungen von Privatstiftungen an Körperschaften sind bei diesen grundsätzlich steuerpflichtig. Sie fallen nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988. Da § 3 EStG 1988 auch auf Körperschaften anzuwenden ist, können Zuwendungen von Privatstiftungen an Körperschaften ertragsteuerbefreit sein, sofern die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 erfüllt sind. Sie sind grundsätzlich kapitalertragsteuerpflichtig,

sofern sie nicht von einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung getätigt werden.

Nach Abschnitt 10.2.1 unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften wird ein Unterabschnitt 10.2.1.1 und eine Rz 241a (Klarstellung) eingefügt

10.2.1.1 Unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften

241a

Zuwendungen jeglicher Privatstiftungen an unbeschränkt steuerpflichtige unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften sind immer im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen und unterliegen nicht der Endbesteuerung. Dabei ist zu unterscheiden:

- **Zuwendungen einer eigen- oder gemischnützigen Privatstiftung lösen Kapitalertragsteuerpflicht aus. Die mit der Kapitalertragsteuer belasteten Zuwendungen sind in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen, die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist auf die Körperschaftsteuer anzurechnen.**
- **Zuwendungen einer begünstigte Zwecke im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 verfolgenden Privatstiftung lösen keine Kapitalertragsteuerpflicht aus. Die Zuwendungen sind in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen.**

Soweit eine Zuwendung bei der empfangenden unbeschränkt steuerpflichtigen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft nach § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 befreit ist, sind auch die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähig. Zur Zuwendung an eine nach § 5 KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft siehe Rz 243.

Nach Rz 241a wird ein Unterabschnitt 10.2.1.2 und eine Rz 241b (Klarstellung) eingefügt

10.2.1.2 Unter § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallende Körperschaften

241b

Bei Zuwendungen an unbeschränkt steuerpflichtige unter § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallende Körperschaften ist zu unterscheiden:

- **Zuwendungen einer eigen- oder gemischnützigen Privatstiftung lösen Kapitalertragsteuerpflicht aus. Sie unterliegen der Abgeltungswirkung des § 97 EStG 1988 (Endbesteuerung), soweit sie Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen. Werden kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendungen in das Betriebsvermögen der unter § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallenden Körperschaft getätigt, kommt die Endbesteuerung nicht zum Tragen. Die mit der Kapitalertragsteuer belasteten Zuwendungen stellen Einkünfte in der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart dar und sind daher in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen, sofern sie nicht nach § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 steuerbefreit sind. Die mit steuerfreien Zuwendung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen bzw. Ausgaben sind nicht abzugsfähig. Die Kapitalertragsteuer wird auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet.**
- **Zuwendungen einer begünstigte Zwecke im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 verfolgenden Privatstiftung lösen keine Kapitalertragsteuerpflicht aus. Ist die Zuwendung dem betrieblichen Bereich der empfangenden Körperschaft zuzuordnen, ist sie im Veranlagungsweg in der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart zu erfassen, sofern nicht § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zur Anwendung kommt. Ist die Zuwendung dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen, ist zu überprüfen, ob es sich um eine einmalige Zuwendung handelt oder nicht. Handelt es sich um eine einmalige Zuwendung, ist diese einmalige Zuwendung nicht steuerbar, da sie unter keine Einkunftsart subsumiert werden kann. Wiederholte Zuwendungen von ein und derselben begünstigte Zwecke im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 verfolgenden Privatstiftung können sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 darstellen.**

In Abschnitt 10.2.2 wird die Überschrift und Rz 242 geändert

10.2.2 Ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften

242

Körperschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, (§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) sind als beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 mit ihren Einkünften nach § 98 EStG 1988 steuerpflichtig.

Die Körperschaftsteuer gilt nach § 24 Abs. 2 KStG 1988 grundsätzlich mit dem Kapitalertragsteuerabzug als abgegolten, wobei die Entlastungsmöglichkeiten der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten sind (siehe Rz 244 ff). Die Abgeltungswirkung tritt aber nur dann 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.

Rz 243 wird geändert (Berichtigung und AbgÄG)

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 eigen- oder gemischnützigen Privatstiftung lösen Kapitalertragsteuerpflicht aus. Erhält die beschränkt steuerpflichtige Körperschaft Zuwendungen, die unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit b oder c EStG 1988 fallen, oder ist die die Zuwendung empfangende Körperschaft eine in § 4 Abs. 4 Z 5 und Z 6 EStG 1988 genannte Institution, sind diese Zuwendungen in unbegrenzter Höhe von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen und daher zur Gänze ertragsteuerbefreit, wenn die jeweils vorgesehene Zweckverwendung gegeben ist. EStR 2000 Rz 1330 bis Rz 1345 sind sinngemäß anzuwenden.**

- **Zuwendungen einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung an eine inländische beschränkt steuerpflichtige 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.

Nach Rz 243 wird ein Unterabschnitt 10.2.4 und eine Rz 243a (Ergänzung) eingefügt

10.2.4 Bewertung von Zuwendungen, die nicht in Geld erfolgen

243a

Auf die Bewertung von Zuwendungen, die nicht in Geld erfolgen, an Körperschaften sind die Rz 235 bis Rz 239 anzuwenden.

Bundesministerium für Finanzen, 2. Jänner 2006