



BMF – VI/6 (VI/6)

16. November 2009

BMF-010200/0011-VI/6/2009

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzämter mit Gebührenagenden
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Stiftungsrichtlinien 2009

Die Stiftungsrichtlinien 2009 (StiftR 2009) 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. Die StiftR 2009 dienen einer einheitlichen Vorgangsweise und treten an die Stelle der Stiftungssteuerrichtlinien 2001 (StiftR 2001). Die gesetzlichen Neuerungen im VAG, BGBl. I Nr. 2005/93 ab 12.08.2005, im Budgetbegleitgesetz 2007, im Abgabensicherungsgesetz 2007, im Schenkungsmeldegesetz 2008 und im Budgetbegleitgesetz 2009 haben es notwendig gemacht, eine grundlegende Überarbeitung der Stiftungsrichtlinien vorzunehmen. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und Klarheit werden die Stiftungsrichtlinien neu verlautbart. 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 2009 sind grundsätzlich ab der Veranlagung 2009 anzuwenden, soweit sich aus gesetzlichen Inkrafttretensbestimmungen nicht etwas anderes ergibt. Bei

abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2008) sind die StiftR 2009 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen und Verordnungen Gültigkeit haben oder die StiftR 2001 günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind - sofern sie den StiftR 2009 nicht widersprechen - weiterhin zu beachten.

Die StiftR 2009 sind als Zusammenfassung des für Stiftungen zu beachtenden Abgabenrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen.

Bundesministerium für Finanzen, 16. November 2009

Teil 1: Körperschaftsteuerrecht der Stiftungen

1. Allgemeine Bestimmungen

1.1 Rechtsgrundlagen für inländische Stiftungen

1

Die Österreichische Rechtsordnung kennt Stiftungen des öffentlichen Rechts und des Privatrechts.

Stiftungen des öffentlichen Rechts sind jene Stiftungen, denen dieser Status vom jeweiligen Gesetzgeber verliehen wurde. Sie sind Körperschaften öffentlichen Rechts und als solche beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 KStG 1988 (siehe KStR 2001 Rz 34 ff). Stiftungen öffentlichen Rechts sind zB Stiftungen nach dem

- Bundesgesetz über den Österreichischen Rundfunk, BGBl. Nr. 379/1984 idF BGBl. Nr. 83/2001
- Codex Iuris Canonici.

Als Stiftungen des Privatrechts können im Bundesgebiet errichtet werden Stiftungen nach

- dem Privatstiftungsgesetz (PSG), BGBl. Nr. 694/1993
- dem Sparkassengesetz (SpG) in Verbindung mit PSG, BGBl. Nr. 64/1975
- dem Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) in Verbindung mit dem PSG, BGBl. I Nr. 93/2005
- dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz, BGBl. Nr. 11/1975
- 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, Gliederungszahl 4700-0, 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.

2

Der Sitz aller österreichischen Stiftungen muss im Bundesgebiet liegen. Allen Stiftungen des privaten Rechts ist Vermögen zu widmen, 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 140 bis Rz 182).

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 Gemischtnützige 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 152 bis Rz 162)

9

- Arbeitnehmerförderungsstiftung

gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 (Rz 163 bis Rz 172), diese sind zu unterteilen in:

- Steuerfreie Unterstützungskassenstiftungen
Sie sind beschränkt steuerpflichtig gemäß § 5 Z 7 KStG 1988 iVm § 6 Abs. 4 KStG 1988, sofern die dort angeführten Leistungsgrenzen eingehalten werden (Rz 163 bis Rz 171).
- Steuerpflichtige Unterstützungskassenstiftungen
Diese liegen vor, wenn die für die Steuerbefreiung erforderlichen Leistungsgrenzen überschritten werden (Rz 172).

10

- Belegschaftsbeteiligungsstiftungen

gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 in Verbindung mit § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988
(Rz 173 bis Rz 182).

1.2.1.5 Sparkassenstiftungen

11

Sparkassenstiftungen sind Privatstiftungen, die gemäß § 27a SpG aus der formwechselnden Umwandlung von anteilsverwaltenden Sparkassen entstehen. Sie sind keine betrieblichen Privatstiftungen, sondern als eigennützige Privatstiftungen nach Maßgabe des § 13 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig.

1.2.1.6 Versicherungsvereinsstiftungen

12

Versicherungsvereinsstiftungen sind Privatstiftungen, die gemäß § 61e VAG aus der formwechselnden Umwandlung von anteilsverwaltenden Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit entstehen. Sie sind keine betrieblichen Privatstiftungen, sondern als eigennützige Privatstiftungen nach Maßgabe des § 13 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig.

1.2.2 Andere Stiftungen

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

13

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 weitgehend 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 Stiftungen, die nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz errichtet wurden, besteht nach § 38 PSG die Möglichkeit der Umwandlung in eine Privatstiftung.

1.2.2.2 Stiftungen nach dem Codex Iuris Canonici

14

Diese Stiftungen werden von der dafür zuständigen kirchlichen Rechtsetzungsautorität errichtet und dem Kultusamt des Bundesministeriums für Unterricht, Kunst 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"

15

Mit Bundesgesetz vom 31. Juli 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

16

Dabei handelt es sich um Stiftungen, die nicht auf Grund einer inländischen Norm errichtet wurden, und deren Sitz daher im Ausland ist. Sie gelten als Körperschaften, sofern sie inländischen juristischen Personen vergleichbar sind. Ist auch deren Geschäftsleitung im Ausland, sind sie 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, zur Vergleichbarkeit siehe Rz 20.

1.3 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

1.3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

17

Unter die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht fallen

- inländische Stiftungen des privaten Rechts (da Sitz im Inland);
- 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

18

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 113 ff
- inländische Stiftungen des öffentlichen Rechts; siehe KStR 2001 Rz 112 ff
- 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.

1.4 Gegenüberstellung der zivilrechtlichen Grundlagen von Stiftungen des Privatrechts in Österreich:

19

	Privatstiftungen (PSG)	Landesstiftungen	BStFG
Rechtspersönlichkeit der Stiftung	Ja	Ja	Ja
Stiftungszweck	Jeder vom Stifter bestimmte Zweck, sofern gesetzlich erlaubt	Primär Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke iSd landesrechtlichen Bestimmungen	Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke iSd BStFG
Verbotene Tätigkeiten	Ausübung gewerbsmäßiger Tätigkeiten, die über bloße Nebentätigkeiten hinausgehen; Übernahme der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft; Übernahme der Funktion eines persönlich haftenden Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft		
Art des Vermögens	Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter)	Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter)	Verselbständigtes, eigentümerloses Vermögen (keine Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter)
Gründung durch privatrechtlichen Widmungsakt	Ja	Ja	Ja
Eintragung Stiftung in Firmenbuch/Register	Firmenbuch	Register	Register
Entstehung der Stiftung	Eintragung ins Firmenbuch	Behördliche Entscheidung, dass Stiftungserrichtung zulässig	Behördliche Entscheidung, dass Stiftungserrichtung zulässig
Eigennützigkeit möglich	Ja	Nein	Nein
Familienstiftung möglich	Ja	Ja	Ja
Errichtung auf unbeschränkte Dauer	Nein, max. 100 Jahre (mit Verlängerungs- möglichkeit auf weitere 100 Jahre)	Ja	Ja
Mindeststiftungs- vermögen	70.000 Euro	Keines	Keines

Kontrolle	Jährliche Prüfung durch Wirtschaftsprüfer	Aufsicht der Stiftungsbehörde	Staatliche Aufsicht
Rechnungswesen	Nach UGB	Rechnungsabschluss	Rechnungsabschluss
Stifter kann sich selbst als Zuwendungs-empfänger einsetzen	Ja	Nein	Nein
Verbrauch des Stiftungsvermögens möglich	Ja	Nein	Nein
Detaillierte Vorgaben über Organisation der Stiftung	Ja	Nein	Nein
Führung der Stiftung	Dreiköpfiger Stiftungsvorstand	Ein Stiftungskurator (Tirol: 3-köpfiger Stiftungsvorstand)	Ein Stiftungskurator
Besteht nach Gründung der Stiftung Möglichkeit der Einflussnahme des Stifters auf die Stiftung?	Ja	Ja	Ja
Widerruf der Stiftung durch den Stifter möglich?	Ja	Nein	Nein

2. Die Privatstiftung als Steuersubjekt (§ 1 KStG 1988)

2.1 Allgemeines

20

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.

21

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 Zuwendungsempfänger 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.

Bei ausländischen Stiftungen ist zu überprüfen, ob die Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung gegeben ist (Typenvergleich) und das Trennungsprinzip zum Tragen kommt.

Die Zurechnung des Vermögens sowie der Einkünfte erfolgt grundsätzlich nach allgemeinem Steuerrecht. Die praktischen Erfahrungen mit ausländischen "vermögensverwaltenden Stiftungen" können Anlass zur Vermutung geben, dass die Zurechnung des Vermögens weiterhin zum Stifter oder zu den Zuwendungsempfängern und nicht zur Stiftung erfolgt. Daher hat jedenfalls eine einzelfallbezogene Überprüfung zu erfolgen.

2.2 Beginn der persönlichen Steuerpflicht

22

Mit der Errichtung der Stiftungserklärung, die formell und materiell den Mindestanforderungen 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 13.09.2001, 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 zustande gekommene 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

23

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

24

Als Körperschaftsteuersubjekt hat die eigen- oder gemischtnützige 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 UGB sinngemäß anzuwenden sind, wäre grundsätzlich § 7 Abs. 3 KStG 1988 (alle Einkünfte sind den Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen) 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 nichtselbständiger Arbeit) abzüglich der Sonderausgaben gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988.

3.1.2 Offenlegungspflicht

3.1.2.1 Allgemeines

25

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.

26

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.

27

Ein anlässlich der Stiftungserrichtung vom FA versendeter Fragebogen, mit dem unter anderem die Offenlegung einer auf Stifterseite etwa bestehenden Treuhandchaft 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.

28

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. Zur Offenlegung iZm dem Stiftungseingangssteuergesetz siehe unten Rz 329.

3.1.2.2 Wechsel in der Stiftungseigenschaft

29

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 gemischtnützigen 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 gemischtnützigen Privatstiftung im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 anzunehmen ist.

3.1.2.2.1 Stiftungserrichtung

30

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

Treuhandenschaft nicht offen gelegt bzw. die Vorlage der Erstfassung der Stiftungszusatzurkunde verweigert, kann die Behörde die Stiftungsurkunde zwar im Wege der Amtshilfe vom Firmenbuchgericht anfordern, die Sonderregelungen des § 13 KStG 1988 stehen aber 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.

3.1.2.2.2 Änderung der Verhältnisse

31

Wird bei einer unter § 13 KStG 1988 fallenden eigennützigen oder gemischtnützigen 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 10.05.02 um Vorlage der im Vorjahr geänderten Stiftungszusatzurkunde. Die Privatstiftung legt erst 15.01.03 (außerhalb der Nachfrist) 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 Einlagetatbestand mit jenen Wirtschaftsgütern, die sie bisher im Privatvermögen gehalten hat. 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 Entnahmetatbestand.

32

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.

3.2 Einkünfte und Einkunftsermittlung

3.2.1 Allgemeines

33

Eigennützige und gemischnützige 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 35 bis Rz 38 bzw. Rz 45 bis Rz 47) oder steuerbefreit (siehe Rz 39 bis Rz 44) sein.

34

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 ff).

3.2.2 Einkünfte der Privatstiftung

3.2.2.1 Betriebliche Einkunftsarten der Privatstiftung

Bei der Privatstiftung können anfallen:

35

- 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.

36

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

37

- 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

38

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

39

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

40

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

Zuwendungen von Stiftungen (gleichgültig ob von Privatstiftungen oder anderen Stiftungen) fallen nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung. Zur Behandlung bei der empfangenden Privatstiftung siehe Rz 56.

41

Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 sowie ausländische Beteiligungserträge, die von einer inländischen Stelle ausgezahlt werden, sind, wenn sie einer eigennützigen, nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Privatstiftung zugehen, gemäß § 94 Z 11 EStG 1988 von der Kapitalertragsteuer befreit.

3.2.3.3 Ausländische Beteiligungserträge

3.2.3.3.1 Rechtslage bis zum BBG 2009

42

Für Zuflüsse von ausländischen Beteiligungserträgen bis zum 17.06.2009 (Inkrafttreten des BBG 2009) gilt:

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.

3.2.3.3.2 Rechtslage ab dem BBG 2009

43

Für Zuflüsse von ausländischen Beteiligungserträgen ab dem 18.06.2009 (Inkrafttreten des BBG 2009) gilt:

Die eigennützige, nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Privatstiftung ist nach § 13 Abs. 2 KStG 1988 mit ausländischen EU/EWR Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 sowie mit Beteiligungserträgen aus internationalen Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 iVm Abs. 2 KStG 1988 befreit. Ungeachtet dessen, dass die Privatstiftung in der Regel keine § 7 Abs. 3 KStG 1988 Körperschaft ist, ist die Definition des Begriffes internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden (siehe KStR 2001 Rz 551 ff).

Zuwendungen ausländischer Stiftungen bzw. vergleichbarer Vermögensmassen gelten nicht als ausländische Beteiligungserträge.

Die Befreiung für ausländische Beteiligungserträge wirkt gemäß § 13 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 10 Abs. 1 KStG 1988 unabhängig vom Beteiligungsausmaß, von der

Behaltdauer und vom Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung, sofern die Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft besteht, die

- eine EU-Gesellschaft laut Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz darstellt, bzw.
- einer unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar ist und nach dem Recht eines Staates des europäischen Wirtschaftsraumes errichtet ist, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (das ist derzeit nur Norwegen).

44

Beteiligungserträge von anderen ausländischen Körperschaften (vor allem Drittstaaten), die mit inländischen § 7 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaften vergleichbar sind, sind nur dann befreit, wenn die Privatstiftung in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von zumindest einem Jahr zu mindestens einem Zehntel beteiligt ist.

Liegt keine internationale Schachtelbeteiligung vor, sind die Ausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen unbeschränkt steuerpflichtig.

45

Hält die Privatstiftung eine internationale Schachtelbeteiligung, geht die Beteiligungsertragsbefreiung verloren, wenn Verdachtsfälle im Sinne des § 10 Abs. 4 KStG 1988 vorliegen (siehe KStR 2001 Rz 584 ff) und zwar ohne Unterscheidung, nach welchem Recht die die Beteiligungserträge ausschüttende ausländische Gesellschaft errichtet wurde.

Beispiel:

Die Privatstiftung hält seit 5 Jahren eine 40 Prozent-Beteiligung an einer maltesischen Kapitalgesellschaft, die ausschließlich Lizenzen vergibt. Diese Kapitalgesellschaft ist auf Malta ertragsteuerbefreit. Ausschüttungen an die Privatstiftung unterliegen nicht der Beteiligungsertragsbefreiung.

46

Hält die Privatstiftung eine Beteiligung an einer EU- oder EWR-Gesellschaft (siehe Rz 43), die geringer ist als 10 Prozent (Portfoliobeteiligung), geht die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 verloren, wenn die ausländische Gesellschaft

- tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegt, oder

- einer zwar vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt, diese aber um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger ist als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 1 KStG 1988, oder
- entweder zur Gänze persönlich oder sachlich steuerbefreit ist, wobei eine Befreiung für Beteiligungsveräußerungen und/oder für Beteiligungserträge unschädlich ist.

Beispiel:

Die Privatstiftung hält seit 5 Jahren eine 1 Prozent-Beteiligung an einer in einem EU-Staat ansässigen operativ tätigen Gesellschaft. Der Körperschaftsteuersatz in diesem EU-Staat beträgt 12 Prozent. Da der Körperschaftsteuersatz um 13 Prozentpunkte niedriger ist als der österreichische, unterliegen Ausschüttungen an die Privatstiftung nicht der Beteiligungsertragsbefreiung.

47

Sind die Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 4 oder 5 KStG 1988 steuerpflichtig, ist auf Antrag die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer auf jene inländische Steuer anzurechnen, die auf die ausländischen Beteiligungserträge entfällt.

3.2.4 Einkünfteermittlung

3.2.4.1 Allgemeines

48

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

49

Abgabenrechtlich sind die Einkunftsermittlungsvorschriften des EStG 1988 und KStG 1988 anzuwenden. Da die Privatstiftung nicht Unternehmer kraft Rechtsform gemäß § 2 UGB und daher nicht nach unternehmensrechtlichen, 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.

50

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

51

Für die betrieblichen Einkunftsarten ist gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 der Gewinn zu ermitteln. Auf Grund der Rechnungslegungspflicht nach § 18 PSG in Verbindung mit § 124 BAO hat immer ein Betriebsvermögensvergleich stattzufinden. Aus § 13 Abs. 1 KStG 1988 ist abzuleiten, dass Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger 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.

52

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

53

Beteiligt sich eine Privatstiftung am Unternehmen eines Steuerpflichtigen, der nicht nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegt und Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht, als Kommanditistin oder als atypisch stille Gesellschafterin, 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 Gewinnfeststellung auf § 5 EStG 1988-Grundsätze adaptiert werden.

54

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. Eine Umrechnung auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 hat für die Privatstiftung im Feststellungsverfahren zu erfolgen.

3.2.4.3 Ermittlung der außerbetrieblichen Einkünfte

55

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).

56

Zuwendungen (siehe unten Rz 216, Rz 260) von eigennützigen oder gemischtnützigen Privatstiftungen sowie ausländischen Stiftungen und Vermögensmassen, die einer Privatstiftung vergleichbar sind, fallen bei der empfangenden Privatstiftung weder unter die Beteiligungsertragsbefreiung noch in die Zwischenbesteuerung, sondern stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d bzw. § 37 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 dar, sofern sie nicht einer betrieblichen Einkunftsart zuzurechnen sind bzw. Substanzauszahlungen darstellen.

Zuwendungen von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienenden Körperschaften sind bei der empfangenden eigennützigen oder gemischtnützigen Privatstiftung, sofern sie ins Privatvermögen einmalig erfolgen, nicht steuerbar, andernfalls unter Umständen als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig.

Zu den Substanzauszahlungen siehe unten Rz 267 ff.

57

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sind inländische und nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 KStG 1988 bestimmte ausländische Beteiligungserträge (siehe Rz 40 bis Rz 44) sowie bestimmte, in § 13 Abs. 3 KStG 1988 taxativ aufgezählte in- und ausländische Kapitalerträge (siehe Rz 91 bis Rz 98) und bei den sonstigen Einkünften die Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen (siehe Rz 102 ff) auszuschneiden.

3.2.4.4 Behandlung der Stifterzuwendungen bei der Privatstiftung

3.2.4.4.1 Allgemeines

58

Der Privatstiftung ist Vermögen zu widmen, durch dessen Nutzen, Verwalten und Verwerten sie einem vom Stifter bestimmten Zweck zu dienen hat. Die Übertragung von Vermögen

durch den/die Stifter erfolgt entweder bei Stiftungserrichtung selbst oder später in Form einer Nachstiftung. Bei Stiftungserrichtung liegt ein einseitiger, nicht der Annahme bedürftiger Rechtsakt vor, eine Nachstiftung stellt eine Schenkung im zivilrechtlichen Sinn dar und muss durch den Stiftungsvorstand angenommen werden. In allen Fällen liegt jedenfalls 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 selbständigen 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 Vorliegen 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). Die Regelungen für die gemischte Schenkung sind zu beachten.

59

Ist eine eigennützige Privatstiftung Stifterin einer anderen Privatstiftung, gilt Rz 58 lediglich für Zuwendungen, die gemäß § 27 Abs. 1 Z 8 lit. f und g EStG 1988 als Substanzauszahlungen zu werten sind. Alle anderen Zuwendungen stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 dar.

60

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 (zB Pensionsanswartschaften) 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

61

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:

62

- Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gestiftet, kommt es bei der Privatstiftung gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 zur Buchwertfortführung (siehe Rz 195 bis Rz 198). 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.

63

- 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 194).

64

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

65

- 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.

66

- 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.

67

- Hat der Stifter das gestiftete Wirtschaftsgut nicht zur Einkunftserzielung genutzt, hat die Privatstiftung bei nunmehriger Verwendung für außerbetriebliche Einkunftsarten jene Werte anzusetzen, die beim Stifter maßgeblich wären, hätte er mit der Erzielung von Einkünften im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung begonnen (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988; siehe Rz 304).

68

- Gestiftete Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 sind mit den Anschaffungskosten anzusetzen, es sei denn, der Teilwert ist im Stiftungszeitpunkt niedriger. § 124b Z 57 EStG 1988 (Aufwertungsmöglichkeit, siehe Rz 103) 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.

69

- Wird ein gestiftetes Mietwohngrundstück von der Privatstiftung weiter zur Erzielung von Mieteinkünften genutzt, kommt es gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 zur Wertfortführung. Die Werte sowie alle Sonderabsetzungen (§ 28 EStG 1988) sind bei der Privatstiftung fortzuführen. Ist das Mietwohngrundstück im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung mit einem Fruchtgenussrecht belastet, erlangt das Grundstück nicht den Charakter von reinem Grund und Boden.

3.2.4.5 Abzugsfähige bzw. nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

70

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

71

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

72

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.

73

Spenden sind nur im Rahmen des § 4a EStG 1988 abzugsfähig.

74

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

75

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. Je nach Festlegung in der Stiftungsurkunde bzw. Stiftungszusatzurkunde können Zuwendungen nicht nur aus den erwirtschafteten Früchten des gestifteten Vermögens, sondern auch aus dem gestifteten Vermögen der Privatstiftung stammen.

3.2.5.2 Zuwendungen der Privatstiftung

76

Zur Definition und Beurteilung beim Empfänger siehe Rz 213 ff und Rz 233 ff.

77

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. Der mit der Zuwendung (Substanzauszahlung) verbundene Buchabgang bei der Privatstiftung ist steuerneutral. Der Begriff der Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs. 12 EStG 1988) hat im Zusammenhang mit Zuwendungen der Privatstiftung keine Bedeutung. Als Pendant zur Einlagenrückzahlung wurde der Begriff der Substanzauszahlung geschaffen (siehe Rz 264 ff).

78

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

79

- Wird von der Privatstiftung 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 253 sowie Rz 264 ff.

80

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

81

- 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 Einkunftserzielung, 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 Einkommensverwendungsstatbestand, 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.

82

- 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).

83

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.

84

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

85

Bei der unterpreisigen Veräußerung von nicht der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienendem 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 steuerverfanges Wirtschaftsgut handelt (zB unterpreisiger Verkauf einer Liegenschaft oder einer Beteiligung).

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 Prozent). In Höhe der restlichen 1.000 liegt eine Zuwendung an den Begünstigten vor.

Beispiel 2:

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 diese Liegenschaft im Jahr 5 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 1 eine Beteiligung von 20 Prozent 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 den 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 zu unterwerfen oder zu übertragen (siehe Rz 102 ff).

86

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

87

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 231).

3.2.5.3 Sonderausgaben

88

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 § 16 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 2002 Rz 561 ff;
- Spenden;
- Betriebliche Verluste aus Vorjahren; siehe EStR 2000 Rz 4501 ff.

3.3 Zwischenbesteuerung bestimmter Einkünfte

89

§ 13 Abs. 3 KStG 1988 nimmt bestimmte taxativ aufgezählte Erträge bzw. Einkünfte von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung aus und unterwirft sie einer gesonderten Körperschaftsteuer in Höhe von 12,5 Prozent. 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 109 ff), der Privatstiftung auf Grund von bestimmten Zuwendungen gutzuschreiben (siehe Rz 124 ff). Die Zwischenbesteuerung ist daher auch getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung zu erheben (Schedulenbesteuerung).

3.3.1 Umfang der Zwischenbesteuerung

90

Der Zwischenbesteuerung mit dem Körperschaftsteuersatz von 12,5 Prozent 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.

91

- 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;

92

- 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 ("public placement", siehe EStR 2000 Rz 7803 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 Prozent-Verzinsung des Nominalbetrages von der Einkommensteuer (Kapitalertragsteuer) zur Gänze befreit sind, unterliegen bei der Privatstiftung in voller Höhe der Zwischenbesteuerung;

93

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

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
inländische Aktien	Dividenden	frei
ausländische Aktien*)	Dividenden	frei/25%*)

	20% Substanzgewinne	12,5%
	80% Substanzgewinne	frei
Bankguthaben	Zinsen	12,5%
Forderungswertpapiere	Zinsen	12,5%
	Substanzgewinne	frei

*) nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 10 KStG 1988 siehe Rz 42 ff.

94

- aus Anteilscheinen an ausländischen Investmentfonds (Wertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 5 EStG 1988) nach Maßgabe folgender Aufstellung:
 - Meldefonds gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 InvFG 1993 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 4. August 2004 endet.)

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
inländische Aktien	Dividenden	frei
ausländische Aktien*)	Dividenden	Frei/25%*)
	20% Substanzgewinne	12,5%
	80% Substanzgewinne	frei
Bankguthaben	Zinsen	12,5%
Forderungswertpapiere	Zinsen	12,5%
	Substanzgewinne	frei

*) nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 10 KStG 1988, siehe Rz 42 ff

- 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 1993 zu ermitteln

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

95

- (tatsächlich ausgeschüttete und ausschüttungsgleiche Erträge) aus Anteilscheinen an in- und ausländischen Immobilien-Investmentfonds, sofern sie dem "public placement" (siehe EStR 2000 Rz 7803) unterliegen. Sofern der nicht unter das "public placement" fallende 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" der Zwischensteuer von 12,5 Prozent. Das Erfordernis des "public placements" bedeutet, dass Kapitalerträge aus von Privatstiftungen errichteten Spezialfonds im Sinne des § 1 Abs. 3 Immobilien-Investmentfondsgesetz grundsätzlich unter die 25-prozentige Körperschaftsteuer fallen;

96

- aus Anteilscheinen an Fonds, die Anteilscheine an anderen Fonds halten, wobei mehrfach durchgeleitete inländische Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 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;

97

- 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.

98

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

99

Der Zwischenbesteuerung unterliegen (im Sinne des Zwecks dieser Einrichtung als Vorwegfassung künftiger Zuwendungen) die Kapitalerträge in voller Höhe, dh. ohne Werbungskostenabzug (zB hinsichtlich von Zinsen für fremdfinanzierte Wertpapiere). Gemäß § 94 Z 11 EStG 1988 sind diese Erträge bei der eigen- und gemischtnützigen Privatstiftung von der Kapitalertragsteuer befreit.

100

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 (zB 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.

101

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 Prozent 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 Prozent, daher kann die gesamte in Italien einbehaltene Steuer angerechnet werden. Wären in Italien abkommenskonform 20 Prozent 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

102

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 Prozent beteiligt ist oder sie selbst bzw. bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Veräußerungszeitpunkt zu mindestens 1 Prozent 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 1. Jänner 2001 geschlossen wurde, der Kaufpreis jedoch nach dem 31. Dezember 2000 geflossen ist oder fließt, sind auf Grund von § 13 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 797/1996 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. Nr. 797/1996.

103

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 aufwerten, 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 Prozent beteiligt war. Ausgeschlossen von der Aufwertungsmöglichkeit sind Beteiligungen, die umgründungsbedingt für zehn Jahre nach Ablauf des Umgründungsstichtages als Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 gelten.

104

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 Prozent, 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.

105

Wird eine Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 der Privatstiftung zugewendet und veräußert die Privatstiftung die Beteiligung innerhalb von drei Jahren, ermäßigt sich die Zwischensteuer auf Antrag (§ 31 Abs. 4 EStG 1988).

Beispiel:

Der Stifter A wendet der Privatstiftung seinen 100 Prozent-Anteil an der B-GmbH im Jahr 00 zu, ursprüngliche Anschaffungskosten 100, gemeiner Wert im Zuwendungszeitpunkt 500; Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer ist der gemeine Wert von 500 im Zuwendungszeitpunkt. Im Jahr 02 veräußert die Privatstiftung den 100 Prozent-Anteil um 1000. Der 12,5 Prozent-Steuer unterliegen 900. Auf Antrag können 10 auf die Zwischensteuer angerechnet werden (Anrechnung

2,5 Prozent von 400, das ist die Differenz zwischen Anschaffungskosten 100 und gemeinem Wert im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung 500; die Anschaffungskosten unterliegen nicht der Doppelbelastung), sofern die stillen Reserven aus der Veräußerung der Zwischensteuer unterworfen und nicht übertragen werden.

3.3.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung

106

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

107

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.

108

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

109

Tätigt die Privatstiftung im selben Veranlagungsjahr, in dem sie zwischensteuerpflichtige Einkünfte bezieht, Zuwendungen,

- die keine Substanzauszahlungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 darstellen,
- von denen sie Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt hat, und
- von denen die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vom Zuwendungsempfänger auf Grund von § 240 Abs. 3 BAO bzw. auf Grund eines DBA zurückgefordert 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. Im selben Jahr wendet sie 500 zu und führt davon 25 Prozent KESt ab. Es liegt keine Substanzauszahlung vor. Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung ist 1.500. In Höhe des Zuwendungsbetrages von 500 unterbleibt die Zwischenbesteuerung.

110

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 für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Zuwendungsempfängers zuständigen Finanzamt bzw. dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (§ 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

111

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 Prozent 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.

112

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.

113

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.

114

Erzielt die Privatstiftung neben den Einkünften aus Beteiligungsveräußerung noch zwischensteuerpflichtige Kapitalerträge, sind die im selben Veranlagungsjahr getätigten, kapitalertragsteuerpflichtigen 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 Prozent übertragen werden,*
- *zur Gänze oder teilweise auf einen steuerfreien Betrag übertragen werden,*
- *der Zwischenbesteuerung unterworfen werden.*

115

Die Zwölfmonatsfrist ist gewahrt, wenn der Anschaffungszeitpunkt der Ersatzanteile oder des letzten für das Erreichen der mehr als 10-prozentigen Beteiligung notwendigen 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.

116

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

3.3.4.2 Ersatzanschaffung

117

Ein Beteiligungserwerb von mehr als 10 Prozent liegt vor, wenn die Privatstiftung eine entsprechende Beteiligung im Kalenderjahr der Realisierung der stillen Reserven entgeltlich erwirbt oder zusätzlich zu einer schon bestehenden Beteiligung neue Anteile an dieser Körperschaft im genannten Mindestausmaß erwirbt. Die Gewährung eines Zuschusses an eine bereits existente Tochtergesellschaft oder Enkelgesellschaft der Privatstiftung erhöht lediglich die Anschaffungskosten dieser Gesellschaft, stellt allerdings keine Anteilsanschaffung, wie in § 13 Abs. 4 KStG 1988 gefordert, dar. Dagegen ist ein im Zuge

einer Kapitalerhöhung geleistetes Agio (siehe KStR 2001 Rz 673) als Anteilsanschaffung zu qualifizieren.

Beispiel:

Die Privatstiftung A gründet am 06.06.03 die Z-AG als Alleingesellschafterin. Am 22.04.04 veräußert A eine Tochterbeteiligung und deckt dabei stille Reserven in Höhe von 10.000.000 auf, die ihr am 31.05.04 zufließen. Im Jahr 04 gewährt sie der Z-AG Zuschüsse in einer Gesamthöhe von 7.000.000.

Am 11.04.05 wird eine Kapitalerhöhung in Höhe von 160.000 beschlossen.

Datum	Stille Reserven aus Veräußerung	Gründung u. Kapitalerhöhung Z-AG	Zuschuss an Z-AG
06.06.03		70.000	
22.04.04	10.000.000		
28.02.04			3.500.000
15.11.04			3.500.000
11.04.05		160.000	

Da die Gründung im Kalenderjahr 03 erfolgt ist und im Kalenderjahr 04 ausschließlich Zuschüsse gegeben wurden, die zwar die Anschaffungskosten der Anteile an der Z-AG von 70.000 auf 7.070.000 erhöhen, aber keinen Anschaffungsvorgang im Sinne des § 13 Abs. 4 KStG 1988 darstellen, können die realisierten stillen Reserven weder auf die im Zuge der Gründung geleistete Einlage noch auf die Zuschüsse an die Z-AG übertragen werden. Es besteht allerdings die Möglichkeit, einen steuerfreien Betrag zu bilden. Dieser kann im Jahr 05 im Ausmaß von 160.000 auf die Kapitalerhöhung übertragen werden. Die übrigen 9.840.000 unterliegen der Zwischenbesteuerung.

118

Durch das AbgSiG 2007 wurde die Übertragungsmöglichkeit stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerungen eingeschränkt auf fremdbezogene Erwerbe bzw. den Erwerb neuer Gesellschaftsanteile. Bei Anschaffungen "von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20 Prozent beteiligt ist", ist die Übertragungsmöglichkeit ausgeschlossen. Der Ausschluss bezieht sich nur auf die Anschaffung "bestehender Anteile". Gründet daher zB eine Privatstiftung eine neue GmbH oder führt sie an einer bestehenden Tochter-GmbH eine Kapitalerhöhung durch, werden nicht bestehende Anteile angeschafft, sodass die Übertragung weiterhin möglich bleibt (siehe auch unten Rz 120).

In die 20 Prozent-Mindestbeteiligungsquote sind auch Stifter sowie Begünstigte einzubeziehen, sodass der gesamte Nahebereich der Privatstiftung abgedeckt ist. Der

Ausschluss greift daher auch dann, wenn Privatstiftung, Stifter und Begünstigte die 20 Prozent-Schwelle nur gemeinsam erreichen (überschreiten), wobei auch mittelbare Beteiligungsverhältnisse zu berücksichtigen sind. Anzuwenden ist diese Ausschlussbestimmung auf Anschaffungen nach dem 31.12.2007.

Beispiel:

a) Der Stifter A (natürliche Person) hält 15 Prozent an der ungarischen X-Kft. Die von ihm errichtete Privatstiftung B (B-PS) hält 100 Prozent an der Z-GmbH und 100 Prozent an der Holding-GmbH, die wiederum ihrerseits 10 Prozent an der ungarischen X-Kft hält. Im Jahr 08 veräußert die B-PS die 100 Prozent-Beteiligung an der Z-GmbH und lukriert stille Reserven in Höhe von 1.000. Im selben Jahr kauft die B-PS vom Stifter die 15 Prozent und die 10 Prozent von ihrer Holding-GmbH.

Auf die von der Holding-GmbH erworbene 10 Prozent-Beteiligung ist eine Übertragung der stillen Reserven nicht möglich, da die Holding-GmbH eine 100-prozentige Tochtergesellschaft der Privatstiftung ist.

b) Der Stifter A (natürliche Person) hält 0,9 Prozent an der ungarischen X-Kft. Die von ihm errichtete Privatstiftung B (B-PS) hält 100 Prozent an der Z-GmbH. Im Jahr 08 veräußert die B-PS die 100 Prozent-Beteiligung an der Z-GmbH und lukriert stille Reserven in Höhe von 1.000. Im selben Jahr kauft die B-PS von einem fremden Dritten 10 Prozent Anteile an der ungarischen X-Kft sowie die 0,9 Prozent vom Stifter um 1.000. Da die für den Ausschluss maßgebliche Verflechtung von mindestens 20 Prozent nicht erreicht ist, können die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden.

119

Sollte Surrogatkapital (Partizipationskapital oder Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) erworben werden, muss der Erwerb im Ausmaß von mehr als 10 Prozent auf den rechnerischen 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.

120

Als Beteiligungserwerb gilt auch

- ein Anteilserwerb von mehr als 10 Prozent 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 Prozent erreicht wird oder
 - das bestehende Beteiligungsausmaß um mehr als 10 Prozent erhöht wird, oder
 - bei einer schon bestehenden mehr als 10-prozentigen Beteiligung nur vom Bezugsrecht Gebrauch gemacht wird und eine verhältnismäßige Kapitalerhöhung,

bezogen auf das Grund- oder Stammkapital vor der Kapitalerhöhung, um mehr als 10 Prozent 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 Prozent 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.

121

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

122

Die Übertragung der stillen Reserven vermindert die Anschaffungskosten der neu erworbenen 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.*

123

Im Falle der fristgerechten Anschaffung einer mehr als 10-prozentigen Beteiligung ist die Übertragung stiller 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 Prozent 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 €. Die Privatstiftung nimmt bei der ihr zu 100 Prozent gehörenden Tochter-GmbH (Nennkapital 35.000 €) eine ordentliche Kapitalerhöhung von 3.600 € vor und leistet – um die gesamten aufgedeckten stillen Reserven übertragen zu können – im Rahmen der Kapitalerhöhung einen freiwilligen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 6.400 €, der auf ungebundene Kapitalrücklage eingestellt wird. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der neuen Beteiligung betragen diesfalls Null.

3.3.5 Gutschrift der Zwischensteuer

124

Tätigt die Privatstiftung in einem Veranlagungsjahr Zuwendungen, die nicht Substanzauszahlungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 darstellen und höher sind als die im selben Jahr erzielten zwischensteuerpflichtigen Einkünfte, und hat sie für diese Zuwendungen Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt, die auch nicht vom Zuwendungsempfänger auf Grund von § 240 Abs. 3 BAO bzw. 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 kapitalertragsteuerpflichtigen 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, die keine Substanzauszahlung darstellt, und von der sie Kapitalertragsteuer abgeführt hat. Bemessungsgrundlage für die gutzuschreibende 12,5-prozentige Körperschaftsteuer aus veranlagten Vorjahren ist 500.

125

Der gutschriftsfähige Betrag beträgt 12,5 Prozent 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 Prozent 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.

126

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

3.3.6 Evidenzkonto der Zwischensteuerbeträge**127**

Das Evidenzkonto sollte folgender Maßen gegliedert sein:

Jahr	Einkünfte (§ 13 Abs. 3 KStG 1988)	Zuwendungen (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988)	Bemessungs- grundlage	KöSt (§ 22 Abs. 2 KStG 1988) 12,5%	Gutschrift (§ 24 Abs. 5 KStG 1988) 12,5%	vortragsfähige Summe
------	---	---	--------------------------	---	---	-------------------------

Das Evidenzkonto ist der jeweiligen Körperschaftsteuererklärung in Kopie beizulegen.

3.4 Übersicht über die steuerbaren Einkünfte**128**

Einkunftsarten	25% KSt	12,5% KSt	0% KSt
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	ja	nein	in- und ausländische*) Beteiligungserträge
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	ja	nein	in- und ausländische*) Beteiligungserträge
Einkünfte aus	ja	nein	in- und ausländische*)

Gewerbebetrieb			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 Substanzauszahlungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 8 lit. f und g EStG 1988 (siehe Rz 259 ff)
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	

*) nach Maßgabe des § 13 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 10 KStG 1988 (siehe Rz 42 ff)

3.5 Sparkassen- und Versicherungsvereinsstiftungen

3.5.1 Allgemeines

129

Sparkassen- und Versicherungsvereinsstiftungen sind eigennützige Privatstiftungen, auf die daher die vorstehenden Ausführungen anzuwenden sind.

3.5.2 Folgen der Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse bzw. eines anteilsverwaltenden Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit

§ 13 Abs. 5 KStG 1988 enthält für den Fall der Umwandlung einer anteilsverwaltenden Sparkasse in eine Sparkassenstiftung bzw. eines anteilsverwaltenden Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit folgende Sonderregelungen:

130

- Die Umwandlung gilt nicht als Errichtung einer Privatstiftung mit Übertragung des Vermögens der Anteilsverwaltung, sondern ex lege (§ 27a Sparkassengesetz bzw. § 61e Versicherungsaufsichtsgesetz) als formwechselnde Umwandlung, sodass auch abgabenrechtlich eine Identität zwischen der Anteilsverwaltung und der Sparkassenstiftung fingiert wird.

131

- 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 bzw. des § 61e Versicherungsaufsichtsgesetz aufgestellt ist. Auf Grund der formwechselnden Umwandlung und der fingierten Identität der Anteilsverwaltung mit der Privatstiftung besteht für die Anteilsverwaltung keine Verpflichtung, eine Körperschaftsteuererklärung für das Wirtschaftsjahr bis zur Umwandlung abzugeben. Sollte der Umwandlungsstichtag nicht auf den Bilanzstichtag der Anteilsverwaltung fallen, hat die rechtsnachfolgende Privatstiftung im Rahmen ihrer ersten Körperschaftsteuererklärung den Gewinn der Anteilsverwaltung für das mit dem Umwandlungsstichtag endende Wirtschaftsjahr nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 zu ermitteln und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Weiters kommt es zur Steuerpflicht hinsichtlich der mit dem Übergang von Betriebsvermögen in das außerbetriebliche Vermögen verbundenen Aufdeckung der stillen Reserven, soweit nicht eine Verschiebung der Steuerpflicht beantragt wird (siehe Rz 134 f). Ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag hat die Einkommensermittlung wie bei allen eigennützigen Privatstiftungen nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 zu erfolgen.

132

- 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 oder bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 als gewillkürtes Betriebsvermögen in einem nach der Umwandlung weitergeführten Betrieb verbleiben. Die formwechselnde Umwandlung gilt nicht als Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988.

133

- 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 Sparkassen- bzw. Versicherungsvereinsstiftung.

134

- Die aus dem Betriebsvermögen entnommenen Wirtschaftsgüter sind bei der Sparkassen- bzw. Versicherungsvereinsstiftung mit dem Teilwert anzusetzen.

§ 13 Abs. 5 Z 2 KStG 1988 räumt der Sparkassen- bzw. Versicherungsvereinsstiftung ein an einen Antrag gebundenes Wahlrecht zwischen der Sofortversteuerung des Entnahmegewinnes im Veranlagungsjahr der Umwandlung und der Versteuerung zu einem späteren Zeitpunkt ein.

135

- 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 Sparkassen- bzw. Versicherungsvereinsstiftung kann ihr Wahlrecht bis zur Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides zu Gunsten der Verschiebung der Steuerpflicht ausüben.

136

- 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. Ein sonstiges Ausscheiden liegt nicht vor, wenn die Privatstiftung bei einer Kapitalerhöhung von ihrem Bezugsrecht nicht Gebrauch macht oder nicht Gebrauch machen kann und sich dadurch lediglich das Beteiligungsausmaß ohne Substanzwertauswirkung verringert (Verwässerung); dies gilt nur, wenn die Privatstiftung kein Entgelt für den Verzicht auf die Ausübung des Bezugsrechtes erhält. Die umgründungsbedingte Übertragung einer entnommenen Beteiligung bzw. eines entnommenen Mitunternehmeranteiles führt dann nicht zu einem sonstigen Ausscheiden und somit zur Versteuerung der stillen Reserven zum Umgründungstichtag, wenn der auf die übertragene Beteiligung oder den übertragenen Mitunternehmeranteil entfallende evidenzierte Unterschiedsbetrag auf die als Gegenleistung erhaltene bzw. übernehmende Beteiligung übertragen und dort weiter evident gehalten wird. Dies gilt sinngemäß für die umgründungsbedingt verwässerte Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft.

Beispiel (gilt auch für Versicherungsvereinsstiftungen):

Die anteilsverwaltende Sparkasse A hält 100 Prozent der Aktien an der XY-Sparkassen AG, Buchwert 100.000; die anteilsverwaltende Sparkasse A beschließt ihre Umwandlung in eine Sparkassenstiftung A zum 31.07.00; die auf die Beteiligung XY-Sparkassen AG entfallenden stillen Reserven im Zeitpunkt der Umwandlung betragen 200.000, die Sparkassenstiftung setzt die Beteiligung mit 300.000 ertragsteuerlich an, die stillen Reserven von 200.00 hat sie bei der XY-Sparkassen AG evident zu halten.

Variante a):

Im Jahr 03 beschließt sie eine Kapitalerhöhung um 100 Prozent und verzichtet unentgeltlich zu Gunsten der B-AG auf Zeichnung der Anteile, dadurch sinkt ihr Beteiligungsmaß an der XY-Sparkassen AG auf 50 Prozent herab. Da kein sonstiges Ausscheiden vorliegt, kommt es auch nicht zu einer Versteuerung von 50 Prozent der evident gehaltenen stillen Reserven in Höhe von 100.000.

Variante b):

Im Jahr 03 bringt sie die 100 Prozent Anteile an der XY-Sparkassen AG in die zu 100 Prozent der B-AG gehörende Z-GmbH ein und erhält dafür 10 Prozent Anteile an der Z-GmbH. Die Z-GmbH steht bei ihr mit 300.000 zu Buche, die stillen Reserven in Höhe von 200.000 sind von der Sparkassenstiftung A nunmehr bei der Z-GmbH evident zu halten. Veräußert die Sparkassenstiftung A die 10 Prozent Anteile an der Z-GmbH im Jahr 06 um 250.000, fällt zwar keine Zwischensteuer an, die stillen Reserven in Höhe von 200.000 unterliegen jedoch in voller Höhe der 25 Prozent Körperschaftbesteuerung. Werden die Anteile im Jahr 06 um 400.000 veräußert, fällt in Höhe von 100.000 Zwischensteuer und in Höhe der stillen Reserven von 200.000 25 Prozent Körperschaftsteuer an.

137

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. Das folgende Beispiel gilt auch für Versicherungsvereinsstiftungen.

Beispiel:

Die anteilsverwaltende Sparkasse B hält eine 100 Prozent-Beteiligung an der A-GmbH ertragsteuerlicher Buchwert € 35.000. Sie beschließt ihre Umwandlung in eine Sparkassenstiftung zum 31.12. 01; 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 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 € 50.000 (Veräußerungserlös von € 150.000 abzüglich Teilwert von € 100.000), der gemäß § 13 Abs. 4 KStG 1988 übertragen werden kann (siehe Rz 111 ff), € 65.000 entfallen auf die Entnahme anlässlich der Umwandlung (Buchwert von € 35.000 abzüglich Teilwert von € 100.000) und sind im Jahr 03 mit 25 Prozent zu versteuern;

im Fall b) entsteht 03 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 03 mit 25 Prozent zu versteuern;

im Fall c) entsteht 03 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 03 in voller Höhe mit 25 Prozent versteuert werden.

3.6 Besteuerung bei Auflösung der Privatstiftung

138

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

- mit Ablauf der in der Stiftungserklärung festgesetzten Dauer
- mit Konkurseröffnung
- mit Abweisung der Konkurseröffnung mangels Vermögens
- 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 Versorgungstiftung 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.

139

Mit Eintritt eines Auflösungsstatbestandes wird die Abwicklung in Gang gesetzt. Da es sich bei der eigennützigen oder gemischtnützigen 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

140

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:

141

- Die Unternehmenszweckförderungsstiftung gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a EStG 1988 (siehe Rz 152 bis Rz 162).

142

- Die Arbeitnehmerförderungsstiftung gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 (siehe Rz 163 bis Rz 172).
 - steuerfreie Unterstützungskassenstiftung (siehe Rz 167 bis Rz 171).
 - steuerpflichtige Unterstützungskassenstiftung (siehe Rz 172).

143

- Die Belegschaftsbeteiligungsstiftung gemäß § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 (siehe Rz 173 bis Rz 182).

144

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.

145

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 letzter Satz KStG 1988 anzuwenden ist.

4.1.2 Stifter- und Stiftungszuwendungen

146

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).

147

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.

148

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.

149

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 stiftungsurkundenmäßigen 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.

150

Auf Grund der abgabenrechtlichen Sonderstellung der betrieblichen Privatstiftung als Körperschaft, deren Einkünfte gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, und der Tatsache, dass Zuwendungen an und von betrieblichen Privatstiftungen als Gegenleistung gelten, kommen die Bestimmungen über Substanzauszahlungen gemäß § 27 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht zum Tragen.

4.1.3 Auflösung der betrieblichen Privatstiftung

151

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 Unternehmenszweckförderungsstiftung

4.2.1 Begriffsbestimmung

152

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, § 115 GmbHG) dient.

153

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

154

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.

155

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.

156

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.

157

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.

158

Wird das Stifterunternehmen entgeltlich oder unentgeltlich auf einen anderen übertragen, ohne dass sich beim Rechtsnachfolger der bisherige Unternehmenszweck ändert, ist die

Privatstiftung weiterhin als Unternehmensförderungstiftung anzuerkennen, wenn die geänderten Umstände in der Stiftungs(zusatz)urkunde innerhalb angemessener Frist 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 Unternehmenszweckförderungstiftung 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

159

Die betriebliche Privatstiftung ist eine § 7 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaft; sie erzielt nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb (siehe Rz 144). 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 147 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.

160

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, sofern 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

161

Siehe Rz 145

4.2.4 Auflösung und Abwicklung

162

Siehe Rz 151

4.3 Arbeitnehmerförderungstiftung

4.3.1 Begriffsbestimmung

163

Eine Arbeitnehmerförderungstiftung 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 verbundene Konzernunternehmen (§ 15 AktG, § 115 GmbHG) 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 selbständiger 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 Arbeitnehmerförderungstiftung

164

- Die steuerfreie Arbeitnehmerförderungstiftung (siehe Rz 167 bis Rz 171).

165

- Die steuerpflichtige Arbeitnehmerförderungstiftung (siehe Rz 172).

4.3.3 Besteuerung

166

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

167

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.

168

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 Prozent.

169

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

170

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

171

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

172

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 140 ff, Rz 146 ff und Rz 151 anzuwenden sind.

4.4 Belegschaftsbeteiligungsstiftung

4.4.1 Begriffsbestimmung

173

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 (§ 15 AktG, § 115 GmbHG) dient.

4.4.2 Besteuerung

174

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.

175

Zur Behandlung der Beteiligungserträge und der gegebenenfalls anfallenden Kapitalertragsteuer siehe KStR 2001 Rz 498 ff.

176

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.

177

Ein fremdfinanzierter Beteiligungserwerb durch die Privatstiftung ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht möglich. 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**178**

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 letzter Satz KStG 1988 bis zu einem Betrag von 1.460 Euro pro Jahr und Begünstigtem sachlich steuerbefreit.

Beispiel:

Stiftungsurkundenmäßig Begünstigte der Belegschaftsbeteiligungsstiftung sind nur die Arbeiter des Stifterunternehmens. Das Stifterunternehmen beschäftigt 50 Arbeiter und 100 Angestellte. Im Jahr 2001 wendet das Stifterunternehmen Anteile im Wert von a) 70.000 Euro, b) 100.000 Euro und budgetierte Verwaltungskosten von 3.500 Euro zu. Da Begünstigte nur die Arbeiter des Stifterunternehmens sind, kann die Belegschaftsbeteiligungsstiftung einen Betrag von höchstens 73.000 Euro steuerfrei belassen.

Im Fall a) fallen die Anteile im Wert von 70.000 Euro unter diesen Betrag, die zugewendeten Verwaltungskosten in Höhe von 3.500 Euro sind zu versteuern (entweder zur Gänze oder verteilt).

Im Fall b) übersteigt der Wert der Anteile den Betrag von 73.000 Euro. Der übersteigende Wert in Höhe von 27.000 Euro und die Verwaltungskosten in Höhe von 3.500 Euro sind zu versteuern (entweder zur Gänze oder verteilt).

179

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 147). 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 01 wendet das Stifterunternehmen Anteile im Wert von 100.000 Euro und budgetierte Verwaltungskosten von 3.500 Euro zu. Da Begünstigte nur die Arbeiter des Stifterunternehmens sind, kann die Belegschaftsbeteiligungsstiftung einen Betrag von höchstens 73.000 Euro steuerfrei belassen. Der Wert der zugewendeten Anteile übersteigt den Betrag von 73.000 Euro. Der übersteigende Wert in Höhe von 27.000 Euro und die Verwaltungskosten in Höhe von 3.500 Euro sind zu versteuern, werden aber auf 10 Jahre verteilt. Im Jahr der Zuwendung und in den Folgejahren ist ein Betrag von 3.050 Euro zu versteuern, ein steuerfreier Betrag kann nicht mehr geltend gemacht werden.

180

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 01 wendet das Stifterunternehmen Anteile im Wert von 100.000 Euro und Verwaltungskosten von 3.500 Euro zu. Da Begünstigte nur die Arbeiter des Stifterunternehmens sind, kann die Belegschaftsbeteiligungsstiftung einen Betrag von höchstens 73.000 Euro steuerfrei belassen. Der Wert der zugewendeten Anteile übersteigt den Betrag von 73.000 Euro. Der übersteigende Wert in Höhe von 27.000 Euro und die Verwaltungskosten in Höhe von 3.500 Euro sind zu versteuern, werden aber auf 10 Jahre verteilt. Im Jahr 01 ist ein Betrag von 3.050 Euro zu versteuern.

Im Jahr 02 wendet das Stifterunternehmen weitere Anteile im Wert von a) 70.000 Euro b) 100.000 Euro zu. Im Fall a) fallen 70.000 Euro unter den steuerfreien Betrag, zu versteuern sind 3.050 Euro (1/10 aus dem Jahr 01). Im Fall b) sind 73.000 Euro steuerbefreit, für den übersteigenden Betrag besteht ein Wahlrecht auf Versteuerung zur Gänze oder Verteilung. Wird der übersteigende Betrag zur Gänze der Besteuerung unterworfen, sind 30.050 Euro (1/10 aus dem Jahr 01 in Höhe von 3.050 Euro zuzüglich 27.000 Euro aus dem Jahr 02) zu versteuern. Wird der übersteigende Betrag ebenfalls auf 10 Jahre verteilt, sind 5.750 Euro (1/10 aus dem Jahr 01 in Höhe von 3.050 Euro zuzüglich 1/10 aus dem Jahr 02 in Höhe von 2.700 Euro) zu versteuern.

4.4.4 Wechsel in der Stiftungseigenschaft

181

Siehe Rz 145.

4.4.5 Auflösung und Abwicklung

182

Siehe Rz 151 ff.

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

183

Hinsichtlich der Vorauszahlungen, der Veranlagung und Tarifierung siehe KStR 2001 Rz 1481 ff und Rz 1488 ff, hinsichtlich der Gutschrift der Zwischensteuer Rz 124 ff.

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

6. Personenkreis

6.1 Der Stifter

184

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 rechtsfähigen Gesellschaften OG und KG sowie die EWIV in Betracht. Tritt eine OG, KG oder EWIV als Stifter auf, ist zu berücksichtigen, dass nicht die Gesellschaft, sondern deren jeweiliger Gesellschafter Steuersubjekt im Bereich der Ertragsteuern ist. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechtes sowie die atypisch stille Gesellschaft können mangels Rechtsfähigkeit nicht Stifter sein. Eine Privatstiftung kann aber sehr wohl durch mehrere Personen gemeinsam errichtet werden.

185

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 25.

186

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). Das Recht auf Änderung der Stiftungserklärung und das Widerrufsrecht sind jedoch pfändbar (OGH 26.04.2006, 3 Ob 16/06h). 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.

187

Ertragsteuerlich macht es grundsätzlich keinen Unterschied, ob Zuwendungen an eine Privatstiftung vom Stifter (Gründungszuwendung bzw. Nachstiftungen) oder von anderen Personen (Zustiftungen) erfolgen. Bei Zuwendungen an Unternehmenszweckförderungsstiftungen (siehe Rz 152 ff), Arbeitnehmerförderungsstiftungen (siehe Rz 163 ff) und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (siehe Rz 173 ff) hat die Stiftereigenschaft aber Bedeutung. Des Weiteren ist eine Anrechnung von Stiftungseingangswerten anlässlich eines Widerrufs einer Privatstiftung, die vor dem 01.08.2008 errichtet wurde, dann zulässig, wenn Vermögenswerte an den jeweiligen Stifter herausgegeben werden (siehe Rz 283). Keine Bedeutung hat die Stiftereigenschaft bei Substanzauszahlungen (siehe Rz 284 und Rz 306).

6.2 Der Zuwendungsempfänger

188

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 rechtsfähigen Gesellschaften OG und KG sowie die EWIV in Betracht. In diesem Fall ist zu berücksichtigen, dass nicht die Gesellschaft, sondern deren jeweiliger Gesellschafter Steuersubjekt im Bereich der Ertragsteuern ist.

189

Bei der Besteuerung der Zuwendungen von Privatstiftungen ist nach § 27 Abs. 1 Z 7 und 8 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 163 ff) und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (siehe Rz 173 ff).

6.3 Der Letztbegünstigte

190

Letztbegünstigter ist derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll (§ 6 PSG). Für die ertragsteuerliche Behandlung der

Vermögensherausgabe anlässlich der Auflösung einer Privatstiftung ist es unmaßgeblich, ob diese von ausgewiesenen Letztbegünstigten oder von Dritten empfangen werden.

7. Der Stiftungsakt

7.1 Der Stiftungsakt als privat veranlasste Zuwendung

7.1.1 Allgemeines

191

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 Prozent des Verkehrswertes der Zuwendung beträgt (siehe EStR 2000 Rz 6621).

192

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 228 ff) überträgt.

193

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

194

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 201 ff) beim Stifter Entnahmevorgänge 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

195

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:

196

- 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.

197

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

198

- 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

199

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 214 ff), bei Unentgeltlichkeit 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

200

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 (siehe EStR 2000 Rz 6469 ff) 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 (siehe EStR 2000 Rz 6478 ff). Hinsichtlich der (begünstigt) auf fünfzehn bzw. zehn Jahre absetzbaren Herstellungsaufwendungen unterbleibt auf Grund der unentgeltlichen Übertragung des Gebäudes die Nachversteuerung der besonderen Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 2 und Abs 7 EStG 1988.

7.2 Der Stiftungsakt als betrieblich veranlasste Zuwendung

7.2.1 Allgemeines

201

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 enthoben 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 Unternehmenszweckförderungstiftung (siehe Rz 152 ff), eine Arbeitnehmerförderungstiftung (siehe Rz 163 ff) oder an eine Belegschaftsbeteiligungstiftung (siehe Rz 173 ff) in Betracht. Von dieser einschränkenden Regelung unberührt ist der Betriebsausgabenabzug im Rahmen der Eigenschaft einer Privatstiftung als Spendenempfänger im Sinne des § 4a EStG 1988 unter den dort genannten Voraussetzungen.

Da Zuwendungen an die betriebliche Privatstiftung als Gegenleistung für die Leistungen der betrieblichen Privatstiftung gesehen werden (siehe Rz 150), können sie auch nicht unter das Regime der Substanzauszahlungen fallen und daher auch das Evidenzkonto nicht erhöhen.

7.2.2 Zuwendungen an Unternehmenszweckförderungstiftungen

202

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 (§ 15 AktG, § 115 GmbHG) dient. Stifter einer Unternehmenszweckförderungstiftung kann daher nur ein Unternehmer sein (keine Stiftermehrheit).

203

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 152 ff).

204

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 147 f), 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

205

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 147 f).

206

Die Dotierung der Arbeitnehmerförderungsstiftung durch die Beiträge des Arbeitgebers fällt bei den begünstigten Arbeitnehmern nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988), erst bei Auszahlung durch die Privatstiftung liegen (als Vorteil aus dem Dienstverhältnis) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988, siehe Rz 239).

7.2.4 Zuwendungen an Belegschaftsbeteiligungsstiftungen

207

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.

208

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).

209

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 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.

210

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 einziger 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.

211

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.

212

Die Dotierung der Belegschaftsbeteiligungsstiftung durch die Beiträge des Arbeitgebers fällt bei den begünstigten Arbeitnehmern nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988), erst bei Auszahlung durch die Privatstiftung liegen ab einem Betrag von 1.460 Euro jährlich (als Vorteil aus dem Dienstverhältnis) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 in Verbindung mit § 26 Z 8 EStG 1988, siehe Rz 240).

8. Zuwendungen von Privatstiftungen sowie von ausländischen Stiftungen und sonstigen Vermögensmassen, die mit Privatstiftungen vergleichbar sind

8.1 Zuwendungsbegriff

213

Eine Legaldefinition des Zuwendungsbegriffes existiert nicht. Zuwendungen von Privatstiftungen sowie mit diesen vergleichbaren ausländischen Stiftungen und Vermögensmassen sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an einen Empfänger. Zuwendungen sind unabhängig davon gegeben, aus welchen Gründen sie erfolgen, ob sie in offener oder verdeckter Form vorliegen, oder in der jeweiligen Satzung oder Stiftungserklärung Deckung finden oder nicht. Eine Zuwendung liegt daher auch dann vor, wenn von einer Privatstiftung, vergleichbaren ausländischen Stiftung und Vermögensmasse außerhalb des in ihrer jeweiligen Satzung bzw. in der Stiftungserklärung vorgegebenen Rahmens Vermögen (offen oder verdeckt) unentgeltlich auf einen nicht (letzt)begünstigten Dritten übertragen wird (siehe auch Rz 223).

Eine Zuwendung liegt auch vor, wenn die Vermögensübertragung von Privatstiftungen, vergleichbaren ausländischen Stiftungen und Vermögensmassen durch eine Bedingung oder Befristung auferlegt wurde (zB Nacherbschaft). Neben der Übertragung von Geld- oder Sachwerten kommen auch geldwerte Vorteile wie zB die Nutzungsüberlassung an Wohnungen, Luxuswirtschaftsgütern ua. als Zuwendung in Betracht.

214

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

215

- Der entgeltliche Teil einer als unentgeltliche Zuwendung zu behandelnden gemischten Schenkung an eine Privatstiftung, vergleichbare ausländische Stiftung oder vergleichbare ausländische Vermögensmasse,

216

- die Erfüllung einer Auflage durch die Privatstiftung, vergleichbare ausländische Stiftung oder vergleichbare ausländische Vermögensmasse infolge einer Schenkung unter Auflage,

217

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

218

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

219

- die Übernahme von bestehenden Rentenverpflichtungen durch die Privatstiftung, vergleichbare ausländische Stiftung oder vergleichbare ausländische Vermögensmasse anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung.

220

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

221

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, vergleichbare ausländische Stiftung oder vergleichbare ausländische Vermögensmasse von Todes wegen zu werten.

222

Werden Wirtschaftsgüter unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses, eines Wohnrechtes oder eines anderen Nutzungsrechtes unentgeltlich an eine Privatstiftung, vergleichbare ausländische Stiftung oder vergleichbare ausländische Vermögensmasse übertragen, erhält diese nur den um das Nutzungsrecht verminderten Vermögenswert. Da in diesem Fall dem Nutzungsberechtigten kein Vorteil eingeräumt wird, 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, 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, vergleichbaren ausländischen Stiftung oder vergleichbaren ausländischen Vermögensmasse unentgeltlich auf, liegt eine Zuwendung an diese vor. Zur entgeltlichen Veräußerung des Nutzungsrechtes siehe EStR 2000 Rz 119.

8.2 Zurechnung der Zuwendung

8.2.1 Persönliche Zurechnung der Zuwendung

223

Zuwendungen sind grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, dem die Einkünfte tatsächlich zufließen. Empfänger einer Zuwendung ist daher, wer über die übertragenen Vermögenswerte verfügen bzw. diese nutzen kann. Als Empfänger von Zuwendungen kommt jeder in Betracht, selbst wenn die Begünstigtenstellung formell nicht gegeben ist. Dies ist beispielsweise anzunehmen, wenn eine Privatstiftung einer gemeinnützigen Organisation Geld oder Sachen spendet oder wenn ein Stiftungsvorstand (außerhalb der in der Stiftungserklärung vorgegebenen Regelungen) nicht (letzt)begünstigten Personen Vermögen der Privatstiftung zuwendet.

8.2.2 Zeitliche Zurechnung der Zuwendung

224

Zuwendungen in den außerbetrieblichen Bereich des Empfängers unterliegen der Zuwendungsfiktion des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 und gelten daher als an jenem Tag zugeflossen, der im Zuwendungsbeschluss angegeben ist, bzw. sofern keine Angabe erfolgt ist, am Tag nach dem Beschluss.

225

Dies gilt grundsätzlich 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 ist allerdings zu unterscheiden, 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 Schuldentilgung durch die Privatstiftung (Neuschuldner) zu. Im Zweifel ist nach § 1406 ABGB eine Schuldübernahme als Schuldbeitritt und nicht als Schuldeintritt anzusehen.

226

Zuwendungen, die beim Empfänger zu den Betriebseinnahmen gehören (siehe Rz 242 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.

8.3 Die Stiftung oder Vermögensmasse

227

Zuwendende im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 können sein:

- nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallende Privatstiftungen
- ausländische Stiftungen oder sonstige Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind (dazu unten Rz 229).

Mit dem SchenkMG 2008 wurden Zuwendungen von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Stiftung nach dem Privatstiftungsgesetz vergleichbar sind, expressis verbis mit Zuwendungen von Privatstiftungen gleichgestellt. Die Vergleichbarkeit ist anhand eines Typenvergleiches vorzunehmen (siehe dazu KStR 2001 Rz 110).

9. Rechtsgeschäftliche Beziehungen zur Privatstiftung

9.1 Allgemeines

228

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.

229

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).

230

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

231

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 € um 900.000 €. 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 € liegt eine Veräußerung seitens des Stifters und eine Anschaffung seitens der Privatstiftung vor. Der unangemessene Teil in Höhe von 200.000 € 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 € monatlich. Ortsüblicher wäre ein Mietzins von 800 €. Die Begünstigung entspricht nach Art und Umfang dem in der Stiftungserklärung vorgesehenen Stiftungszweck.

Beim Begünstigten liegen in Höhe des geldwerten Vorteiles von 500 € 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 € 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

232

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 223). Die nicht der Stiftungserklärung

entsprechende und damit rechtswidrige Vorgangsweise kann in einem (familiären oder wirtschaftlichen) Naheverhältnis eines oder mehrerer Mitglieder des Stiftungsvorstandes zum Zuwendungsempfänger begründet und folglich beim entsprechenden Vorstandsmitglied ein Vorteil aus dem Beschäftigungsverhältnis sein, der im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit (gegebenenfalls aus nichtselbständiger 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 € monatlich an seine Lebensgefährtin. Ortsüblich wäre ein Mietzins von 800 €. 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 €) und dem ortsüblichen (800 €) 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

233

Zuwendungen jeder Art (in offener oder verdeckter Form) von eigennützigen oder gemischnützigen Privatstiftungen sowie von vergleichbaren ausländischen Stiftungen und Vermögensmassen sind, soweit sie nach dem Subsidiaritätsprinzip nicht den betrieblichen Einkünften (Rz 242 ff) oder den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Rz 239 ff) zuzurechnen sind und keine steuerneutrale Substanzauszahlung darstellen (dazu unten Rz 264 ff), beim Empfänger nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.

Dies gilt aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen – mit Ausnahme der steuerfreien Substanzauszahlung – auch für Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Stiftungen bis zum 31. Juli 2008 (VwGH 23.06.2009, 2006/13/0183 betreffend Zuwendungen von einem dänischen Familienfonds). Die Besteuerung hat daher mit dem Sondersteuersatz iHv 25 Prozent oder dem tarifmäßigen Hälftesteuersatz zu erfolgen.

234

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören auch Zuwendungen einer Belegschaftsbeteiligungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 (Rz 173 ff sowie Rz 212) bis zu einem Betrag von 1.460 Euro jährlich.

235

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).

Da für Zuwendungen von ausländischen vergleichbaren Stiftungen und Vermögensmassen ein KEST-Abzug nicht möglich ist, sind die Zuwendungen in die Einkommensteuererklärung des Empfängers aufzunehmen, und hat eine Veranlagung mit dem Sondersteuersatz iHv 25 Prozent (§ 37 Abs. 8 EStG 1988) zu erfolgen.

236

Der Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzuges bestimmt sich nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988.

237

Die Kapitalertragsteuer ist nach § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen. Es bestehen aus verfahrenswirtschaftlichen Gründen keine Bedenken, wenn die Privatstiftung Zuwendungen, die den Betrag von 100 Euro nicht übersteigen (Bagatellzuwendungen), erst in dem Zeitpunkt dem Kapitalertragsteuerabzug unterwirft und danach binnen einer Woche die Kapitalertragsteuer abführt, in dem die Summe dieser Bagatellzuwendungen den Betrag von 100 Euro übersteigt. Bagatellzuwendungen, 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.

238

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

10.1.2 Lohneinkünfte

10.1.2.1 Arbeitnehmerförderungsstiftung

239

Zuwendungen einer Arbeitnehmerförderungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 (Rz 163 ff sowie Rz 206) sind nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger 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 244). 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

240

Zuwendungen einer Belegschaftsbeteiligungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 (Rz 173 ff sowie Rz 212 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 234). Ab einem 1.460 Euro jährlich übersteigenden Betrag liegen

Einkünfte aus nichtselbständiger 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

241

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 nichtselbständiger 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 2002 Rz 965).

10.1.3 Betriebliche Einkünfte

242

Zuwendungen einer Unternehmenszweckförderungsstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. a EStG 1988 (Rz 152 ff sowie Rz 202 ff) sind bei einem Zuwendungsempfänger (Stifterunternehmen bzw. mit diesem verbundene Konzernunternehmen) in der zutreffenden Einkunftsart, dh. als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988), aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988) oder aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) zu erfassen. Zur Bewertung siehe Rz 249 ff.

243

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 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 bzw. die Veranlagung mit dem Sondersteuersatz, kann der Steuerpflichtige nach § 97 Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen der Antragsveranlagung beantragen. Im Zuge der Antragsveranlagung erfolgt die Anrechnung der Kapitalertragsteuer bzw. deren Erstattung oder aber die Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz bei Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Stiftungen und sonstigen Vermögensmassen.

Erfolgen Zuwendungen als Substanzauszahlungen in das Betriebsvermögen des Empfängers, sind sie als Betriebseinnahmen anzusetzen.

244

Zuwendungen von Arbeitnehmerförderungsstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. b EStG 1988 (Rz 163 ff sowie Rz 205 f) fallen nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Rz 239) sondern unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger 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

245

Zuwendungen einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO verfolgenden) Privatstiftung sowie von ausländischen Stiftungen und sonstigen Vermögensmassen, die mit Privatstiftungen nicht vergleichbar sind, 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

246

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

247

- nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 Zuwendungen wegen Hilfsbedürftigkeit von jenen Privatstiftungen, die nach § 5 Z 6 KStG 1988 gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken verfolgen.

248

Zuwendungen von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 verfolgenden Privatstiftungen unterliegen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug.

10.1.6 Bewertung von Zuwendungen, die nicht in Geld erfolgen

10.1.6.1 Zuwendungen in das Betriebsvermögen

249

Zuwendungen einer eigennützigen oder betrieblichen Privatstiftung bzw. einer vergleichbaren ausländischen Stiftung und sonstigen Vermögensmasse 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. Die fiktiven Anschaffungskosten stellen daher auch die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer dar bzw. sind in der Einkommensteuererklärung anzugeben, wenn die Zuwendung von einer vergleichbaren ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse getätigt wurde. 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.

250

Dies gilt auch für die Zuwendung einer betrieblichen Einheit (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil), dh. es liegt eine steuerpflichtige Zuwendung (Kapitalertragsteuer oder Sondersteuer gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988) 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 der 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).

10.1.6.2 Zuwendungen in das Privatvermögen

251

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, führt jedoch nicht zum Ansatz besonderer Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988. 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.

252

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 um 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 Prozent angenommen und beträgt daher pro Jahr 2.400.000. Die AfA des Gebäudes beträgt 1,5 Prozent 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 Prozent, Im Fall b) ist die tatsächlich entrichtete Miete abzuziehen: $2.190.000 - 840.000 = 1.350.000$ unterliegt der Zuwendungsbesteuerung in Höhe von 25 Prozent.

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

253

Bei der Zuwendung von Mietwohngrundstücken sind die fiktiven Anschaffungskosten beim Empfänger als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer anzusetzen. Die auf das Gebäude entfallenden fiktiven Anschaffungskosten sind Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung nach allgemeinem Steuerrecht. Der Empfänger kann die noch offenen Teilbeträge gemäß § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 weiterführen, hat aber die AfA-Bemessungsgrundlage um diese Teilbeträge zu vermindern.

10.1.7 Ausländische Begünstigte

254

Bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen gilt die Einkommensteuer grundsätzlich mit dem Kapitalertragsteuerabzug als abgegolten, wobei die Entlastungsmöglichkeiten der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten sind (Rz 261 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

255

Zuwendungen von Privatstiftungen bzw. vergleichbaren ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen an Körperschaften sind bei diesen grundsätzlich steuerpflichtig. Bei unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften bzw. bei Zuwendungen ins Betriebsvermögen einer unter § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallenden Körperschaft gilt dies auch, wenn die Zuwendungen auf Seiten des Zuwendenden Substanzauszahlungen darstellen. 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 oder einer vergleichbaren ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse getätigt werden, bzw. eine Substanzauszahlung darstellen.

Ist die Privatstiftung bzw. vergleichbare ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse Gesellschafterin der empfangenden Körperschaft, gilt die Zuwendung als Einlage.

10.2.1 Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften

10.2.1.1 Unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften

256

Zuwendungen an unbeschränkt steuerpflichtige unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften sind immer im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, auch wenn sie Substanzauszahlungen bei der Zuwendenden darstellen, und unterliegen nicht der Endbesteuerung. Dabei ist zu unterscheiden:

- Zuwendungen einer eigen- oder gemischnützigen Privatstiftung lösen Kapitalertragsteuerpflicht aus, soweit sie nicht Substanzauszahlungen darstellen. Die mit der Kapitalertragsteuer belasteten Zuwendungen, aber auch als Substanzauszahlungen

geltende Zuwendungen sind in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen, die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist auf die Körperschaftsteuer anzurechnen.

- Zuwendungen einer vergleichbaren ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse sind in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen.
- 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 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft siehe Rz 259.

10.2.1.2 Unter § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallende Körperschaften

257

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, soweit sie nicht Substanzauszahlungen darstellen. Die mit der Kapitalertragsteuer belasteten Zuwendungen stellen Einkünfte in der jeweiligen Einkunftsart dar und sind daher in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen, sofern sie nicht nach § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 steuerbefreit sind. Substanzauszahlungen stellen nur dann Einkünfte dar und sind in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen, wenn sie in ein Betriebsvermögen erfolgen. Die mit steuerfreien Zuwendungen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen bzw. Ausgaben sind nicht abzugsfähig. Die Kapitalertragsteuer wird auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet.
- Zuwendungen vergleichbarer ausländischer Stiftungen oder sonstiger Vermögensmassen sind, sofern sie Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen oder zu den betrieblichen Einkünften gehören, in die Körperschaftsteuererklärung aufzunehmen und werden veranlagt.
- 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.

10.2.2 Ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften

258

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 (Rz 261 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 Steuersatz des § 22 Abs. 1 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

259

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 nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung lösen Kapitalertragsteuerpflicht aus, sofern nicht eine Substanzauszahlung vorliegt. Erhält die beschränkt steuerpflichtige Körperschaft Zuwendungen, die unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit. b oder c EStG 1988 fallen, oder fällt die die Zuwendung empfangende Körperschaft unter § 4a EStG 1988, 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 f sind sinngemäß anzuwenden.

- Zuwendungen vergleichbarer ausländischer Stiftungen und Vermögensmassen sind, sofern sie nicht Substanzauszahlungen darstellen, in die Steuererklärung aufzunehmen und zu veranlagern.
- 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.

10.2.4 Bewertung von Zuwendungen, die nicht in Geld erfolgen

260

Auf die Bewertung von Zuwendungen, die nicht in Geld erfolgen, an Körperschaften sind die Rz 249 ff anzuwenden.

10.3 Entlastung von im Ausland ansässigen Empfängern

261

Unabhängig davon, ob Begünstigte beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind, unterliegen Zuwendungen als Kapitaleinkünfte nach innerstaatlichem Recht dem Kapitalertragsteuerabzug (Rz 235) bzw. stellen steuerfreie Substanzauszahlungen (Rz 264 ff) dar. 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 Abs. 1 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 Abs. 1 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.

262

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, DBA-Durchführungsvereinbarung bzw. DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005 idgF) entweder nach dem System der Rückerstattung oder nach dem System der Entlastung an der Quelle.

263

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 Substanzauszahlung

10.4.1 Allgemeines

264

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 stellen Zuwendungen von nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen und vergleichbaren ausländischen Stiftungen sowie sonstigen Vermögensmassen, die nach dem 31.07.2008 getätigt werden, keine Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, soweit sie als Substanzauszahlungen gelten. Substanzauszahlungen ab 01.08.2008 sind daher steuerfrei und unterliegen auch nicht dem Kapitalertragsteuerabzug, sofern sie bestimmte gesetzlich definierte Kriterien erfüllen. Von ihrer Ausrichtung her entspricht die Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen einer Art Einlagenrückzahlung bei Kapitalgesellschaften, wobei anders als bei Kapitalgesellschaften die Stiftung zunächst immer den adaptierten Gewinn als steuerpflichtige Zuwendung und erst dann steuerneutral die Substanz zuwendet.

265

Zuwendungen aus einer Privatstiftung gelten insoweit als (steuerneutrale) Substanzauszahlung, als sie

- den in § 27 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 definierten "maßgeblichen Wert" übersteigen (Rz 266 bis Rz 269) und
- im Evidenzkonto (Rz 270 bis Rz 274) Deckung finden.

10.4.2 Maßgeblicher Wert

266

Aus § 27 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ergibt sich, dass ein genau definierter maßgeblicher Wert überschritten sein muss, bevor es zu einer steuerfreien Substanzauszahlung kommen kann. Die zuwendende Privatstiftung hat daher kein Wahlrecht, ob sie eine steuerfreie Substanzauszahlung oder eine KEST-pflichtige Zuwendung tätigt. Wird der maßgebliche Wert nicht überschritten, liegt jedenfalls eine KEST-pflichtige Zuwendung vor.

267

Nach § 27 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 gilt als maßgeblicher Wert der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene testierte unternehmensrechtliche Bilanzgewinn (§ 224 Abs. 3

A IV UGB) zuzüglich der ausgewiesenen Gewinnrücklagen gemäß § 224 Abs. 3 A III UGB (gesetzliche, satzungsmäßige, andere Rücklagen). Weiters sind für die Ermittlung des maßgeblichen Werts die steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens hinzuzurechnen.

Die Anknüpfung erfolgt an das Unternehmensrecht, weil Privatstiftungen nach § 18 PSG zur Rechnungslegung verpflichtet sind. Wenn die Privatstiftung das ihr gestiftete Vermögen nach § 202 Abs. 1 UGB unternehmensrechtlich mit dem beizulegenden Wert oder einem anderen vom steuerlichen Buchwert bzw. den steuerlichen Anschaffungskosten abweichenden Wert ansetzt, hat eine Adaptierung um die steuerrechtlichen stillen Reserven im zugewendeten Sachvermögen und um die auf Grund unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe sich ergebende Differenz in Abschreibungen zu erfolgen. Da sich die auf Grund unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe ergebende Differenz auch auf den unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn der Folgejahre auswirkt, müssen die Adaptierungen der Vorjahre bei der Ermittlung der maßgeblichen Werte der Folgejahre fortgeführt werden.

Der beizulegende Wert weicht zumeist von den gemäß Ertragsteuerrecht anzusetzenden Stiftungseingangswerten ab (zB steuerliche Buchwertfortführung bei betrieblichen Einheiten, Ansetzen der historischen Anschaffungskosten von Beteiligungen oder "Wertfortführung" bei Mietwohngrundstücken usw. siehe Rz 61 ff).

Zu korrigierende Neubewertungen können auch im Zusammenhang mit Umgründungen vorkommen. Ein möglicher Anwendungsfall ist eine verschmelzende Umwandlung der 100 Prozent-Tochter-GmbH (mit L&F-Betrieb) auf die Privatstiftung; ebenso könnte sich aus einer Einbringung einer Beteiligung (mit unternehmensrechtlicher Aufwertung) durch eine Privatstiftung eine Korrektur ergeben, wenn die als Gegenleistung erhaltene (aufgewertete) Beteiligung in weiterer Folge unternehmensrechtlich abgeschrieben wird.

268

Soll in einem Kalenderjahr eine steuerfreie Substanzauszahlung erfolgen, ist der Bilanzgewinn des unmittelbar vorangegangenen Jahres im Sinne der Rz 267 zu adaptieren.

Beispiel

Im Jahr 00 wird die Privatstiftung B errichtet; der Stifter P wendet ihr ua. seinen 100 Prozent-Anteil an der A-GmbH zu, Anschaffungskosten 35.000, beizulegender Wert im Zeitpunkt der Zuwendung 100.000.

Am 31.03.06 wendet der Stifter ein Zinshaus zu, fortgeführte Anschaffungskosten 200.000 (Gebäude ohne Grundanteil; ursprüngliche Anschaffungskosten 300.000), beizulegender Wert im Zeitpunkt der Zuwendung 500.000. Unternehmensrechtlich wird das Zinshaus mit 7.500 pro Jahr abgeschrieben. Ertragsteuerlich hat die Privatstiftung

die AfA des Stifters fortzuführen, das sind 4.500 pro Jahr (= 1,5 Prozent der ursprünglichen Anschaffungskosten).

Im Jahr 07 verliert die Beteiligung an der A-GmbH an Wert, die Privatstiftung macht in der Unternehmensbilanz eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert in Höhe von 80.000 aufwandswirksam geltend, sodass die Beteiligung zum 31.12.07 mit 20.000 zu Buche steht.

Am 01.09.08 bekommt die Privatstiftung einen Geldbetrag von 500.000 zugewendet, der in das Evidenzkonto eingestellt wird; im Jahr 09 wendet die Privatstiftung einen Geldbetrag in Höhe von 300.000 zu.

Der unternehmensrechtliche Jahresgewinn zum 31.12.06 beträgt 70.000, die Rücklagen zum 31.12.06 100.000, beides vor steuerrechtlichen Korrekturen.

Der unternehmensrechtliche Jahresgewinn zum 31.12.07 beträgt 100.000, die Rücklagen zum 31.12.07 100.000, beides vor steuerrechtlichen Korrekturen.

Der unternehmensrechtliche Jahresgewinn zum 31.12.08 beträgt 150.000, die Rücklagen zum 31.12.08 200.000 (der Jahresgewinn des Vorjahres wurde auf Rücklage gebucht), beides vor steuerrechtlichen Korrekturen.

Lösung:

Im Bilanzgewinn inkl. Rücklagen 06 ist eine Abschreibung in Höhe von 7.500 enthalten, die sich im Ausmaß von 3.000 ausschließlich auf Grund des Ansatzes des beizulegenden Werts (500.000) gemäß § 202 Abs. 1 UGB ergibt. Da bei Ansatz des steuerlichen Werts die unternehmensrechtliche Abschreibung nur 4.500 betragen hätte, ist die Differenz in Höhe von 3.000 bei der Ermittlung des maßgeblichen Werts hinzuzuzählen.

06

Jahresgewinn	70.000
Rücklagen	100.000
AfA 06	+ 3.000
<hr/>	
Maßgeblicher Wert	173.000

Im Bilanzgewinn inkl. Rücklagen 07 ist eine Abschreibung von 80.000 enthalten. Die Abschreibung auf die Beteiligung ist insoweit zu korrigieren, als sie sich ausschließlich auf Grund des Ansatzes des beizulegenden Werts (100.000) gemäß § 202 Abs. 1 UGB ergibt. Da bei Ansatz des steuerlichen Werts (35.000) die unternehmensrechtliche Abschreibung nur 15.000 betragen hätte, ist die Differenz in Höhe von 65.000 bei der Ermittlung des maßgeblichen Werts hinzuzuzählen.

Da sich die um 3.000 überhöhte AfA des Jahres 06 auch auf den Bilanzgewinn inkl. Rücklagen 07 auswirkt, muss sie auch bei der Ermittlung des maßgeblichen Werts 07 nachvollzogen werden.

07

Jahresgewinn	100.000
Rücklagen	100.000
Kumulierte Adaptierungen Vorjahre	+3.000
AfA 07	+3.000
Beteiligung	+65.000
<hr/>	
Maßgeblicher Wert	271.000

Da sich die Abschreibung der Beteiligung in Höhe von 80.000 aus dem Jahr 07 und die AfA 06 und 07 des Zinshauses auch auf den Bilanzgewinn inkl. Rücklagen 08 auswirken, müssen sie auch bei der Ermittlung des maßgeblichen Werts 08 nachvollzogen werden.

08

Jahresgewinn	150.000
Rücklagen	200.000
Kumulierte Adaptierungen Vorjahre	+71.000
AfA 08	+3.000
<hr/>	
Maßgeblicher Wert	424.000

Da die Zuwendung in Höhe von 300.000 im Jahr 09 im maßgeblichen Wert 08 Deckung findet, ist sie zur Gänze kapitalertragsteuerpflichtig.

269

Durch die Anknüpfung an den Bilanzgewinn gelten Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum (bis zur Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Abschlussprüfer) nicht als Substanzauszahlung und unterliegen daher jedenfalls der KEST. Sollte sich nach Bestätigung des Jahresabschlusses herausstellen, dass die Zuwendungen über den adaptierten Bilanzgewinn (und Gewinnrücklagen und stille Reserven) hinausgehen und im Evidenzkonto Deckung finden, ist die zu Unrecht einbehaltene KEST im Wege der Veranlagung auf die Ertragsteuerschuld des Empfängers anzurechnen oder auf Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO zu erstatten. Eine entsprechende Adaptierung des Evidenzkontos hat zu erfolgen.

10.4.3 Evidenzkonto

270

Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung ist die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos.

271

In dieses Evidenzkonto sind alle Vermögenszuwendungen an die Privatstiftung aufzunehmen, die nach dem 31.07.2008 getätigt werden. Zugewendetes Sachvermögen ist mit den in § 27 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 angegebenen Werten (= Stiftungseingangswerte, die maßgeblich für den ertragsteuerlichen Ansatz sind) in das Evidenzkonto aufzunehmen. Danach sind gestiftete Beteiligungen gemäß § 6 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 mit den Anschaffungskosten (bzw. mit dem niedrigeren Teilwert) anzusetzen, für betriebliche Einheiten sowie Mitunternehmensanteile gilt die Buchwertfortführung, zugewendete Fremdwährungsbeträge sind mit dem Devisenkurs am Zuwendungstag zu erfassen, für Mietwohngrundstücke gilt die Wertfortführung, usw. (siehe Rz 61 ff sowie Rz 287 ff). Diese Zuwendungen an die Privatstiftung erhöhen das Evidenzkonto.

272

Soweit Zuwendungen durch die Privatstiftung Substanzauszahlungen darstellen, vermindern sie das Evidenzkonto in Höhe der in § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 genannten Werte (fiktive Anschaffungskosten) bis zu einem Stand von 0, ein negativer Evidenzkontenstand kann sich nicht ergeben. Zuwendungen der Stiftung, die über den Evidenzkontostand hinausgehen, sind jedenfalls steuerpflichtig, auch wenn kein maßgeblicher Wert vorhanden sein sollte.

273

Das Evidenzkonto hat folgende Angaben zu enthalten:

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung an die PS	Steuerlicher Stiftungseingangswert	Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden PS	Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung durch PS	Steuerlicher Stiftungsausgangswert	Stand
---------------------------------------	-------------------------------	------------------------------------	---	--	------------------------------	------------------------------------	-------

274

Beispiel 1:

Ein Stifter hat im Jahr 07 einen Forst mit einem Forsthaus um 1.200.000 gekauft, im Jänner 09 errichtet er die Z-Privatstiftung und wendet ihr das Mindestkapital von € 70.000 und den Forst mit einem Verkehrswert von 2.000.000 (120.000 entfallen auf das Gebäude) und einem Buchwert von 1.000.000 (100.000 entfallen auf das Gebäude) zu. Die Restnutzungsdauer des Gebäudes nach Zuwendung wird mit 10 Jahren angenommen. Es haben keine weiteren Zuwendungen stattgefunden.

Das Evidenzkonto sieht daher folgendermaßen aus:

<i>An die PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung an die PS</i>	<i>Steuerlicher Stiftungseingangswert</i>	<i>Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden PS</i>	<i>Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung durch PS</i>	<i>KEST-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert</i>	<i>Stand</i>
<i>Bargeld</i>	<i>15.01.09</i>	<i>70.000</i>					
<i>Forst</i>	<i>15.01.09</i>	<i>1.000.000</i>					<i>1.070.000</i>

Im Oktober 12 wendet die Z-Privatstiftung

Variante a):

das Gebäude dem Zuwendungsempfänger S zu, fiktive Anschaffungskosten des Gebäudes + GuB 300.000;

Variante b):

einen Geldbetrag in Höhe von 300.000 zu.

Der unternehmensrechtliche Gewinn des Jahres 11 inkl. sämtlicher Rücklagen vor ertragsteuerlicher Korrektur ist 200.000;

unternehmensrechtliche AfA/Jahr 12.000, steuerrechtliche AfA/Jahr 10.000, Differenz/Jahr 2.000, insgesamt (Jahr 09 bis 11) 6.000;

steuerlicher Buchwert des Gebäudes zum 31. 12. 11 70.000 und des dazugehörigen GuB 20.000, steuerliche stille Reserve daher 210.000 (fiktive Anschaffungskosten 300.000 abzüglich steuerlichem Buchwert 90.000)

Gewinnadaptierung bei Variante a):

<i>Gewinn des Jahres 11</i>	<i>200.000</i>
<i>Kumulierte Adaptierungen Vorjahre</i>	<i>+ 4.000</i>
<i>AfA Gebäude d. Jahres 11</i>	<i>+ 2.000</i>
<i>Steuerliche stille Reserve i.d. Sachzuwendung</i>	<i>+ 210.000</i>
<i>Maßgeblicher Wert im Zeitpunkt der Zuwendung</i>	<i>416.000</i>

Da die fiktiven Anschaffungskosten zwar im Evidenzkonto Deckung finden, aber den maßgeblichen Wert nicht überschreiten, kann es nicht zu einer steuerfreien Substanzauszahlung kommen. Die Zuwendung des Forsthauses ist daher KEST-pflichtig, die KEST ist von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen. Das Evidenzkonto verändert sich nicht.

Gewinnadaptierung bei Variante b):

Gewinn des Jahres 11	200.000
Kumulierte Adaptierungen Vorjahre	+ 4.000
AfA-Korrektur des Jahres 11	+ 2.000
Maßgeblicher Wert im Zeitpunkt der Zuwendung	206.000

Die Zuwendung des Barbetrages findet im Evidenzkonto Deckung und übersteigt den maßgeblichen Wert um 94.000, daher unterliegen 206.000 der Kapitalertragsteuer. In Höhe des Betrages von 94.000 liegt eine steuerneutrale Substanzauszahlung vor, die das Evidenzkonto in dieser Höhe vermindert.

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung an die PS	Steuerlicher Stiftungseingangswert	Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden PS	Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung durch PS	KESSt-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert	Stand
Bargeld	15.01.09	70.000					
Forst	15.01.09	1.000.000					1.070.000
				Bargeld	Okt. 12	94.000	976.000

Beispiel 2:

Im Jahr 09 wird eine Privatstiftung errichtet, ihr wird lediglich ein unbebautes Grundstück mit steuerlichem Eingangswert von 1 Mio. zugewendet. Das Evidenzkonto stellt sich wie folgt dar:

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung an die PS	Steuerlicher Stiftungseingangswert	- maßgeblicher Wert der stiftenden PS	Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung durch PS	KESSt-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert	Stand
Liegenschaft	15.01.09	1.000.000					1.000.000

Sie bewirtschaftet diese Liegenschaft nicht, erzielt durch die Jahre hindurch weder Gewinne noch Verluste.

Variante a):

Im Jahr 14 wird die Liegenschaft an die Zuwendungsempfänger zugewendet. Der gemeine Wert (= fiktive Anschaffungskosten) im Zeitpunkt der Zuwendung beträgt 5 Mio.

Gewinn des Jahres 13

0

Steuerliche stille Reserve i.d. Sachzuwendung

+ 4.000.000

Maßgeblicher Wert im Zeitpunkt der Zuwendung

4.000.000

Die Sachzuwendung ist bei der Ermittlung des maßgeblichen Werts jedenfalls zu berücksichtigen. Da stille Reserven im zugewendeten Vermögen den maßgeblichen Wert erhöhen, ergibt sich in diesem Fall ein maßgeblicher Wert von 4 Mio., der jedenfalls der KEST unterliegt. Die verbleibende 1 Mio. findet Deckung im Evidenzkonto und stellt eine steuerneutrale Substanzauszahlung dar. Das Evidenzkonto ist um 1 Mio. abzustocken.

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung an die PS	Steuerlicher Stiftungseingangswert	- maßgeblicher Wert der stiftenden PS	Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung durch PS	KEST-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert	Stand
Liegenschaft	15.01.09	1.000.000					1.000.000
				Liegenschaft	10.10.14	1.000.000	0

Variante b):

Im Jahr 14 wird dem Zuwendungsempfänger Bargeld in Höhe von 900.000 zugewendet, dazu nimmt die Privatstiftung einen Kredit in Höhe von 900.000 auf. Da kein Gewinn vorhanden ist und keine Sachzuwendung mit stillen Reserven erfolgt, beträgt der maßgebliche Wert Null. Das Evidenzkonto beträgt 1 Mio., der Barbetrag von 900.000 findet Deckung im Evidenzkonto, kann daher KEST-frei ausgeschüttet werden und vermindert das Evidenzkonto.

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung an die PS	Steuerlicher Stiftungseingangswert	- maßgeblicher Wert der stiftenden PS	Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung durch PS	KEST-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert	Stand
Liegenschaft	15.01.09	1.000.000					1.000.000
				Barbetrag	10.10.14	900.000	100.000

Variante c):

Im Jahr 14 wird dem Zuwendungsempfänger Bargeld in Höhe von 5.000.000 zugewendet, dazu nimmt die Privatstiftung einen Kredit in Höhe von 5.000.000 auf. Da kein Gewinn vorhanden ist und keine Sachzuwendung mit stillen Reserven erfolgt, beträgt der maßgebliche Wert Null. Das Evidenzkonto beträgt 1 Mio. Der zugewendete Barbetrag von 5.000.000 übersteigt das Evidenzkonto um 4 Mio. Es kann daher nur 1 Mio. als Substanzauszahlung KEST-frei zugewendet werden. Die restlichen 4 Mio. stellen jedenfalls eine KEST-pflichtige Zuwendung dar, obwohl der maßgebliche Wert Null beträgt. Die Substanzauszahlung in Höhe von 1 Mio. vermindert das Evidenzkonto.

<i>An die PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung an die PS</i>	<i>Steuerlicher Stiftungseingangswert</i>	<i>- maßgeblicher Wert der stiftenden PS</i>	<i>Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung durch PS</i>	<i>KSt-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert</i>	<i>Stand</i>
<i>Liegenschaft</i>	<i>15.01.09</i>	<i>1.000.000</i>					<i>1.000.000</i>
				<i>Barbetrag</i>	<i>10.10.14</i>	<i>1.000.000</i>	<i>0</i>

10.4.4 Zuwendungen an eine Substiftung

275

Zuwendungen von einer eigen- oder gemischtnützigen Privatstiftung ("Hauptstiftung") an eine von ihr errichtete eigen- oder gemischtnützige Privatstiftung ("Substiftung") gelten unter bestimmten Voraussetzungen nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Bei der ertragsteuerlichen Beurteilung ist zu beachten, ob die zuwendende Privatstiftung (Hauptstiftung) Vermögen vor 01.08.2008 erhalten und eine unternehmensrechtliche Vermögensaufstellung zum 31.07.2008 erstellt hat oder Vermögen nach dem 31.07.2008 erhalten hat und ein Evidenzkonto führt.

10.4.4.1 Vermögenszugang nach dem 31.07.2008

276

Stiftet die Hauptstiftung Vermögen, das sie nach dem 31.07.2008 erhalten hat, greift das "Substanzauszahlungssystem" in modifizierter Form. Zuwendungen der Hauptstiftung an die Substiftung gelten als Substanzauszahlung, soweit sie im Evidenzkonto Deckung finden. Dies gilt für die Errichtung der Substiftung und für Nachstiftungen gleichermaßen. Die als Substanzauszahlung geltenden Zuwendungen vermindern – wie jede andere Substanzauszahlung auch – den Stand des Evidenzkontos. Quasi spiegelbildlich zur zuwendenden Stiftung setzt die Substiftung ihrerseits die Zuwendung (im Ausmaß der Substanzauszahlung) in ihrem Evidenzkonto (siehe Rz 270 ff) an; von diesem Wert im Evidenzkonto der Substiftung ist allerdings noch der "maßgebliche Wert" (= Bilanzgewinn + Gewinnrücklagen + stille Reserven, Rz 266 ff) der zuwendenden Stiftung abzuziehen.

Beispiel 1:

Die Privatstiftung A hat im Jahr 14 einen Evidenzkontostand iHv 10 Mio. und einen Bilanzgewinn im Jahr 13 iHv 2 Mio. (keine Gewinnrücklagen). Würde die Stiftung den Zuwendungsempfängern direkt 5 Mio. Bargeld ("Cash") zuwenden, wären 2 Mio. (= Bilanzgewinn) steuerpflichtig und 3 Mio. als Substanzauszahlung steuerfrei. Wendet die Stiftung die 5 Mio. nicht den Zuwendungsempfängern, sondern ihrer Substiftung B am 10.10.14 zu, reduziert sich der Evidenzkontostand bei der Stiftung um 5 Mio., die

Substiftung setzt ihrerseits spiegelbildlich zunächst 5 Mio. in ihrem Evidenzkonto an; von diesem Evidenzkontostand ist aber noch der Bilanzgewinn iHv 2 Mio. abzuziehen, sodass sich bei der Substiftung ein Evidenzkontostand iHv 3 Mio. ergibt. Hat die Substiftung ihrerseits einen Bilanzgewinn von nur 0,2 Mio. und wendet sie ihren Zuwendungsempfängern 2 Mio. bar zu, sind 0,2 Mio. steuerpflichtig und 1,8 Mio. eine steuerfreie Substanzauszahlung der Substiftung (Evidenzkonto vermindert sich von 3 Mio. auf 1,2 Mio.).

Evidenzkonto der A

<i>An die PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung an die PS</i>	<i>Steuerlicher Stiftungseingangswert</i>	<i>- maßgeblicher Wert der stiftenden PS</i>	<i>Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung durch PS</i>	<i>KES-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert</i>	<i>Stand</i>
							10.000.000
				Barbetrag an Substiftung	10.10.14	5.000.000	5.000.000

Evidenzkonto der B

<i>An die PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung an die PS</i>	<i>Steuerlicher Stiftungseingangswert</i>	<i>- maßgeblicher Wert der stiftenden PS</i>	<i>Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung durch PS</i>	<i>KES-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert</i>	<i>Stand</i>
Barbetrag von Hauptstiftung	10.10.14	5.000.000	2.000.000				3.000.000
				Barbetrag	10.10.14	1.800.000	1.200.000

Beispiel 2:

Die Privatstiftung A hat im Jahr 14 einen Evidenzkontostand iHv 10 Mio. und einen Bilanzgewinn im Jahr 13 iHv 2 Mio. (keine Gewinnrücklagen). Sie errichtet im Jahr 14 die Substiftung X und die Substiftung Y und wendet jeder der Substiftungen 3.000.000 zu. Jede der Substiftungen hat 3.000.000 in ihr Evidenzkonto einzustellen und dieses sofort um den maßgeblichen Betrag von 2.000.000 zu vermindern, sodass sich folgende Evidenzkontenstände ergeben:

Evidenzkonto der A

<i>An die PS zugewendetes</i>	<i>Datum der Zuwen-</i>	<i>Steuerlicher Stiftungs</i>	<i>- maßgeblicher Wert der</i>	<i>Von der PS zugewen-</i>	<i>Datum der Zuwen-</i>	<i>KES-freier steuer-</i>	<i>Stand</i>
-------------------------------	-------------------------	-------------------------------	--------------------------------	----------------------------	-------------------------	---------------------------	--------------

<i>Vermögen (Art)</i>	<i>zung an die PS</i>	<i>eingangs wert</i>	<i>stiftenden PS</i>	<i>detes Vermögen (Art)</i>	<i>zung durch PS</i>	<i>licher Stiftungs- ausgangs wert</i>	
							10.000.000
				Barbetrag an Substif- tung X und Y	10.10.14	6.000.000	4.000.000

Evidenzkonto der X

<i>An die PS zugewen- detes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwen- dung an die PS</i>	<i>Steuer- licher Stiftungs- eingangs- wert</i>	<i>- maß- geblicher Wert der stiftenden PS</i>	<i>Von der PS zugewen- detes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwen- dung durch PS</i>	<i>Steuer- licher Stiftungs- ausgangs wert</i>	<i>Stand</i>
Barbetrag von Haupt- stiftung	10.10.14	3.000.000	2.000.000				1.000.000

Evidenzkonto der Y

<i>An die PS zugewen- detes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwen- dung an die PS</i>	<i>Steuer- licher Stiftungs- eingangs wert</i>	<i>- maß- geblicher Wert der stiftenden PS</i>	<i>Von der PS zugewen detes Vermöge n (Art)</i>	<i>Datum der Zuwen- dung durch PS</i>	<i>Steuer- licher Stiftungs- ausgangs wert</i>	<i>Stand</i>
Barbetrag von PS A	10.10.14	3.000.000	2.000.000				1.000.000

Beispiel 3:

Die Privatstiftung A hat im Jahr 14 einen Evidenzkontostand iHv 10 Mio. und einen Bilanzgewinn im Jahr 13 iHv 2 Mio. (keine Gewinnrücklagen). Sie errichtet im Jahr 14 die Substiftung X und wendet ihr am 13.05.14 1.000.000, am 14.06.14 500.000 und am 30.09.14 1.500.000 zu. Insgesamt erhält sie im Jahr 2014 3.000.000 zugewendet, die sie in ihrem Evidenzkonto ausweisen muss, abzüglich des maßgeblichen Wertes in Höhe von 2.000.000.

Evidenzkonto der A

<i>An die PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung an die PS</i>	<i>Steuerlicher Stiftungseingangswert</i>	<i>- maßgeblicher Wert der stiftenden PS</i>	<i>Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung durch PS</i>	<i>KESSt-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert</i>	<i>Stand</i>
							10.000.000
				Barbetrag an Substiftung X	13.05.14	1.000.000	9.000.000
				Barbetrag an Substiftung X	14.06.14	500.000	8.500.000
				Barbetrag an Substiftung X	30.09.14	1.500.000	7.000.000

Evidenzkonto der X

<i>An die PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung an die PS</i>	<i>Steuerlicher Stiftungseingangswert</i>	<i>-maßgeblicher Wert der stiftenden PS</i>	<i>Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)</i>	<i>Datum der Zuwendung durch PS</i>	<i>KESSt-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert</i>	<i>Stand</i>
Barbetrag	13.05.14	1.000.000					1.000.000
Barbetrag	14.06.14	500.000					1.500.000
Barbetrag	30.09.14	1.500.000	2.000.000				1.000.000

10.4.4.2 Vermögenszugang vor dem 01.08.2008

277

Zuwendungen an eine Substiftung gelten auch dann als steuerneutrale Substanzauszahlung, wenn das zugewendete Vermögen betragsmäßig in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung zum 31.07.2008 Deckung findet. Die Substiftung hat die steuerlichen Werte fortzuführen (steuerliche Wertverknüpfung), das Evidenzkonto ist nicht zu erhöhen.

278

Die unternehmensrechtliche Vermögensaufstellung zum 31.07.2008 legt das betragliche Ausmaß fest, das an eine Substiftung ertragsteuerneutral übertragen werden kann; dieses

beträgliche Ausmaß richtet sich nach dem unternehmensrechtlichen Netto-/Reinvermögen (= Eigenkapital) zum 31.07.2008. Für eine steuerneutrale Übertragung an die Substiftung ist daher nicht erforderlich, dass die "nämlichen" (identen)

Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter aus der Vermögensaufstellung zugewendet werden. Dieser Vermögensstand zum 31.07.2008 ist evident zu halten und um getätigte Zuwendungen zu vermindern. Da eine unternehmensrechtliche Vermögensaufstellung zum 31.07.2008 zu erfolgen hat, ist eine Neubewertung des Vermögens zu diesem Stichtag nicht zulässig.

Beispiel:

Die im Jahr 1995 errichtete Privatstiftung A errichtet ihrerseits im Jahr 2010 eine Privatstiftung B und wendet dieser Bargeld in Höhe von 1 Mio. und eine Beteiligung mit unternehmensrechtlichem Buchwert im Zeitpunkt der Übertragung an die Substiftung von 5 Mio. und einem steuerlichen Stiftungseingangswert von 2 Mio. zu. Die Privatstiftung A hat zum 31.07.08 eine Vermögensaufstellung (Statusbilanz) errichtet, aus der sich ein unternehmensrechtliches Eigenkapital der Privatstiftung von 10 Mio. ergibt. Die im Jahr 2010 getätigten Zuwendungen sind im Eigenkapital von 10 Mio. gedeckt und können daher KEST-frei an die Substiftung weitergegeben werden. Die Privatstiftung B hat die Beteiligung mit dem steuerlichen Wert der Privatstiftung A anzusetzen (= 2 Mio.). Die Privatstiftung A hat allerdings das in der Statusbilanz ausgewiesene Eigenkapital um 6 Mio. (Bargeld 1 Mio. + unternehmensrechtlichem Buchwert 5 Mio.) zu vermindern und evident zu halten.

Ist zum 31.07.2008 das Eigenkapital der Privatstiftung in einer Statusbilanz festgehalten, kann jegliches Vermögen an die Substiftung KEST-frei ausgekehrt werden, auch ein nach dem 31.07.2008.

Variante a):

neu (mit Altbarbeständen) angeschafftes Vermögen. Dieses Vermögen geht mit den ertragsteuerlichen Anschaffungskosten in die Substiftung hinein, ohne das Evidenzkonto der Substiftung zu erhöhen, allerdings unter Verminderung des zum 31.07.2008 festgehaltenen Eigenkapitals um die unternehmensrechtlichen Buchwerte. Die Substiftung muss die ertragsteuerlichen Anschaffungskosten festhalten.

Beispiel:

Die Privatstiftung A hat zum 31.07.08 ein in der Statusbilanz ausgewiesenes Eigenkapital von 10 Mio. Sie schafft aus Barmittel am 31.08.2008 eine 100 Prozent-Beteiligung an der X-GmbH um 500.000 (steuerliche Anschaffungskosten entsprechen den unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten, die den beizulegenden Wert darstellen) an. Im Jahr 10 errichtet sie die Privatstiftung Z, der sie die 100 Prozent-Beteiligung an der X-GmbH zuwendet, beizulegender Wert 600.000. Die Privatstiftung Z hat die Beteiligung an der X-GmbH mit 500.000 steuerlich anzusetzen, die Privatstiftung A hat das Eigenkapital von 10 Mio. um 500.000 (=

unternehmensrechtlicher Buchwert) auf 9.500.000 zu vermindern und weiterhin evident zu halten.

Variante b):

an die Privatstiftung zugewendetes Vermögen, das in das Evidenzkonto aufgenommen wurde. Auch dieses Vermögen geht mit den ertragsteuerlichen Anschaffungskosten in die Substiftung hinein, ohne das Evidenzkonto der Substiftung zu erhöhen, allerdings unter Verminderung des zum 31.07.2008 festgehaltenen Eigenkapitals um die Buchwerte. Die Substiftung muss die fortgeschriebenen Stiftungseingangswerte festhalten.

Beispiel:

Die Privatstiftung A hat zum 31.07.08 ein in der Statusbilanz ausgewiesenes Eigenkapital von 10 Mio. Ihr wird eine 100 Prozent-Beteiligung an der X-GmbH am 01.10.08 zugewendet, Anschaffungskosten 500.000, beizulegender Wert 700.000. Am 01.02.10 errichtet die Privatstiftung A die Substiftung Z und widmet ihr 70.000 bar und die Beteiligung an der X-GmbH, beizulegender Wert 800.000. Die Privatstiftung A entschließt sich, die Zuwendung aus dem Altvermögen heraus zu tätigen. Sie hat daher das Eigenkapital von 10 Mio. um 770.000 (70.000 bar, 700.000 seinerzeitiger beizulegender Wert = Buchwert) abzustocken und 9.230.000 Eigenkapital evident zu halten. Die Privatstiftung Z hat die Beteiligung ertragsteuerlich mit 500.000 zu erfassen (in der Bilanz ist der beizulegende Wert anzusetzen). Am Evidenzkonto der Privatstiftung Z ist kein Eingang zu verbuchen.

279

Die unternehmensrechtliche Vermögensaufstellung zum 31.07.2008 kann auch in einem späteren Jahr erstellt werden. Sollten die Werte in der in einem späteren Jahr erstellten Vermögensaufstellung zum 31.07.2008 nicht ident sein mit den Werten der Schlussbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, sind diese Werte an Hand der Stiftungsbuchhaltung des Jahres 2008 nachzuweisen. Dieses System der steuerneutralen Substanzauszahlung gilt nur insoweit, als die Zuwendung im Stiftungszweck der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) Deckung findet.

10.4.5 Ausländische Stiftungen und sonstige Vermögensmassen

280

Die Ausführungen in den Rz 267 ff gelten sinngemäß auch für ausländische Stiftungen und sonstige Vermögensmassen, die Privatstiftungen vergleichbar sind, sofern sie die in § 27 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 und den genannten Randziffern festgelegten Kriterien erfüllen. Als unternehmensrechtliche Vermögensaufstellung iSd Rz 277 gilt bei ausländischen Stiftungen und sonstigen Vermögensmassen eine Statusbilanz, die unter Anwendung von den österreichischen Rechnungslegungsvorschriften (UGB) vergleichbaren Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen erstellt wird.

10.5 Widerruf einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 (= betriebliche) fallenden Privatstiftung

10.5.1 Allgemeines

281

Der Widerruf einer Privatstiftung (§ 34 PSG) führt zu deren Auflösung (§ 35 Abs. 2 PSG) und zur Übertragung des Vermögens auf den Letztbegünstigten (§ 36 Abs. 2 PSG). Der Letztbegünstigte wird ertragsteuerlich gleich behandelt wie jeder andere Begünstigte. Letztbegünstigter kann auch der Stifter selbst sein.

§ 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 lässt beim Widerruf einer Privatstiftung bestimmte Werte zum Abzug bei der Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer zu. Es ist jedoch zwischen Privatstiftungen, die vor dem 01.08.2008 und nach dem 31.07.2008 errichtet wurden, zu unterscheiden.

10.5.2 Widerruf einer vor dem 01.08.2008 errichteten Privatstiftung

282

Beim Widerruf einer Privatstiftung, die vor dem 01.08.2008 errichtet wurde, ist zu beachten, dass sie sowohl Vermögen halten kann, das ihr vor dem 01.08.2008 zugewendet wurde (Altvermögen) und somit nicht unter das Regime der Substanzauszahlung fällt, als auch Vermögen, das ihr nach dem 31.07.2008 zugewendet wurde (Neuvermögen) und daher unter das Regime der Substanzauszahlung fällt.

10.5.2.1 Widerruf von Privatstiftungen mit Altvermögen

283

Hält die Privatstiftung ausschließlich Vermögen, das ihr vor dem 01.08.2008 zugewendet wurde, kann lediglich der (jeweilige) Stifter beantragen, dass die im Zeitpunkt seiner seinerzeitigen Zuwendung an die Privatstiftung ertragsteuerlich maßgebenden Werte (Stiftungseingangswerte) von den Einkünften abgezogen werden, sofern er diese nachweist. Dies gilt auch dann, wenn das gestiftete Vermögen 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 dem jeweiligen Stifter der Kapitalertragsteueranmeldung angeschlossen sein.

Beispiel:

Die Privatstiftung A wurde von den natürlichen Personen Vater V, Sohn S und Tochter T im Jahr 2000 errichtet. V hat der Privatstiftung 1.000.000 bar und seine 100 Prozent Beteiligung an der Z-GmbH mit Anschaffungskosten von 35.000 zugewendet, S und T jeweils 1.000 bar jeweils bei Errichtung der Privatstiftung; V hat sich das alleinige Widerrufsrecht in der Stiftungsurkunde vorbehalten; weitere Vermögenszuwendungen an die Privatstiftung erfolgen nicht. Letztbegünstigte sind V, S, T und die Gattin G von V. Im Jahr 10 widerruft V die Privatstiftung. Das in der Privatstiftung zum Zeitpunkt des Widerrufs vorhandene Vermögen beläuft sich auf 8.000.000 (= fiktive Anschaffungskosten), das gleichmäßig auf alle 4 verteilt werden soll.

V kann auf Antrag Stiftungseingangswerte in Höhe von 1.035.000 in Abzug bringen, sodass sich eine Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer in Höhe von 965.000 (2.000.000-1.035.000) ergibt. Für S und T ist die Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlage je 1.999.000 und für G 2.000.000. Das Regime der Substanzauszahlung kommt nicht zum Tragen. Im Formular Ka1 ist als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 6.963.000 (Summe aus den 4 Beträgen) einzutragen.

284

Hält die Privatstiftung im Zeitpunkt des Widerrufs sowohl Vermögen, das ihr vor dem 01.08.2008 als auch nach dem 31.07.2008 zugewendet wurde, sind zuerst auf Antrag der jeweiligen Stifter die Stiftungseingangswerte des Vermögens abzuziehen, das bis zum 01.08.2008 der Privatstiftung zugewendet wurde, danach der Betrag des Evidenzkontos.

Beispiel:

Die Privatstiftung A wurde von den natürlichen Personen Vater V, Sohn S und Tochter T im Jahr 2000 errichtet. V hat der Privatstiftung 1.000.000 bar und seine 100 Prozent Beteiligung an der Z-GmbH mit Anschaffungskosten von 35.000 zugewendet, S und T jeweils 1.000 bar jeweils bei Errichtung der Privatstiftung; V hat sich das alleinige Widerrufsrecht in der Stiftungsurkunde vorbehalten; Letztbegünstigte sind V, S, T und die Gattin G von V. Im Jahr 2009 wendet V der Privatstiftung ein Zinshaus mit ertragsteuerlichem Wert von 100.000 zu, die auf dem Evidenzkonto erfasst werden. Im Jahr 2010 wendet die Privatstiftung der Tochter T kapitalertragsteuerpflichtig 100.000 zu, im Jahr 2011 dem Sohn S 50.000 als Substanzauszahlung. Das Evidenzkonto weist somit 2011 einen Stand von 50.000 aus. Im Jahr 2012 widerruft V die Privatstiftung. Das in der Privatstiftung zum Zeitpunkt des Widerrufs vorhandene Vermögen beläuft sich auf 8.000.000 (= fiktive Anschaffungskosten), das gleichmäßig auf alle 4 verteilt werden soll.

Auf Grund des alten Regimes kann V auf Antrag Stiftungseingangswerte in Höhe von 1.035.000 in Abzug bringen, sodass ein Restbetrag in Höhe von 965.000 (2.000.000-1.035.000) verbleibt. S und T können sich jeweils 1.000 als Stiftungseingangswerte abziehen. Da G der Privatstiftung nichts zugewendet hat, kann sie sich auch keine Stiftungseingangswerte abziehen. Von der Summe der kapitalertragsteuerpflichtigen Erträge in Höhe von 6.963.000 ist dann der am Evidenzkonto noch ausgewiesene Betrag von 50.000 in Abzug zu bringen. Im Formular Ka1 ist als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 6.913.000 einzutragen.

285

Wäre in obigem Beispiel lediglich die Gattin G alleinige Letztbegünstigte, die drei Stifter jedoch nicht, und bekäme sie die 8 Mio. übertragen, könnte lediglich der Betrag des

Evidenzkontos in Höhe von 50.000 in Abzug gebracht werden, dh. im Formular Ka1 wäre als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 7.950.000 anzugeben.

10.5.2.2 Abzugsfähige Stiftungseingangswerte

10.5.2.2.1 Rückübertragung von zugewendetem Betriebsvermögen

286

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).

10.5.2.2.2 Rückübertragung von zugewendeten Liegenschaften des Privatvermögens

Als anrechenbare Stiftungseingangswerte kommen in Betracht (für Zuwendungen an die Privatstiftung vor dem Inkrafttreten des StruktAnpG 2006, BGBl. I Nr. 100/2006):

287

- 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,

288

- 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 Einkunftserzielung genutzt, dann aber wieder privat verwendet wurde,

289

- 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,

290

- 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,

291

- bei der Zuwendung einer Liegenschaft, die der Stifter entgeltlich erworben und nicht zur Einkünfteerzielung verwendet hat: die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988),

292

(gilt für Zuwendungen an die Privatstiftung vor Inkrafttreten des SchenkungsmeldeG 2008, BGBl. I Nr. 85/2008)

- 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,

293

- 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,

294

- 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,

295

- 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 gilt sinngemäß).

10.5.2.2.3 Rückübertragung von zugewendeten sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Als anrechenbare Stiftungseingangswerte kommen in Betracht:

296

- 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,

297

(gilt für Zuwendungen an die Privatstiftung vor Inkrafttreten des StruktAnpG 2006, BGBl. I Nr. 100/2006)

- 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 idF vor Inkrafttreten des StruktAnpG 2006, BGBl. I Nr. 100/2006), gekürzt um eine vom Stifter allfällig geltend gemachte AfA,

298

(gilt für Zuwendungen an die Privatstiftung vor Inkrafttreten des StruktAnpG 2006, BGBl. I Nr. 100/2006)

- 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 idF vor Inkrafttreten des StruktAnpG 2006, BGBl. I Nr. 100/2006), gekürzt um eine vom Stifter allfällig geltend gemachte AfA,

299

- 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 Einkünfterzielung allfällig geltend gemachte AfA,

300

- 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 gilt sinngemäß),

301

- bei der Zuwendung von sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, 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,

302

- 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 Einkünfterzielung allfällig geltend gemachte AfA,

303

- 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 Einkünfteerzielung allfällig geltend gemachten AfA,

304

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

305

- bei der Zuwendung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 die tatsächlichen Anschaffungskosten des Stifters. Hat der Stifter die Beteiligung unentgeltlich erworben, ist auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen.

10.5.3 Widerruf einer nach dem 31.07.2008 errichteten Privatstiftung

306

Privatstiftungen, die nach dem 31.07.2008 errichtet wurden, fallen zur Gänze unter das Regime der Substanzauszahlung. Auch für diese Privatstiftungen ist zu beachten, dass der Widerruf nur von einer natürlichen Person als Stifter getätigt werden kann.

Für den Widerruf solcher Privatstiftungen gilt, dass lediglich der am Evidenzkonto ausgewiesene Betrag von der Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer abgezogen werden kann, gleichgültig an wen das Vermögen der Privatstiftung übertragen wird.

10.5.4 Widerruf ausländischer vergleichbarer Stiftungen und Vermögensmassen

307

Die Kürzung bei Widerruf gilt sinngemäß auch für ausländische Stiftungen und sonstige Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind. Zwecks Gleichstellung mit dem Widerruf einer österreichischen Privatstiftung sind bei der Kürzung die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Werte anzusetzen (dh. die Werte, die bei Zuwendung an eine österreichische Privatstiftung anzusetzen wären und nicht allfällige höhere ausländische Eingangswerte). Weiters setzt die Kürzung bei Widerruf voraus, dass für die Zuwendung an die ausländische Stiftung (Vermögensmasse) Stiftungseingangssteuer oder Erbschafts-/Schenkungssteuer tatsächlich entrichtet wurde, sofern die Zuwendung an die ausländische Stiftung (Vermögensmasse) im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung dem StiftEG oder dem ErbSt unterlegen ist.

War der Stifter zum Zeitpunkt der Vermögenswidmung an die ausländische Stiftung beschränkt steuerpflichtig und unterlag das gestiftete Vermögen zu diesem Zeitpunkt nicht der österreichischen Besteuerung, kann bei der Kürzung der gemeine Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Vermögenswidmung an die Stiftung angesetzt werden. In diesem Fall ist auch die tatsächliche Entrichtung von Stiftungseingangssteuer oder Erbschafts-/Schenkungssteuer nicht Voraussetzung für die Kürzung.

Teil 3:

11. Stiftungseingangssteuergesetz

11.1 Allgemeines

308

Das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) ersetzt die bisher im Erb-/SchenkStG verankerte Eingangssteuer für unentgeltliche Vermögensübertragungen auf Stiftungen bzw. andere stiftungsähnliche Rechtsgebilde. Vom Stiftungseingangssteuergesetz erfasst sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an eine privatrechtliche Stiftung oder damit vergleichbare Vermögensmasse. Unentgeltliche Vermögensübertragungen auf öffentlich-rechtliche Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen fallen nicht unter das Stiftungseingangssteuergesetz. Zur Definition der Begriffe öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Stiftung siehe Rz 1. Da § 1 Abs. 1 StiftEG die Begriffe privatrechtliche Stiftung bzw. vergleichbare Vermögensmasse nicht auf das Inland einschränkt, sind von der Stiftungseingangssteuer auch unentgeltliche Zuwendungen an vergleichbare ausländische Rechtsgebilde umfasst.

309

Bei ausländischen privatrechtlichen Stiftungen und vergleichbaren Vermögensmassen ist grundsätzlich ein Typenvergleich anzustellen. Darüber hinaus sollen aber auch ausländische Rechtsgebilde erfasst werden, die einen ähnlichen Zweck wie die inländischen Stiftungen und vergleichbaren Vermögensmassen haben. So können beispielsweise Anstalten nach liechtensteinschem Recht oder anglo-amerikanische Trusts durchaus in die Geltung des Stiftungseingangssteuergesetzes fallen, sofern sie nicht als transparent (siehe Rz 21) anzusehen sind.

310

Um beurteilen zu können, ob die ausländische privatrechtliche Stiftung bzw. Vermögensmasse unter das StiftEG fällt, sind jedenfalls die ausländische Rechtsordnung sowie sämtliche Vertragswerke maßgeblich, die die Verfassung der ausländischen privatrechtlichen Stiftung bzw. Vermögensmasse ausmachen.

311

Die Steuerpflicht ist gegeben, wenn der Zuwendende oder der Erwerber im Zeitpunkt der Zuwendung den Wohnsitz, Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Ein Inlandsbezug im zugewendeten Vermögen allein führt nicht zur Stiftungseingangsbesteuerung.

Beispiel:

Die in der BRD ansässige natürliche Person A gründet in der Schweiz eine Stiftung und wendet dieser den in Österreich gelegenen Forst zu. Da weder A noch die Schweizer Stiftung in Österreich ansässig sind, kommt es nicht zur Stiftungseingangsbesteuerung.

Es bestehen keine Bedenken, die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze, BGBl. II Nr. 528/2003, auch im Geltungsbereich des Stiftungseingangssteuergesetzes bei natürlichen Personen als Stifter anzuwenden.

Beispiel:

Die in der Schweiz ansässige natürliche Person A wendet der von ihr in der Schweiz errichteten Stiftung Vermögen zu. A hat eine Ferienwohnung in Tirol, die er maximal nachweislich 3 Wochen im Jahr benutzt; ein Verzeichnis gemäß § 1 Abs. 2 Zweitwohnsitzverordnung wird geführt. Die Zweitwohnsitzverordnung kommt zur Anwendung, dh. A hat keinen Wohnsitz in Ö, daher fällt die Zuwendung des A an die Schweizer Stiftung nicht unter das Stiftungseingangssteuergesetz.

11.2 Sachliche Steuerpflicht

312

Besteuert wird die unentgeltliche Zuwendung. Da das StiftEG keine Definition des Begriffes "Zuwendung" enthält, ist davon auszugehen, dass damit jegliche Vermögensübertragung auf privatrechtliche Stiftungen bzw. vergleichbare Vermögensmassen gemeint ist. Die Vermögensübertragung muss nur faktisch erfolgt sein, ein Bereicherungswille ist nicht erforderlich. Das Schlagendwerden einer auflösenden Bedingung oder Befristung führt daher nicht zu einer Rückerstattung der StiftEG gemäß § 295a BAO. Ebenso wenig verhindert eine mit der Vermögensübertragung verbundene auflösende Bedingung oder Befristung die Stiftungseingangsbesteuerung.

Das Erlöschen von Leibrenten und von anderen vom Leben einer Person abhängigen Lasten löst keine Stiftungseingangssteuerpflicht aus.

313

Unentgeltlichkeit liegt jedenfalls vor, wenn keine Gegenleistung erbracht bzw. kein Entgelt gezahlt wird. Erfolgt eine Zuwendung mit Gegenleistung oder Übertragung von Schulden und Lasten (gemischte Schenkung), liegt Unentgeltlichkeit nur dann vor, wenn die Gegenleistung, Schuld oder Last geringer ist als 50 Prozent des gemeinen Wertes des übertragenen Vermögens.

11.3 Persönliche Steuerpflicht

314

Steuerschuldner ist die empfangende privatrechtliche Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse, sofern sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Ist das nicht der Fall, ist Steuerschuldner der im Inland ansässige Zuwendende. Haben beide weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt, noch Sitz, noch Geschäftsleitung im Inland, ist keine Steuerpflicht gegeben.

315

Beide haften jeweils für die Steuer des anderen.

11.4 Entstehen der Steuerschuld und Fälligkeit

316

Die Steuerschuld bei Zuwendungen an Privatstiftungen unter Lebenden entsteht mit der Ausführung der Zuwendung. Somit ist der Zeitpunkt des Übergangs des Vermögens ausschlaggebend für die Ermittlung der Wertverhältnisse. Die Errichtung der Stiftungsurkunde und die bloße Widmung von Vermögen löst noch keine Steuerpflicht aus. Entscheidend für das Entstehen der Stiftungseingangssteuerschuld ist die tatsächliche Übergabe des Vermögensgegenstandes an das zur Vertretung der Privatstiftung befugte Organ. Da die Privatstiftung auch vor der Eintragung im Firmenbuch als Vorstiftung bereits rechts- und handlungsfähig ist, kann sie bereits in diesem Stadium durch ihre vertretungsbefugten Organe Verträge abschließen und Vermögen erwerben.

Nach- oder Zustiftungen setzen als zweiseitig verbindliche Verträge die Zustimmung der vertretungsbefugten Organe der Privatstiftung voraus.

Beispiel:

Die Stiftungsurkunde wird am 30.12.2009 errichtet. Der Stiftung wird ua. eine GmbH-Beteiligung gewidmet. Der Notariatsakt für die Übertragung der GmbH-Beteiligung wird am 30.03.2010 errichtet. Am 05.04.2010 wird die Privatstiftung im Firmenbuch eingetragen. In diesem Fall hat die Vorstiftung am 30.03.2010 Eigentum an der Beteiligung erworben und ist in diesem Zeitpunkt die Stiftungseingangssteuerschuld entstanden. Bemessungsgrundlage ist daher der gemeine Wert der GmbH-Beteiligung zum 30.03.2010.

Im Gegensatz dazu entsteht bei Zuwendungen an eine Privatstiftung von Todes wegen und bei Zuwendungen von Todes wegen an eine Privatstiftung für Zwecke der Bemessung die Steuerschuld im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Daher sind bei Privatstiftungen von Todes wegen und bei Zuwendungen von Todes wegen an Privatstiftungen die Verhältnisse im Todeszeitpunkt für die Bewertung der übergehenden Vermögensgegenstände maßgeblich. Hingegen kommt es für den Zeitpunkt der Fälligkeit darauf an, ab wann die Privatstiftung über die Vermögenswerte verfügen kann.

Die Steuerschuld wird mit 15. des auf die Zuwendung zweitfolgenden Monates fällig.

11.5 Bemessungsgrundlage

317

Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer ist die Summe des der Steuerpflicht unterliegenden zugewendeten Vermögens abzüglich der damit in wirtschaftlicher Beziehung stehenden, mit übertragenen Schulden und Lasten. Erfolgt die Bewertung von inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, inländischem Grundvermögen und inländischen Betriebsgrundstücken gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 mit dem dreifachen Einheitswert, ist auch der Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung dazu stehen, nur bis zur Höhe des dreifachen Einheitswertes zulässig.

11.5.1 Bewertung

11.5.1.1 Allgemeines

318

Für die Bewertung des übertragenen Vermögens ist nach wie vor § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 maßgeblich. Danach richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Bestimmungen des ersten Teiles des BewG 1955. So ist 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.

11.5.1.2 Bewertung von inländischem Grundvermögen

319

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.

11.5.1.3 Bewertung von ausländischem Grundvermögen

320

Für in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR gelegenes land- oder forstwirtschaftliches Vermögen, gelegenes Grundvermögen oder gelegene Betriebsgrundstücke kann der Steuerschuldner ein Bewertungsverfahren beantragen, um eine Einheitsbewertung des ausländischen Grundvermögens nach dem Bewertungsgesetz zu erreichen. Mit dem Antrag sind die für die Einheitsbewertung nach dem zweiten Teil des

Bewertungsgesetzes erforderlichen Unterlagen vorzulegen, aus denen folgende Angaben ersichtlich sind:

321

Allgemeine Angaben zum Grundstück:

- Adresse
- Eigentümer
- Flächenausmaße
- Mit dem Grundstück verbundene Rechte (zB Baurechte, Wohnrechte, Weiderechte)
- Gebäude auf fremdem Grund und Boden

322

Land- und forstwirtschaftliches Vermögen:

- Flächenausmaße der land- und forstwirtschaftlichen Eigenflächen
- Angaben zur Ertragsfähigkeit der Flächen auf Grund der Bodenbeschaffenheit, Geländegestaltung, klimatischen Verhältnissen und Wasserverhältnissen: falls vorhanden Bodenschätzungsdaten (Ertragsmesszahlen, Bodenklimazahl, Bodenschätzungskarte); zumindest Beschreibung der Bodenverhältnisse (zB Bodenart, Gründigkeit, Wasserverhältnisse, durchschnittliche Geländeverhältnisse) und Klimaverhältnisse (Jahresdurchschnittstemperatur und Jahresniederschlagsmenge, besondere Verhältnisse) und durchschnittliche Erträge der landwirtschaftlichen Flächen, der Obstbauflächen, der forstwirtschaftlichen Flächen
- Beschreibung der Art der Nutzung der Eigenflächen:
landwirtschaftlich genutzte Fläche in ha: zB 8 ha – davon 6 ha Acker, 2 ha Wiese
- Tierhaltung: Produktionsrichtung (zB Schweinemast, Milchviehhaltung, Rindermast, Eierproduktion); Durchschnittsbestand je Tierart; bei Mastbetrieben auch die Angaben hinsichtlich der Jahresproduktion (zB 1000 Mastschweine); bei Milchproduktion: produzierte jährliche Milchmenge in kg; Flächenausmaß der selbstbewirtschafteten landwirtschaftlich genutzten Fläche (= Eigenfläche plus zugepachtete Fläche minus verpachtete Fläche)
- Intensivobstbau: Art und Ausmaß in ha (zB Apfel, Birne, Marille ua.) in ha;
Beerenkulturen in ha und Beerenart in ha

- Feldgemüseanbau in ha; Christbaumkulturen in ha; Tabakkulturen in ha; Hopfenkulturen in ha
- Weinbaulich genutzte Fläche in ha mit Angaben zu Jahresweinproduktion in Liter und/oder Jahresproduktion an Weintrauben in kg
- Gärtnerisch genutzte Fläche in m²: Ausmaß der Glashausfläche in m², Folientunnels in m², Ausmaß der gärtnerischen Freilandfläche
- Forstwirtschaftlich genutzte Fläche in ha mit Angabe über Zuordnung der Flächen zu forstwirtschaftlichen Betriebsklassen (Wirtschaftswald, Schutzwald in und außer Ertrag) sowie Angabe der Waldgrundzahlen (Baumarten, Ertragsklassen, Bestockungsgrade und Schäden je nach Betriebs- und Alterklassen)
- Fischerei: Fischzucht; Teichwirtschaft (Fläche in ha); Fischereirechte
- Imkerei (Anzahl der Bienenvölker)
- Jährlicher Ertrag in Euro aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb(szweig)
- Beschreibung der Gebäude, die zur wirtschaftlichen Einheit gehören
- Gebäude und Gebäudeteile, die nicht land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, sind gesondert anzugeben wie bei Grundvermögen
- Vorlage des Bauplanes
- Sind Teile des landwirtschaftlichen Grundbesitzes als Bauland nutzbar (Baulandwidmung)? Wenn ja, Ausmaß in m²;

323

Grundvermögen (das ist nicht land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundbesitz),

sowie Baurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden:

- Angabe und Nachweis des gemeinen Wertes des Grund und Bodens pro m² zum 01.01.1973 (Hauptfeststellungszeitpunkt Grundvermögen) – Vergleichspreise unbebauten Bodens
- Angabe der tatsächlichen Verhältnisse des Grundstückes zum Bewertungsstichtag: Widmung, Bauklasse, Bebaubarkeit uÄ nach nationaler Vorschrift
- Grundstück ist bebaut oder nicht bebaut

- bei Bebauung sind folgende Angaben pro Gebäude erforderlich:
Nutzung des Gebäudes (zB 123 m² Wohnzwecke, 543 m² gewerbliche oder öffentliche Zwecke)
- Alter und Baujahr des Gebäudes bzw. der Gebäudeteile
- Vorlage des Bauplanes
- Vorlage von Fotos bzw. sonstigen für die Beurteilung und Wertfeststellung der wirtschaftlichen Einheit dienlichen Unterlagen (zB Schätzungsgutachten, Objektbeschreibung)
- Bauweise: Holz- oder Massivbauweise
- Bauausführung:
sehr einfach (zB Strohdach, kein WC, einfacher Putz, Einfachfenster)
einfach (zB einfache Ziegeleindeckung, Gewölbe oder Holzbalkendecken, WC und Bad in einigen Wohnungen, einfacher Putz, überwiegend Doppelfenster)
mittel (zB doppelte Ziegeleindeckung, Gewölbe oder Holzbalkendecken, WC in der überwiegenden Anzahl der Wohnungen, einfacher Putz, Holzverbundfenster)
gut (zB Faserzementplatten, Blecheindeckung, Massiv- oder Fertigteildecken, WC und Bad in allen Wohnungen, Edelputz, Holzverbundfenster)
sehr gut (zB Dächer mit besonderer Wärmeisolierung, Massiv- oder Fertigteildecken, Edelputz, zusätzliche Badezimmer, Metall-, Kunststoff-, Edelholzfenster mit Isolierverglasung)

324

Zur Klärung des Sachverhaltes hat das Finanzamt im Bedarfsfall die noch erforderlichen Informationen vom Steuerpflichtigen abzuverlangen.

Dabei sind insbesondere die §§ 51 bis 56 samt Anlage zu § 53a BewG 1955 zu beachten. Analog zur Einheitsbewertung der inländischen Grundstücke ist von den Werten des Jahres 1973 auszugehen, die um 35 Prozent zu erhöhen sind.

325

In einem Drittland gelegenes Grundvermögen ist mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung anzusetzen.

11.5.2 Steuerbefreiungen

326

Steuerbefreit sind

- Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken im Sinne der §§ 34 ff BAO dienen;
- Zuwendungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften (beispielsweise Gebietskörperschaften, gesetzlich anerkannte Religionsgesellschaften, Wirtschaftskammer, Arbeiterkammer, Österreichischer Rundfunk, Bundesmuseen) an Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen;
- Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988;
- Zuwendungen von Todes wegen von Kapitalvermögen, das im Zeitpunkt des Todes des Zuwendenden endbesteuert bzw. mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 belegt war, und von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes unter 1 Prozent am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist. Forderungswertpapiere müssen dem "public placement" unterliegen, um unter die Befreiung zu fallen.

11.6 Steuersatz

327

Das StiftEG kennt zwei Steuersätze, die unabhängig davon zur Anwendung kommen, wer die Zuwendung tätigt, ob es sich um eine Zustiftung, Nachstiftung oder eine Zuwendung an eine Substiftung handelt. Der Steuersatz beträgt grundsätzlich 2,5 Prozent der Zuwendungen. Abweichend davon beträgt die Steuer 25 Prozent bei Zuwendungen, wenn

- die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz vergleichbar ist oder
- sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen (wie insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen), nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt offen gelegt worden sind oder
- mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

328

Das erste Kriterium für die Anwendung des 2,5 Prozent-Steuersatzes ist die Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung. Dieses Kriterium muss auch von inländischen privatrechtlichen

Stiftungen erfüllt sein, da keine gesetzliche Einschränkung auf ausländische privatrechtliche Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen besteht. Zuwendungen an Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fonds-Gesetz bzw. nach den Landes-Stiftungs- und Fonds-Gesetzen fallen daher dem Grunde nach unter den 25 Prozent-Steuersatz. Sofern diese Stiftungen gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO erfüllen, ist auf Zuwendungen an diese Stiftungen - unbeschadet der Befreiungsbestimmung des § 1 Abs. 6 Z 1 StiftEG - der Steuersatz von 2,5 Prozent anzuwenden.

Die Vergleichbarkeit ist anhand eines Typenvergleiches zu überprüfen, wobei es hier bei der Frage des Steuersatzes um die Vergleichbarkeit mit dem Typus Stiftung nach dem PSG und nicht um die Vergleichbarkeit mit dem weit gefassten Begriff der "privatrechtlichen Stiftung" ankommt.

329

Das zweite Kriterium ist die Vorlage sämtlicher Dokumente spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer, die die Stiftungsverfassung ausmachen, auch um die Vergleichbarkeit überprüfen zu können. Vorgelegt werden müssen insbesondere Satzungen, Urkunden, Gründungsverträge, usw. Liegen diese Dokumente dem zuständigen Finanzamt bereits vor, gilt dieses Kriterium als erfüllt.

330

Drittes Kriterium ist das Bestehen einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe mit dem Ansässigkeitsstaat. Eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht jedenfalls mit den anderen EU-Mitgliedstaaten (EU-Amts- und Vollstreckungshilfe) und Norwegen. Eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe kann sich auch aus dem jeweiligen DBA ergeben, wenn im DBA eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe vereinbart ist.

331

Ist nur eine der drei Voraussetzungen nicht erfüllt, kommt der 25 Prozent-Steuersatz zur Anwendung.

11.7 Zuständigkeit

332

Für die Erhebung der Stiftungseingangssteuer ist jenes Finanzamt (§ 8 AVOG) zuständig, in dessen Wirkungsbereich sich der Sitz oder bei Fehlen eines Sitzes im Inland die Geschäftsleitung der die Zuwendung empfangenden Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse befindet.

333

Befindet sich weder Sitz noch Geschäftsleitung der die Zuwendung empfangenden Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse im Inland, ist das Finanzamt 1/23 für die Erhebung der Stiftungseingangssteuer zuständig.

12. Nachversteuerung

334

Mit Auslaufen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes ist der Nachversteuerungstatbestand des § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG 1955 ab 01.08.2008 zur Gänze nicht mehr anwendbar, auch wenn Vermögen von der Privatstiftung zugewendet wird, das sie vor dem 01.08.2008 erhalten hat und daher noch ErbSt-verfangen war.

13. Grunderwerbsteuer

335

Mit dem Schenkungsmeldegesetz wurde auch ein neuer Grunderwerbsteuertatbestand eingeführt, der unentgeltliche Grundstücksübertragungen grundsätzlich grunderwerbsteuerpflichtig macht. Davon zur Gänze ausgenommen sind Grundstücksübertragungen, die unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Grundstücksübertragungen sind vom Stiftungseingangssteuergesetz umfasst, sofern sie unentgeltlich an privatrechtliche Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen erfolgen. Für die Beurteilung, ob eine Grundstücksübertragung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist bei gemischten Schenkungen die mitübertragene Schuld oder Last dem gemeinen Wert des Grundstückes gegenüber zu stellen. Liegt der Betrag der Schuld oder Last unter 50 Prozent des gemeinen Wertes des Grundstückes, ist die Grundstücksübertragung unentgeltlich und somit eine Vermögensübertragung, die zur Gänze unter das Stiftungseingangssteuergesetz fällt.

Auch der entgeltliche Teil (mitübertragene Schuld oder Last) fällt nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz, selbst dann nicht, wenn der Betrag der mitübertragenen Schuld oder Last den dreifachen Einheitswert des Grundstückes überschreitet.

Liegt der Betrag über 50 Prozent des gemeinen Wertes des Grundstückes, ist die Grundstücksübertragung entgeltlich und unterliegt somit dem Grunderwerbsteuergesetz und nicht dem Stiftungseingangssteuergesetz.

14. Schenkungsmeldegesetz

336

Gemäß § 121a Abs. 1 BAO sind Schenkungen unter Lebenden (§ 3 ErbStG 1955) sowie Zweckzuwendungen (§ 4 Z 2 ErbStG 1955) an jenes Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis zu melden, in dessen Amtsbereich der zur Meldung Verpflichtete seinen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung hat.

Da Zuwendungen von Privatstiftungen bzw. von mit diesen vergleichbaren ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen grundsätzlich auf Grund von Satzungen, Urkunden, Stiftungsbriefen, usw. erfolgen, stellen sie weder Schenkungen noch freigebige Zuwendungen im Sinne des § 3 ErbStG 1955 noch Zweckzuwendungen im Sinne des § 4 Z 2 ErbStG 1955 dar. Überdies können sie gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bereits unter die Kapitalertragsteuer fallen bzw. sind sie jedenfalls in der Anmeldung zur Kapitalertragsteuererklärung anzugeben. Daher fallen diese Zuwendungen, auch wenn sie kapitalertragsteuerfreie Substanzauszahlungen darstellen, nicht unter die Meldeverpflichtung gemäß § 121a BAO.