

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
JULI 2008

07

265 – 308

Top Thema

Die Besteuerung des Trusts nach dem SchenkMG

Steueralltag

Die Behandlung des Firmenwerts im EStG

Verkehrsteuern & Gebühren

Gebührenvermeidung – aber richtig!

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

Kollision von Kollektivverträgen

Legislative WKO

Jugendbeschäftigung

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Köfler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

ErbStG;
StiftEG;
§ 4 Abs 11 und 12,
§ 27 Abs 1 Z 8
EStG

Stiftungseingangs-
steuer;
Erbchaftssteuer;
Schenkungssteuer;
Zuwendungen von
und an Stiftungen;
Privatstiftung;
Substanzauszahlung

Die neue Stiftungsbesteuerung

Das Schenkungsmeldegesetz 2008 wurde vom Nationalrat in seiner Sitzung vom 6. 6. 2008 beschlossen. Der Gesetzestext weist gegenüber dem Ministerialentwurf und gegenüber der Regierungsvorlage nicht unwesentliche Änderungen auf. Der folgende Beitrag stellt die neue Stiftungsbesteuerung in den wichtigsten Bereichen dar.

NIKOLAUS ARNOLD / CHRISTIAN LUDWIG

A. Einleitung

Mit Ablauf des 31. 7. 2008 treten die Haupttatbestände des ErbStG außer Kraft.¹⁾ Die Zukunft der Stiftungs(eingangs)besteuerung war Gegenstand intensiver politischer Diskussionen. Der Nationalrat hat nunmehr in seiner Sitzung v 6. 6. 2008 das Schenkungsmeldegesetz 2008 (SchenkMG 2008) beschlossen.²⁾

B. Stiftungseingangssteuergesetz

1. Allgemeines

Das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) ist erstmals für nach dem 31. 7. 2008 liegende Erwerbe anzuwenden. Die Stichtagsabgrenzung erfolgt bei Zuwendungen von Todes wegen nach dem Todestag, bei Zuwendungen unter Lebenden nach dem Entstehen der Steuerschuld.³⁾

2. Sachliche Steuerpflicht

Der Stiftungseingangsbesteuerung (StiftE) unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung⁴⁾ oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen (§ 1 Abs 1 StiftEG).

Im Gegensatz zum Ministerialentwurf (ME) wurde auf eine Differenzierung zwischen dem Übergang von Vermögen von Todes wegen und einem solchen unter Lebenden verzichtet. Wesentlich ist nur mehr, dass es sich um eine unentgeltliche Zuwendung

handelt. Die Gesetzesmaterialien⁵⁾ halten ausdrücklich fest, dass das Erlöschen von Leibrenten und von anderen vom Leben einer Person abhängigen Lasten keine Zuwendung darstellt. An dieser – nach dem Gesetzestext nicht eindeutigen – Beurteilung sollte sich auch durch die nunmehrige Fassung des § 1 Abs 1 StiftEG nichts ändern.

3. Persönliche Steuerpflicht, Steuerschulden und Haftung

Die persönliche Steuerpflicht ist gegeben, wenn der Zuwendende oder die Stiftung oder die damit vergleichbare Vermögensmasse (der Erwerber) im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs 2 StiftEG). Diese Regelung entspricht weitestgehend dem bishe-

Dr. *Nikolaus Arnold* ist Rechtsanwalt in Wien, Partner der ARNOLD Rechtsanwalts-Partnerschaft und Lehrbeauftragter an der WU; Dr. *Christian Ludwig* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien sowie Partner bei der BDO Auxilia Treuhand GmbH, Wien, Mitglied im Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Mitglied der Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer sowie Lehrbeauftragter an der Universität und der FH Wien.

1) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua; 15. 6. 2007, G 23/07 ua.

2) Siehe auch bereits *Y. Schuchter*, taxlex 2008, 229.

3) § 5 Z 1 und 2 StiftEG.

4) Zur Auslegung des Begriffs s bereits *Arnold/Ludwig*, taxlex 2008, 190 (190 f); *Petriz*, AR aktuell, 3/2008, 18 (20); *ders*, taxlex 2008, 275.

5) ErläutRV zu Art 8, zu § 1.

rigen § 6 Abs 2 ErbStG. Die Diktion ist uneinheitlich. Der Grundtatbestand spricht von „privatrechtliche[r] Stiftung“. Insoweit kann mit dem Begriff der „Stiftung“ auch in § 1 Abs 2 StiftEG nur eine „privatrechtliche Stiftung“ gemeint sein. Steuerschuldner ist der Erwerber. Bei Zuwendungen unter Lebenden ist allerdings dann der Zuwendende Steuerschuldner, wenn der Erwerber weder den Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Erwerber und Zuwendender (bei Erwerben von Todes wegen der Nachlass) haften wechselseitig für die Steuer.

Bei Zuwendungen an Privatstiftungen nach PSG ist die persönliche Steuerpflicht daher jedenfalls gegeben; bei Zuwendungen an ausländische privatrechtliche Stiftungen oder damit vergleichbare Vermögensmassen nur dann, wenn der Zuwendende einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Auf die Staatsangehörigkeit des Zuwendenden kommt es daher nicht an. Die persönliche Steuerpflicht ist bei jedem Zuwendungsvorgang gesondert zu beurteilen.

4. Wertermittlung

Die Steuer ist vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen. Für die Wertermittlung wird weiterhin im Wesentlichen § 19 ErbStG herangezogen. Die Bewertung richtet sich daher (mit Ausnahme von Grundstücken) nach dem ersten Teil des BewG. Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist die Wertermittlung auf Grundlage des Einheitssatzes vorzunehmen. Gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen eine Benachteiligung ausländischen Grundvermögens soll durch die Möglichkeit der Veranlagung und vergleichbaren Wertermittlung Rechnung getragen werden.⁶⁾ Die Wertermittlung ist zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld vorzunehmen.⁷⁾

5. Steuersatz

Der Steuersatz wird gegenüber § 8 Abs 3 lit b ErbStG und abweichend vom ME und der RV generell auf 2,5% reduziert. Die ursprünglich geplanten Differenzierungen zwischen verschiedenen Zuwendungsempfängern entfallen damit zur Gänze. Dieser Steuersatz gilt auch bei der Errichtung von Tochter- oder Folgestiftungen in Österreich, dies unabhängig davon, ob der Zuwendende eine Privatstiftung ist.

Abweichend davon erhöht sich die Steuer auf 25%, 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 insb Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde und damit vergleichbare Unterlagen), nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit

der Stiftungseingangssteuer (StiftE) dem zuständigen Finanzamt offen gelegt worden sind oder

- mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

Als Vergleichsmaßstab zieht der Gesetzgeber daher nicht „privatrechtliche Stiftungen“, sondern die Privatstiftung als Sonderfall einer privatrechtlichen Stiftung heran. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Rechtsträger mit einer Privatstiftung vergleichbar ist, findet sich im Gesetzestext kein Hinweis.

Der Umfang der Offenlegungspflicht und der Zeitpunkt (spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der StiftE) sind angesichts der weitreichenden Konsequenzen auffallend streng und verfassungsrechtlich nicht unbedenklich. Dies gilt auch für inländische Stiftungen. Welche Dokumente die „innere Organisation [...], Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung“ betreffen, ist in hohem Maße unbestimmt. Bei strenger Auslegung müssten zB auch Geschäftsordnungen, Vermögensverwaltungsverträge etc offen gelegt werden. Eine mit den StiftR 2001, Rz 24, vergleichbare Regelung (spätestens bei behördlicher Aufforderung) wäre begrüßenswert.

Soweit ersichtlich bestehen mit der Schweiz und Liechtenstein keine Übereinkommen über eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe, sodass bei Übertragungen an Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen dieser Staaten durch Inländer iSd § 1 Abs 2 StiftEG jedenfalls der höhere Steuersatz zur Anwendung kommt.

Der Steuersatz auf die Übertragung von unbeweglichem inländischen Vermögen erhöht sich um 3,5%. Diese Regelung ist mit dem bisherigen Grunderwerbsteueräquivalent vergleichbar. Zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung wird § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG um eine Befreiung für die Übertragung von Grundstücken, die unter das StiftEG fallen, ergänzt. Eine Ermäßigung des Steuersatzes und des Grunderwerbsteueräquivalents bei Familienstiftungen ist nicht vorgesehen.

6. Steuerbefreiungen

Nach vielfach geäußelter Kritik⁸⁾ hat der Gesetzgeber nunmehr Befreiungstatbestände normiert. Steuerfrei bleiben

- Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen „an die in § 2 Abs 1 Z 1“ genannten Erwerber. Hier dürfte dem Gesetzgeber in der Eile der Umsetzung ein Missgeschick unterlaufen sein.⁹⁾ Im ME und der RV waren in § 2 Abs 1 Z 1 Zuwen-

6) Zu den nunmehr durch den weiter reduzierten Steuersatz verringerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die unveränderte Heranziehung der Einheitswerte s ua *Petritz*, AR aktuell, 3/2008, 18 (20); *Arnold/Ludwig*, taxlex 2008, 190 (191); keine verfassungsrechtlichen Bedenken zur Grundsteuer hatte jüngst der VfGH 13. 3. 2008, B 1534/07.

7) Diese Klarstellung beseitigt die noch im ME enthaltene missverständliche Formulierung.

8) Siehe zB *Marschner/Puchinger*, FJ 2008, 134 (141).

9) Siehe bereits *N. Arnold*, Die Presse, Rechtspanorama v 16. 6. 2008.

dungen an „inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sowie an inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder eine vergleichbare Vermögensmasse sind“ genannt. Durch den Entfall dieser Passagen im Beschluss des Nationalrats geht dieser Verweis nach dem aktuellen Text aber ins Leere. Es ist davon auszugehen, dass dieses Versehen noch korrigiert wird. Die fehlende Befreiung von Zuwendungen von Todes wegen ist sachlich nicht gerechtfertigt;

- Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften;
- Zuwendungen von Todes wegen von bestimmtem endbesteuerten Kapitalvermögen und von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften mit einem Beteiligungsausmaß von unter 1% des gesamten Nennkapitals (vergleichbar mit den bisherigen Befreiungsbestimmungen des § 15 Abs 1 Z 17 erster und dritter Aufzählungspunkt ErbStG).

Ebenso generell ausgenommen sind nunmehr Zuwendungen an Privatstiftungen iSd § 4 Abs 11 Z 1 EStG, dh an betrieblich veranlasste Privatstiftungen. Die bisher bestehenden Zweifelsfragen¹⁰⁾ sind damit beseitigt.

7. Keine Erstattung, Nacherhebung oder Anrechnung

Nach Art 2 SchenkMG 2008 ist § 33 ErbStG auf Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages der Kund-



Hochschullehrgang Nationales und Internationales Steuerrecht (CAS)

4-wöchiger Lehrgang mit Abschluss: Certificate of Advanced Studies (CAS)
Vermittlung von Grundkenntnissen: Nationales, Internationales und Europäisches Steuerrecht und Internationale Steuerplanung
Summer School (Module 1 und 2): 25.08. - 29.08.2008 und 22.09. - 26.09.2008
Winter School (Module 3 und 4): 12.01. - 16.01.2009 und 23.02. - 27.02.2009

- Modul 1:** Nationales, Internationales und Europäisches Steuerrecht: Liechtenstein, Deutschland, Österreich und Schweiz - DBA - EU/EWR/Bilaterale I/II
- Modul 2:** Internationale Steuerplanung: National und international tätige Unternehmen
- Modul 3:** Internationale Steuerplanung: Liechtensteinische und ausländische Vermögensstrukturen
- Modul 4:** Internationale Steuerplanung: Liechtensteinische und ausländische Finanzinstrumente

Konzept: Präsentation der Inhalte anhand praxisorientierter Fallstudien

Referenten: Experten aus Wissenschaft, Praxis und Steuerverwaltung aus Liechtenstein, Deutschland, Österreich und der Schweiz

Weitere Informationen: www.hochschule.li (> Weiterbildung > Steuern)

**HOCHSCHULE
LIECHTENSTEIN**

machung des SchenkMG 2008 ereignen, nicht mehr anzuwenden. Dies bedeutet im Ergebnis, dass eine spätere Rückgängigmachung der Schenkung (etwa infolge Widerrufs der Privatstiftung) nach Ablauf des Tages der Kundmachung des Gesetzes keinen Anspruch auf Erstattung der entrichteten Schenkungssteuer mehr gewährt. Die Gesetzesmaterialien¹¹⁾ stellen hier auf den Zeitpunkt des Entstehens des Herausgabeanspruchs ab. Bei Widerruf einer Privatstiftung entsteht der Herausgabeanspruch erst mit Ablauf des Sperrjahres (§ 36 Abs 2 PSG iVm § 213 Abs 1 AktG). Dennoch ist uE nach dem Gesetzeswortlaut auf den Zeitpunkt des Widerrufs abzustellen, da es auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Rückführung (auch in verfassungskonformer Interpretation) nicht ankommen kann. Eine Nacherhebung der Schenkungssteuer (§ 8 Abs 3 ErbStG) findet nach dem 31. 7. 2008 nicht statt.

Die in der RV (Art 2) vorgesehene Anrechnung der auf Zuwendungen an Privatstiftungen entrichteten ErbSt und SSt auf die KöSt findet sich im Gesetz nicht mehr.

Eine Erstattung der StiftE bei Widerruf der Privatstiftung ist im StiftEG (abweichend von § 33 lit a ErbStG) nicht vorgesehen.

8. Selbstberechnung

Die StiftE ist grundsätzlich selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld zu entrichten.¹²⁾

Rechtsanwälte und Notare sind (ähnlich wie im Bereich der GrESt) befugt, gegenüber dem Grundbuchsgericht eine Selbstberechnungserklärung abzugeben.

C. Ertragsteuerliche Änderungen bei den Stiftungsbesteuerungen

1. Allgemeines

Kernstück der Änderungen sind die Gleichstellung der Zuwendungen von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, die Entlastung von Substanzauszahlungen sowie die ertragsteuerliche Behandlung von Substiftungen. Während sich die Regelungen über Zuwendungen jeder Art von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, im Wesentlichen unverändert¹³⁾ zum ME in der RV bzw im Gesetzestext wiederfindet, wurden bei der Regelung über die Substanzauszahlungen und die ertragsteuerliche Be-

10) Zu diesen s *Arnold/Bachl*, *ecolex* 2001, 226; *König* in *BankPrivat*, *Privatstiftungsgesetz* 97; *dies*, *ÖStZ* 2003/833, 384 (386); *Achatz/Leitner* in *FS Werilly* 1 (14); *Arnold* in *Arnold/Siangl/Tanzer*, *Stiftungssteuerrecht* Rz IV/7; *Trenkwalder/Gruber*, *RWZ* 2001, 15 (19); *Trenkwalder/Tumpel*, *SWK-Sonderheft* *Stock Options* 46.

11) ErläutRV zu Art 3.

12) Wird bei ausländischem Grundvermögen eine sinnmäßige Bewertung wie bei inländischem Grundvermögen (Einheitswerte) begehrt, ist der Vorgang statt dessen anzuzeigen und wird ein Abgabeverfahren eingeleitet.

13) Zu den Regelungen im ME vgl *Arnold/Ludwig*, *taxlex* 2008, 190 (193).

handlung von Substiftungen Änderungen vorgenommen. Die ursprünglich in der RV vorgesehene Möglichkeit der Anrechnung der entrichteten Erbschafts- und Schenkungssteuer über 20 Jahre auf die KöSt wurde wieder fallen gelassen.¹⁴⁾ Auf die Neuregelung für Substiftungen wird noch in einem gesonderten Beitrag eingegangen.

2. Ausgangslage

Bislang werden Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte, unabhängig davon, ob die Zuwendungen aus Erträgen der Privatstiftung oder aus der vom Stifter gestifteten Substanz stammen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 1 Z 7 EStG) besteuert. Dies hat zur Konsequenz, dass auch das gestiftete Vermögen jedenfalls spätestens bei Auflösung der Privatstiftung mit einer 25%-igen Kapitalertragsteuer belegt wird. Verstärkt wird dieses Problem noch dadurch, dass die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer in der Regel der Verkehrswert ist. In der Vergangenheit wurde diese Konsequenz noch damit gerechtfertigt, dass während des Bestands der Privatstiftung das gestiftete Vermögen dem Anwendungsbereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer entzogen ist. Mit dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer fällt jedoch auch gleichzeitig dieser Rechtfertigungsgrund weg, weshalb eine Neuregelung notwendig war.¹⁵⁾

3. Substanzauszahlungen (§ 27 Abs 1 Z 8 EStG)

a) Allgemeines

Mit der in § 27 Abs 1 Z 8 EStG eingeführten Regelung über Substanzauszahlungen soll sicher gestellt werden, dass das vom Stifter gestiftete Vermögen anlässlich von Zuwendungen an Begünstigte nicht der Zuwendungsbesteuerung unterliegt.

Beispiel:

Der Stifter erwirbt eine unbebaute Liegenschaft um 100 und stiftet diese Liegenschaft einer Privatstiftung. In der Folge wendet diese Privatstiftung diese Liegenschaft einem Begünstigten zu. Eine Wertsteigerung hat nicht stattgefunden.

Rechtslage bis zum 31. 7. 2008: Abgesehen von der Nachversteuerung im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht (§ 8 Abs 3 lit b ErbStG), unterliegt die Zuwendung der Liegenschaft mit 25% der Kapitalertragsteuer.

Rechtslage ab dem 1. 8. 2008 ist dieser Vorgang als Substanzauszahlung bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen (dazu gleich unten) nicht mehr steuerbar.

Die Lösung ist deshalb sachgerecht, weil der Stifter die Liegenschaft auch unmittelbar dem Begünstigten hätte schenken können. Auch in diesem Fall wäre es zu keiner Besteuerung gekommen.

Steuerneutrale Substanzauszahlungen liegen dann vor, wenn

- sie den maßgeblichen Wert (§ 27 Abs 1 Z 8 lit b EStG) übersteigen und
- in einem eigenen von der Privatstiftung zu führenden Evidenzkonto (§ 27 Abs 1 Z 8 lit c EStG) Deckung finden.

Die Neuregelung für Substanzauszahlungen ist erstmals anzuwenden für Substanzauszahlungen von Zu-

wendungen an die Privatstiftung nach dem 31. 7. 2008, für die dann auch ein Evidenzkonto zu führen ist.¹⁶⁾

b) Nachrangigkeit der Substanzauszahlung gegenüber erwirtschafteten Gewinnen der Privatstiftung

Sämtliche Zuwendungen, die im Lauf des Geschäftsjahres getätigt werden und im Bilanzgewinn zuzüglich der Gewinnrücklagen und der stillen Reserven des zugewendeten Vermögens Deckung finden, stellen Kapitaleinkünfte dar; darüber hinausgehende Zuwendungen gelten als Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen und sind, soweit sie im Evidenzkonto Deckung finden, nicht steuerbar. Anders als bei der Einlagenrückzahlung bei Kapitalgesellschaften, bei der eine Wahlmöglichkeit besteht, ob Gewinne oder Einlagen an die Gesellschafter ausgeschüttet werden (§ 4 Abs 12 EStG), erfolgt die steuerneutrale Substanzauszahlung nachrangig zu sonstigen Zuwendungen aus erwirtschafteten Gewinnen.¹⁷⁾ Nach dem Gesetzeswortlaut liegen Substanzauszahlungen dann vor, wenn sie den maßgeblichen Wert übersteigen (§ 27 Abs 8 lit a iVm § 27 Abs 8 lit b EStG). Ausgangspunkt der Ermittlung des maßgeblichen Wertes ist der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen.

Wie hoch der Bilanzgewinn und die gebildeten Gewinnrücklagen sind, ergibt sich primär aus den Bestimmungen des UGB. Um zu verhindern, dass anlässlich der Zuwendung von Wirtschaftsgütern an die Privatstiftung hohe beizulegende Werte angesetzt werden, die in weiterer Folge zu höheren Abschreibungen und höheren Buchwertabgängen führen und damit den Bilanzgewinn mindern und gleichzeitig damit das Potenzial für Substanzauszahlungen erhöhen, ist eine Neutralisierung dieser überhöhten Abschreibungen und Buchwertabgänge vorgesehen (§ 27 Abs 1 Z 8 lit b Satz 2 EStG).

Weiters gelten Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum nicht als Substanzauszahlung, solange der im Jahresabschluss ausgewiesene Bilanzgewinn nicht vom Stiftungsprüfer bestätigt ist (§ 27 Abs 1 Z 8 lit b letzter Satz EStG). Die zu Unrecht erhobene Kapitalertragsteuer kann nachträglich erstattet werden (§ 240 BAO).

Werden Wirtschaftsgüter zugewendet, zählen auch die steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Wirtschaftsguts zum maßgeblichen Wert. Mit anderen Worten, die stillen Reserven des zugewendeten Vermögens erhöhen die KEST-pflichtige Zuwendung.

14) Vgl Abänderungsantrag zum SchenkMG 2008, Pkt 2.

15) ErläutRV Besonderer Teil, zu Art 1, Z 4, 7 und 9; vgl auch *Mayr*, Privatstiftungen: Entlastung bei Ausgangsbesteuerung sachgerecht? RdW 2008, 296; *Ludwig*, Stiftungen müssen billiger werden, Die Presse, Rechtsparanorama v 15. 10. 2007.

16) Hinsichtlich der Begründung, warum Zuwendungen an die Privatstiftung nicht unter die Substanzauszahlungen fallen sollen, vgl *Mayr*, Privatstiftungen: Entlastung bei Ausgangsbesteuerung sachgerecht? RdW 2008, 296 (297).

17) Vgl *Marschner/Puchinger*, FJ 2008, 134 (140).

Auch Substanzauszahlungen sind in der Kapitalertragsteueranmeldung aufzunehmen (§ 27 Abs 1 Z 1 lit h EStG).

c) Neues Evidenzkonto
(§ 27 Abs 1 Z 8 lit c EStG)

Voraussetzung für die Substanzauszahlung ist die Führung eines eigenen Evidenzkontos. Das Evidenzkonto erhöht sich um sämtliche Stiftungseingangswerte und vermindert sich um Substanzauszahlungen (§ 27 Abs 1 Z 8 lit c EStG). Stiftungseingangswert ist der Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung (§ 27 Abs 1 Z 8 lit d EStG). Bei gestiftetem Betriebsvermögen kommt der Buchwert und bei sonstigem Vermögen der für die Ermittlung von Einkünften beim Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung maßgebliche Wert (§ 15 Abs 3 Z 1 EStG) zum Ansatz. Wird Substanz letztendlich zugewendet, sind nicht die oben genannten Werte am Evidenzkonto abzubuchen, sondern die Werte, die der Begünstigte im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufwenden müssen (§ 27 Abs 1 Z 8 lit e EStG; insb fiktive Anschaffungskosten nach § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG). Dies führt dazu, dass das Evidenzkonto einerseits um Werte erhöht wird, die sich aus den ursprünglichen Anschaffungskosten des Stifters ableiten, andererseits bei Zuwendung an Begünstigte jedoch um Verkehrswerte vermindert wird. Gemeint sein dürfte jedoch, dass sich das Evidenzkonto nur insoweit vermindert, als eine Substanzauszahlung vorliegt.

Beispiel:

Der Stifter erwirbt eine Liegenschaft um 100 und wendet sie unmittelbar nach dem Erwerb der Privatstiftung zu. 10 Jahre später wendet die Privatstiftung die Liegenschaft einem Begünstigten zu. Der maßgebliche Wert iSv § 27 Abs 1 Z 8 lit b EStG vor Zuwendung beträgt Null. Die fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft betragen zu diesem Zeitpunkt 500.

Die stillen Reserven der Liegenschaft betragen 400. Nachdem sich der maßgebliche Wert (§ 27 Abs 1 Z 8 lit b EStG) um die stillen Reserven des zugewendeten Vermögens erhöht, beträgt der maßgebliche Wert somit 400. Damit ist die Substanzauszahlung mit 100 (500–400) beschränkt. Mit der Stiftung der Liegenschaft erhöht sich das Evidenzkonto um 100. Anlässlich der Zuwendung der Liegenschaft durch die Privatstiftung an den Begünstigten würde sich das Evidenzkonto um 500 vermindern (nach § 27 Abs 1 Z 8 lit e EStG Verminderung um die fiktiven Anschaffungskosten gem § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG). Nachdem der Stand des Evidenzkontos nur 100 beträgt, ist der darüber hinausgehende Betrag als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig. Wäre der Stand des Evidenzkontos aufgrund von anderem der Privatstiftung zugewendeten Vermögen höher, würde eine Reduktion des Evidenzkontenstands bis zu 500 stattfinden und damit Potenzial für zukünftige Substanzauszahlungen vernichtet werden, auch

wenn gleichzeitig aufgrund der Erhöhung des maßgeblichen Wertes durch die stillen Reserven die stillen Reserven bereits einmal besteuert wurden.

d) Würdigung der Substanzauszahlung

Mit der Neuregelung der Substanzauszahlung soll bei Zuwendungen an Begünstigte zwischen Zuwendung aus der Substanz und Zuwendungen aus erwirtschafteten Gewinnen unterschieden werden. Dem Grunde nach ist diese Unterscheidung vergleichbar mit dem Konzept der Einlagenrückzahlung bei Kapitalgesellschaften (§ 4 Abs 12 EStG). Bei der Privatstiftung ist jedoch die Umsetzung deutlich schwieriger, weil stille Reserven von zugewendeten Wirtschaftsgütern nicht bereits anlässlich der Vermögensübertragung an die Privatstiftung (gilt als unentgeltliche Übertragung), sondern erst anlässlich der Vermögensübertragung an den Begünstigten (gilt als Einkünfte aus Kapitalvermögen) realisiert werden. Es wird daher bei der Privatstiftung mit unterschiedlichen Wertkategorien (von den Anschaffungskosten abgeleitete Werte anlässlich der Vermögensübertragung an die Privatstiftung und Verkehrswerte bei Vermögensübertragung an den Begünstigten) gearbeitet, die ein systemgerechtes Ergebnis erschweren. Dies hat idR zur Konsequenz, dass die Wertsteigerung seit der Anschaffung durch den Stifter jedenfalls aber seit der Zuwendung an die Privatstiftung¹⁸⁾ weiterhin der Zuwendungsbesteuerung unterliegt, auch wenn der Stifter, unter Außerachtlassung der Privatstiftung, das Wirtschaftsgut ohne Steuerbelastung dem Begünstigten hätte schenken können. Insb dann, wenn die Liegenschaft nicht mehr spekulationsverhangen wäre und neben der jedenfalls möglichen steuerfreien Schenkung auch ein nicht steuerbarer Verkauf außerhalb der Spekulationspflicht möglich wäre, ist diese Bestimmung in Hinblick auf ein sachgerechtes Ergebnis zu hinterfragen. UE wäre es einfacher und systemgerecht, anlässlich der Zuwendung nicht die Bewertungskategorie zu wechseln, sondern auch die Zuwendung an Begünstigte als unentgeltliches Geschäft zu behandeln, mit der Konsequenz, dass der Begünstigte so behandelt wird, als hätte er das Wirtschaftsgut unmittelbar vom Stifter unentgeltlich erhalten. Die stillen Reserven wären dann – wie auch beim Beschenkten – beim Begünstigten fortzuführen.

18) ZB bei nicht mehr steuerhängigem Vermögen; StfR Rz 254 und Rz 263.

SCHLUSSSTRICH

Die Stiftungseingangssteuer reduziert sich erfreulicherweise auf 2,5%. Bei Substanzauszahlungen bleiben Zweifelsfragen bestehen.