

JAP

[Juristische Ausbildung & Praxisvorbereitung]

- must know** Die Strafbarkeit der Schlepperei
Unechte Betriebsvereinbarung
Unternehmer statt Kaufmann
Die Behandlung der eigennützigen Privatstiftung
im Ertragsteuerrecht
Das neue Außerstreitgesetz (Teil 3)
Die Änderungen durch das
Zessionsrechts-Änderungsgesetz – ZessRÄG
- Judikatur** Höchstrichterliche Entscheidungen
aus den zentralen Prüfungsfächern
- Musterfall** Musterfälle aus Strafrecht,
Römisches Recht,
Verwaltungsrecht und
Bürgerlichem Recht

Redaktionsleitung
Alexander Reidinger

Redaktion
Ulrike Frauenberger-Pfeiler
Thomas Klicka
Georg Kofler
Roman Alexander Rauter
Susanne Reindl
Gert-Peter Reissner
Eva Schulev-Steindl

Korrespondenten
Martin Binder
Friedrich Harrer
Ferdinand Kerschner
Willibald Posch

2005/2006

02

MANZ 

ISSN 1022-9426

Die Behandlung der eigennützigen Privatstiftung im Ertragsteuerrecht

JAP 2005/2006/18

§ 13 KStG

Privatstiftung;
Zwischensteuer;
Zuwendungen

Durch das Privatstiftungsgesetz (PSG)¹⁾ wurde mit der Privatstiftung ein neues Körperschaftsteuersubjekt geschaffen. Auf Grund der mittlerweile wiederholt novellierten steuerlichen Begleitvorschriften zum PSG war und ist die eigennützige Privatstiftung eine attraktive Rechtsform für die Kapitalveranlagung.²⁾ So hat derzeit die typische österreichische Privatstiftung ihr Vermögen zur Hälfte in Unternehmensbeteiligungen und je zu einem Viertel in Immobilien und Wertpapieren veranlagt; nach einer Schätzung des Verbandes österreichischer Privatstiftungen haben die Ende 2003 existierenden ca. 2.500 Privatstiftungen dabei über ein Vermögen von etwa 25 bis 30 Mrd. Euro verfügt.³⁾ Der folgende Beitrag soll in kompakter Form einen Überblick über die Besteuerung der eigennützigen Privatstiftung geben.

Von Elisabeth Bertl und Georg Kofler

Inhaltsübersicht:

- A. Überblick
- B. Die Besteuerung der Stiftungsgründung
- C. Laufende Besteuerung in der Stiftung
 - 1. Die „gläserne Stiftung“
 - 2. Betriebliche Einkünfte
 - 3. Einkünfte aus Kapitalvermögen und Beteiligungsveräußerungen
 - 4. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - 5. Zusammenfassende Übersicht
- D. Zuwendungen an Begünstigte
 - 1. Steuerliche Behandlung bei der Privatstiftung
 - 2. Steuerliche Behandlung bei den Begünstigten

A. Überblick

Die Privatstiftung ist als juristische Person des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG **Körperschaftsteuersubjekt** und auf Grund des in § 1 PSG vorgeschriebenen inländischen Sitzes grundsätzlich **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**. Von der unbeschränkten Steuerpflicht gem § 1 Abs 2 KStG ausgenommen sind jedoch nach § 5 Z 6 KStG gemeinnützige Privatstiftungen,⁴⁾ die nachfolgend näher behandelten **eigennützigen Privatstiftungen** nach Maßgabe des § 5 Z 11 iVm § 13 KStG und schließlich aus dem Kreis der betrieblichen Stiftungen die Arbeitnehmerförderungsstiftungen iSd § 4 Abs 11 Z 1 lit b EStG nach Maßgabe des § 5 Z 7 iVm § 6 KStG.

Steuerliche Bestimmungen zur Privatstiftung finden sich auf **mehreren Ebenen**: In der **Gründungsphase** sind vor allem die erbschafts- und schenkungssteuerlichen Folgen des Stiftungsgeschäfts⁵⁾ und die ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften für das zugewendete Vermögen⁶⁾ zu beachten. Für die **Besteuerung der laufenden Geschäftstätigkeit** sind körperschaftsteuerliche Sonderregelungen vorgesehen;⁷⁾ greift keine dieser Sonderbestimmungen ein, ist auf die Privatstiftung – ebenso wie auf eine Kapitalgesellschaft – § 7 Abs 3 KStG anzuwenden.⁸⁾ Schließlich sind **Zuwendungen von Privatstiftungen** an einen Begünstigten von der Erb-

schafts- und Schenkungssteuer ausgenommen,⁹⁾ unterliegen jedoch der Kapitalertragsteuer,¹⁰⁾ die bei natürlichen Personen Endbesteuerungswirkung hat.¹¹⁾ Besondere Bewertungsvorschriften bestehen schließlich für nicht in Geld bestehende Zuwendungen.¹²⁾ Bei einem **Widerruf der Stiftung** (§ 34 PSG) mit Vermögensrückübertragung an den Stifter wird dieser ertragsteuerlich im Wesentlichen wie ein Begünstigter behandelt.¹³⁾

B. Die Besteuerung der Stiftungsgründung

Die Zuwendung des Stifters an seine Stiftung löst weder auf Stifter- noch auf Stiftungsebene ertragsteuerliche Konsequenzen aus.¹⁴⁾ Sollte das gestiftete Vermögen nicht in Geld bestehen, sind für die **Wertansätze der zugewendeten Wirtschaftsgüter** bei der Privatstiftung die Bestimmungen des § 15 Abs 3, § 6 Z 5 EStG sowie des § 6 Z 9 lit a EStG maßgeblich;¹⁵⁾ § 15 Abs 3 EStG normiert die Fortführung der steuerlichen Werte des

1) BGBl 1993/694.

2) Siehe etwa Rief in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG (1995) Anh I Rz 40. So führten insb das StruktAnpG 1996 (BGBl 1996/201), das BudgetbegleitG 2001 (BGBl I 2000/142) und das Kapitalmarkt-offensiveG (BGBl I 2001/2) dazu, dass Begünstigungen zwar der Höhe, idR aber nicht dem Grunde nach eingeschränkt wurden.

3) Siehe oV, Zahl der Stiftungen in Österreich weiter gestiegen, SWK 2004, T 122.

4) Dazu ausführlich Achatz, Die gemeinnützige Stiftung im Abgabenrecht, WiPolBl 1/2002, 53 (53 ff).

5) § 8 Abs 3 lit b ErbStG.

6) Vor allem § 6 Z 5, Z 9 lit a, § 15 Abs 3 Z 1 EStG; siehe Rz 54 ff StifftRL 2001.

7) Insb § 5 Z 11 iVm § 13 KStG; dazu unten C.3.

8) Rz 22 StifftRL 2001.

9) § 15 Abs 1 Z 18 ErbStG.

10) § 27 Abs 1 Z 7 iVm § 93 Abs 2 Z 1 lit d EStG.

11) § 93 Abs 2 Z 1 lit d iVm § 97 Abs 1 EStG.

12) § 4 Abs 11 Z 2 und § 15 Abs 3 Z 2 EStG; dazu Rz 235 ff StifftRL 2001.

13) Siehe auch § 32 Z 4 lit b EStG; dazu unten D.2.

14) In der Sphäre des Stifters können sich allerdings dann Auswirkungen ergeben, wenn der Stifter das Wirtschaftsgut zuvor aus seinem Betriebsvermögen entnommen hat; vgl dazu Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/209 ff.

15) Siehe Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/201 ff; Bruckner/Fries/Fries, Die Familienstiftung (1994) 101 ff.

Stifters in der Privatstiftung. Bei Zuwendungen in das Betriebsvermögen der Privatstiftung erfolgt die Bewertung nach § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert des zugewendeten Vermögens, bei auf Ebene des Stifters noch spekulationsverfangenen Wirtschaftsgütern – abgesehen von § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG – jedoch höchstens mit den Anschaffungskosten. Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zugewendet, so kommt es nach § 6 Z 9 lit a EStG zur Buchwertfortführung.

Die Zuwendung des Stifters an seine Stiftung zieht aber **erbschafts- oder schenkungssteuerliche Folgen** nach sich und wird gem § 8 Abs 3 lit b ErbStG mit 5% besteuert, wobei sich dieser Satz auf 2,5% reduziert, wenn der Stifter selbst eine Privatstiftung ist.¹⁶⁾ Nachfolgende Vermögensübertragungen durch den oder einen der ursprünglichen Stifter, sogenannte „**Nachstiftungen**“, unterliegen ebenfalls dem linearen Steuersatz; Vermögensübertragungen durch Personen außerhalb des Stifterkreises, sogenannte „**Zustiftungen**“, werden hingegen mit dem idR ungünstigeren allgemeinen Steuertarif erfasst.¹⁷⁾ Nach § 13 Abs 2 ErbStG ist die Stiftung bei Zuwendungen von Todes wegen alleiniger Steuerschuldner, bei Zuwendungen zu Lebzeiten wird der zuwendende Stifter oder Zustifter ebenfalls zum Steuerschuldner.

C. Laufende Besteuerung in der Stiftung

1. Die „gläserne Stiftung“

Die **eigennützige Privatstiftung** ist auf Grund zahlreicher, in § 13 KStG speziell geschaffener Körperschaftsteuerbegünstigungen eine attraktivere Rechtsform als Holding bzw Geld- oder Wertpapierstiftung. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der besonderen Regelungen des § 13 KStG ist allerdings das **Vorliegen einer sogenannten „gläsernen Stiftung“**,¹⁸⁾ dh das Aufdecken einer allenfalls bestehenden Treuhandschaft sowie die Vorlage der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunden beim zuständigen Finanzamt.¹⁹⁾ Wurde dieser **Offenlegungsverpflichtung** nachgekommen, ist nach § 13 KStG einerseits die Gewerlichkeitsfiktion des § 7 Abs 3 KStG nicht anzuwenden – weshalb solche Stiftungen nach § 7 Abs 2 KStG sowohl betriebliche als auch außerbetriebliche Einkunftsarten haben können –,²⁰⁾ andererseits besteht ein **besonderes Steuerregime für Kapital- und Beteiligungserträge**. Bei der eigennützigen Privatstiftung können daher – ähnlich wie bei natürlichen Personen – prinzipiell in jeder der 7 Einkunftsarten Einkünfte anfallen,²¹⁾ für die auch jeweils ein getrennter Gewinn bzw Überschuss berechnet werden muss.

2. Betriebliche Einkünfte

Erzielt eine Privatstiftung **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft**,²²⁾ so hat sie ihren Gewinn durch Bilanzierung nach § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln, da § 124 BAO bei handelsrechtlicher Verpflichtung zur Buchführung einen Betriebsvermögensvergleich vorsieht, gleichzeitig aber die Anwendung des § 5 EStG wegen fehlender Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht greift.²³⁾ **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** darf eine Privatstiftung nur in eingeschränktem Umfang erzielen. § 1 PSG verbietet nämlich jede über eine bloße Nebentätigkeit hinausgehende gewerbsmäßige Tätigkeit, die Übernahme der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft sowie die Tätigkeit

als persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft des Handelsrechts oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft. Damit kommt als zulässige gewerbliche Tätigkeit vor allem die Kommanditistenstellung in Betracht, wobei hier zwingend ein Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG durchzuführen ist.

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen und Beteiligungsveräußerungen

Häufig anzutreffen sind hingegen **Einkünfte aus Kapitalvermögen**.²⁴⁾ Diese Einkunftsart ist für Stiftungen in § 13 KStG am dichtesten geregelt und weist einige Besonderheiten auf: In- und ausländische Kapitalerträge

- aus **Geldeinlagen** und sonstigen **Forderungen bei Kreditinstituten** gem § 93 Abs 2 Z 3 EStG,
- aus **Forderungswertpapieren** im Sinne des § 93 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG, wenn diese bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden,²⁵⁾ sowie
- aus in- und ausländischen **Investmentfonds** iSd § 93 Abs 3 Z 4 und 5 EStG,²⁶⁾ **Immobilienfonds** iSd § 93 Abs 3 Z 6 EStG und **Dachfonds** iSd § 93 Abs 3 Z 7 EStG

16) Das Grunderwerbsteueräquivalent gem § 8 Abs 4 lit b ErbStG iHv 3,5% fällt bei Zuwendungen von Grundstücken ebenfalls an. Bei Familienstiftungen iSd § 7 Abs 2 ErbStG kann wahlweise der allgemeine Steuertarif in Anspruch genommen werden; s § 8 Abs 3 lit c ErbStG.

17) Vgl von Löwe, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung (1999) 83f; Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/42 ff.

18) Liegt keine gläserne Stiftung vor, so wird, wie bei Kapitalgesellschaften, nach § 7 Abs 3 KStG fingiert, dass sämtliche Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten. Daraus ergeben sich unerwünschte Konsequenzen wie etwa die steuerliche Gewinnermittlung gem § 5 EStG, die Steuerhängigkeit des Vermögens sowie der Ausschluss von der Anwendung der sogleich behandelten günstigen Zwischenbesteuerung.

19) Rz 23 ff StifftRL 2001.

20) Rz 32 ff StifftRL 2001.

21) Allerdings sind etwa Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bei einer Privatstiftung auf Grund ihrer Eigenschaft als Körperschaft nicht denkbar (s nur Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/274), ebenso sind Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nur schwer vorstellbar (s aber auch Rz 35 StifftRL 2001).

22) Nach hA sind auch bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nur Nebentätigkeiten erlaubt; vgl Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/275 f.

23) Dazu und zu den Besonderheiten siehe etwa Bruckner/Fries/Fries, Die Familienstiftung (1994) 114 f; Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/284 ff.

24) Im außerbetrieblichen Bereich ist ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu errechnen. Dabei ist zu beachten, dass eine Teilwertabschreibung zB auf Beteiligungen nach § 6 Z 2 lit a EStG nicht möglich ist, sondern nur eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, die allerdings eine Verkürzung der Nutzungsdauer erfordert; eine bloße Wertminderung reicht demnach als Abschreibungsgrund nicht aus. Eine steuerlich verwertbare Abschreibung von Beteiligungen wird daher nicht der Regelfall sein. Handelsrechtlich ist sehr wohl eine eventuelle Abschreibungspflicht zu beachten (§ 18 PSG iVm §§ 204 und 207 HGB), die steuerlich allerdings nicht durchschlägt. Bei Wegfall der Gründe für die Abschreibung besteht daher regelmäßig eine handelsrechtliche Aufwertungspflicht; das Beibehaltungsrecht gemäß § 208 Abs 2 HGB greift nämlich nur, wenn sich die Abwertung auch steuerlich ausgewirkt hat; s Lechner/Ostendorf in Kofler/Nadvoornik/Pernsteiner/Vodrazka (Hrsg), HBA³ (2. Lfg März 1999), Privatstiftung, Rz 19.

25) Sog *public placements*.

26) Ausführlich dazu H. Kofler/G. Kofler, Investmentfonds bei Privatstiftungen (2001); D. Aigner/G. Kofler, Die steuerliche Behandlung von Investmentfonds bei eigennützigen Privatstiftungen, ecollex 2003, 49 (49 ff); Precht/Tumpel, Investmentfondserträge in Privatstiftungen, in Bank Privat (Hrsg), Privatstiftungsgesetz (2002) 64 (64 ff).

sind gem § 94 Z 10 EStG von der Kapitalertragsteuer befreit, unterliegen aber nicht der 25%igen Körperschaftsteuer, sondern der 12,5%igen **Zwischensteuer** nach § 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 2 KStG.²⁷⁾ Jedenfalls der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem § 1 Abs 2 KStG und damit der 25%igen Körperschaftsteuer unterliegen allerdings im Bereich der Kapital- und Beteiligungserträge etwa Zinsen aus Privatdarlehen,²⁸⁾ Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen²⁹⁾ sowie Zinsen aus Forderungswertpapieren iSd § 93 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG, die nicht *public placements* sind.³⁰⁾

Die **Zwischensteuer** stellt allerdings keine endgültige Steuerbelastung, sondern nur eine Vorauszahlung auf die Kapitalertragsteuer dar, die bei der Zuwendung an die Begünstigten der Privatstiftung fällig wird. Der Stand der Zwischensteuer wird fortlaufend im Evidenzkonto gemäß § 24 Abs 5 KStG aufgezeichnet. Die Zwischensteuer soll nach dem gesetzlichen Konzept wirtschaftlich nur eine **Vorwegbesteuerung für die spätere Zuwendungsbesteuerung** sein und ist daher der Privatstiftung bei einer nachfolgenden Zuwendung an die Begünstigten unter den Voraussetzungen des § 24 Abs 5 KStG – im Wege der Veranlagung – gutzuschreiben.³¹⁾ Findet also in einer Veranlagungsperiode eine kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendung statt,³²⁾ so kann nach § 13 Abs 3 Z 2 iVm § 24 Abs 5 KStG im Ergebnis sowohl die in der Vergangenheit bezahlte und am Evidenzkonto ersichtliche Zwischensteuer als auch die in der laufenden Veranlagungsperiode theoretisch anfallende Zwischensteuer gegengerechnet werden.³³⁾ Voraussetzung für die Entlastung von der Zwischensteuer ist jedoch, dass von der *Zuwendung* Kapitalertragsteuer einbehalten und keine – auch nicht bloß partielle – Entlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens durchgeführt wurde,³⁴⁾ wenn also eine Entlastung auf Grund eines Abkommens – etwa durch sofortiges Unterbleiben des Quellensteuerabzuges³⁵⁾ oder durch nachfolgende Rückerstattung³⁶⁾ – durchgeführt wird, bleibt die Zwischensteuer trotz erfolgter Zuwendungen in der Privatstiftung „hängen“. Auf Grund dieser Systematik – eine unentlastete Zuwendungsbesteuerung des laufenden Jahres „saugt“ bezahlte Zwischensteuern der Vergangenheit bzw des laufenden Jahres auf – sollten Zuwendungen sinnvollerweise in Abstimmung mit dem Anfall von hohen zwischensteuerpflichtigen Erträgen geplant werden, da eine in der Vergangenheit gezahlte Kapitalertragsteuer nämlich nicht auf zukünftige Zwischensteuern angerechnet werden kann.³⁷⁾

Bei **laufenden Erträgen aus Beteiligungen**, insb Dividenden und GmbH-Ausschüttungen, ist zwischen inländischen und ausländischen Beteiligungen zu unterscheiden:³⁸⁾

→ **Inländische Beteiligungserträge** sind ebenso wie bei Kapitalgesellschaften auch bei eigennützigen Privatstiftungen auf Grund des nationalen Schachtelprivilegs des § 10 Abs 1 KStG steuerfrei.³⁹⁾ Hinsichtlich der Frage, ob trotz dieser Befreiung der Privatstiftung ein Abzug von – anrechen- oder rückerstattbarer – Kapitalertragsteuer durch die ausschüttende Gesellschaft vorzunehmen ist, sah § 94 Z 2 EStG bisher nur dann eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug vor, wenn die Privatstiftung zu mindestens 25% an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt

ist;⁴⁰⁾ diese Bestimmung soll allerdings durch das AbgÄG 2005 durch Schaffung einer neuen Z 11 in § 94 EStG dahin gehend novelliert werden, dass unabhängig von der Beteiligungshöhe eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug besteht.

→ Mangels Anwendbarkeit des internationalen Schachtelprivilegs gem § 10 Abs 2 KStG auf Privatstiftungen sieht § 13 Abs 2 KStG eine eigene Bestimmung hinsichtlich **ausländischer Beteiligungserträge** vor: Demnach sind eigennützige Privatstiftungen mit ausländischen Beteiligungserträgen befreit, wenn diese den in § 10 Abs 1 KStG genannten vergleichbar sind und wenn für sie keine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt. Unter vergleichbaren ausländischen Beteiligungserträgen sind – unabhängig von einem Beteiligungsausmaß und Haltedauer – Beteiligungserträge iSd § 10 Abs 1 KStG bzw § 93 Abs 2 Z 1 lit a bis c EStG zu verstehen, wenn der Schuldner der Erträge weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat.⁴¹⁾ Das zusätzliche Erfordernis, dass „*keine Steuerentlastung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt*“, soll einer doppelten Nichtbesteuerung ausländischer Beteiligungserträge im Verhältnis zu DBA-Partner-

27) Für den Bereich der Zwischenbesteuerung hat der durch das AbgÄG 2004 eingefügte § 13 Abs 3 Z 1 letzter Satz KStG klar gestellt, dass die von der Privatstiftung bezogenen Kapitalerträge ohne jeden Abzug anzusetzen sind, also ein Werbungskostenabzug (etwa für Depotkosten, Fremdfinanzierungszinsen etc) nicht zulässig ist; so bereits zuvor Rz 90 StfR 2001. Im derzeit als Entwurf vorliegenden AbgÄG 2005 soll außerdem klargestellt werden, dass die Zwischensteuer auch Kapitalerträge iSd § 93 Abs 4 Z 1, 2 und 4 EStG (Wertpapierkostengeschäft, Disagio, Wertpapierverleihzinsen) betrifft.

28) H. Kofler/G. Kofler/S. Kristen, Körperschaftsteuer, in Bertl/Djanani/Eberhartinger/Kofler/Tumpel (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I (2004) 473 (580f).

29) Rief, Ausländische Kapital- und Beteiligungserträge von Privatstiftungen, SWI 1993, 314 (314ff).

30) Lang, Die Privatstiftung nach dem Strukturanpassungsgesetz 1996, in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe (Hrsg), Steuerplanung 1997 (1997) 129 (151); Rief, Privatstiftung und Sparpaket zwei, eolex 1995, 920 (920ff).

31) Siehe etwa ErlRV 311 BlgNR 21. GP; Rz 84 ff StfR 2001; weiters Nowotny, Die Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen mit ausländischen Begünstigten, SWI 2001, 307 (307ff); Nowotny, Verfahrensrechtliche Fragen der Zwischenbesteuerung von Privatstiftungen, SWI 2001, 434 (434ff); Marschner, Praxisfragen zur Zwischenbesteuerung, SWK 2003, S 363 (S 363ff); Lang, Die „Zwischenbesteuerung“ der Privatstiftung bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, JBl 2003, 802 (802ff).

32) Dazu unten D.2.

33) Beim Ausfüllen der K2 Erklärung ist darauf zu achten, dass in der Kennzahl 702 die im Veranlagungsjahr getätigte Zuwendung eingetragen wird, damit die Reduzierung der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer bzw die Gegenverrechnung der bezahlten Zwischensteuer vom Finanzamt durchgeführt wird.

34) Siehe zur Nichtfestsetzung der Zwischensteuer § 13 Abs 3 letzter Halbsatz KStG sowie zur „Rückgängigmachung“ einer Zwischensteuer-Gutschrift im Falle einer nachfolgenden Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens den durch das AbgÄG 2004 geänderten § 24 Abs 5 Z 4 KStG, der die bereits zuvor von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht (Rz 111 StfR 2001) gesetzlich normierte.

35) So erlaubt die seit 1. 7. 2005 in Kraft befindliche DBA-Entlastungsverordnung (BGBl III 2005/92) in gewissen Fällen die Entlastung von der Kapitalertragsteuer bereits bei Auszahlung der Zuwendung durch die Privatstiftung; s im Übrigen Rz 8023 EStR 2000.

36) Dazu und zur technischen Handhabung Rz 99 StfR 2001.

37) Vgl Marschner, Praxisfragen zur Zwischenbesteuerung, SWK 2003, S 363 (S 366).

38) Die folgenden Ausführungen zu den laufenden Beteiligungserträgen gelten auch dann, wenn solche Erträge im Rahmen einer der Haupteinkunftsarten anfallen; s nur Rz 115 StfR 2001.

39) Doralt/Ruppe I⁶ (2003) 359.

40) Siehe auch Doralt/Kirchmayr, EStG⁹, § 94 Tz 11.

41) Rief in Bank Austria (Hrsg), Privatstiftungsgesetz² (1998) 73.

staaten vorbeugen, indem entweder die österreichische oder die ausländische Besteuerung der Beteiligungserträge eingreift.⁴²⁾

Ebenfalls der Zwischenbesteuerung unterliegt der Veräußerungsüberschuss bei einer **Beteiligungsveräußerung iSd § 31 EStG**.⁴³⁾ Allerdings bietet hier § 13 Abs 4 KStG die Möglichkeit, für den Betrag der aufgedeckten stillen Reserven bei der Beteiligungsveräußerung einen steuerfreien Betrag zu bilden und damit – ähnlich einer Übertragungsrücklage gem § 12 EStG – die Besteuerung aufzuschieben. Die aufgedeckten stillen Reserven müssen innerhalb von 12 Monaten ab Beteiligungsveräußerung auf einen neu angeschafften, über 10%igen Anteil übertragen werden.⁴⁴⁾

4. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Bei den **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** ergeben sich keine Besonderheiten; es fällt Körperschaftsteuer in Höhe von 25% an. § 15 Abs 3 Z 1 lit b EStG normiert die Möglichkeit für die Privatstiftung, Zehntel- und Fünfzehntelabsetzungen gem § 28 Abs 2 und 3 EStG weiter geltend zu machen, sodass diese Begünstigungen bei Liegenschaftsübertragung an eine Privatstiftung nicht untergehen.⁴⁵⁾

5. Zusammenfassende Übersicht

Die Aufstellung in der Tabelle 1 soll einen kurzen Überblick über die laufende Besteuerung der eigennützigen „gläsernen“ Privatstiftung geben.⁴⁶⁾

D. Zuwendungen an Begünstigte

1. Steuerliche Behandlung bei der Privatstiftung

Die Zuwendung stellt bei der Privatstiftung Einkommensverwendung iSd § 8 KStG dar und ist daher steuerlich ebensowenig wie die Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft abzugsfähig. Sollten aber **im Wert gestiegene Wirtschaftsgüter** zugewendet werden, kann es durchaus zu **steuerlichen Folgen auf Ebene der Stiftung** kommen. Hier ist danach zu unterscheiden, ob diese aus der betrieblichen oder aus der außerbetrieblichen Sphäre der Stiftung zugewendet werden:

42) Vgl etwa *Lang*, Die steuerrechtlichen Vorschriften des Privatstiftungsgesetzes, SWK 1993, A 349 (A 351); *Rief in Bank Austria* (Hrsg), Privatstiftungsgesetz² (1998) 70; *Rief*, SWI 1993, 316; steuerfrei sind somit aber jedenfalls vergleichbare Beteiligungserträge aus Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, unabhängig davon, ob es in diesen Staaten überhaupt zu einer Besteuerung kommt; s *G. Kofler*, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 174.

43) *Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/402 ff.

44) Siehe etwa *Drmolá/Zipper*, Privatstiftungen – zur Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerungen, RdW 2001/411.

45) Die besonderen Einkünfte gem § 28 Abs 7 EStG werden durch die Zuwendung an die Privatstiftung nicht ausgelöst, sind aber in der Privatstiftung weiterzuführen; s *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung (1994) 99f.

46) Siehe auch Rz 115 StfRL 2001.

	25% Körperschaftsteuer	12,5% Zwischensteuer	Steuerbefreit
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Ja, Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG	—	In- und ausländische Beteiligungserträge gem § 10 Abs 1 bzw § 13 Abs 2 KStG ⁴⁷⁾
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Ja, Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG	—	In- und ausländische Beteiligungserträge gem § 10 Abs 1 bzw § 13 Abs 2 KStG ⁴⁷⁾
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Ja, Gewinnermittlung nach § 5 EStG	—	In- und ausländische Beteiligungserträge gem § 10 Abs 1 bzw § 13 Abs 2 KStG
Einkünfte aus Kapitalvermögen	ZB Zinsen aus Privatdarlehen, Gewinnanteile aus stillen Beteiligungen und Zinsen aus nicht <i>public-placement</i> -Forderungswertpapieren	Nach § 13 Abs 3 Z 1 KStG Zinserträge aus in- und ausländischen Sparguthaben, Erträge aus in- und ausländischen Forderungswertpapieren, in- und ausländische (Immobilien-) Investmentfondserträge	In- und ausländische Beteiligungserträge gem § 10 Abs 1 bzw § 13 Abs 2 KStG
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Ja, Überschussermittlung nach §§ 15, 16 EStG	—	—
Sonstige Einkünfte	ZB Spekulationsgewinne, wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus Leistungen	Beteiligungsveräußerung gem § 31 EStG iVm § 13 Abs 3 Z 2 und Abs 4 KStG	—

Tabelle 1

47) Zu beachten ist hier, dass gewillkürtes Betriebsvermögen nur im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG angesetzt werden kann.

- **Zuwendungen aus der außerbetrieblichen Sphäre** der Stiftung ziehen keine ertragssteuerlichen Folgen auf Stiftungsebene nach sich; insb wird keine Steuerpflicht gem § 30 oder § 31 EStG ausgelöst.
- Bei der Zuwendung von **Einzelwirtschaftsgütern aus der betrieblichen Sphäre** der Stiftung findet zunächst eine allenfalls steuerpflichtige Entnahme mit dem Teilwert gem § 6 Z 4 EStG statt, die Zuwendung wird aus der außerbetrieblichen Sphäre fingert.
- Bei Zuwendung von **Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen** greift die Buchwertfortführung gem § 6 Z 9 lit a EStG, sodass es zu keiner Realisierung von stillen Reserven kommt.⁴⁸⁾

2. Steuerliche Behandlung bei den Begünstigten

Die **Zuwendungsbesteuerung** bei der Privatstiftung geht über die „normale“ Zinsen- und Dividendenbesteuerung hinaus, weil sie sich auch auf **Substanzzuwendungen** der Privatstiftung erstreckt, dh nicht nur die Überschüsse der Privatstiftung, sondern auch die Zuwendung von Stiftungskapital erfasst. So hat die eigennützige Privatstiftung auf alle Zuwendungen an beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen sowie an Kapitalgesellschaften gem § 93 Abs 2 Z 1 lit d EStG **Kapitalertragsteuer** einzubehalten.⁴⁹⁾ Im Übrigen ist wie folgt zu differenzieren:⁵⁰⁾

- Bei **unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen** hat der Kapitalertragsteuerabzug nach § 97 EStG grundsätzlich Endbesteuerungswirkung. Nach § 97 Abs 4 EStG ist freilich eine Option zur Tarifbesteuerung möglich, wobei die Zuwendungen beim Empfänger diesfalls nach § 37 Abs 4 Z 1 lit f EStG halbsatzbegünstigt sind.
- Ist der Begünstigte hingegen eine **unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft**, so greift das Schachtelprivileg gemäß § 10 KStG nicht⁵¹⁾ und es kommt zur „normalen“ Körperschaftbesteuerung iHv 25%, auf die die abgezogene Kapitalertragsteuer angerechnet wird.
- Ist der Zuwendungsempfänger eine **beschränkt steuerpflichtige natürliche oder juristische Person**, so ergibt sich die Steuerpflicht der Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen aus § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG. Hier ist jedoch zusätzlich ein etwaiges mit dem jeweils anderen Staat abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu beachten. Zuwendungen von Privatstiftungen stellen abkommensrechtlich mangels Anteilen an der Privatstiftung keine Dividenden iSd Art 10 OECD-MA dar, sondern vielmehr „andere Einkünfte“ iSd Art 21 OECD-MA mit dem Ergebnis des ausschließlichen Besteuerungsrechts des Wohnsitzstaates des Be-

günstigen.⁵²⁾ weshalb eine vollständige Entlastung von der österreichischen Kapitalertragsteuer zu gewähren ist.⁵³⁾ Eine wichtige Besonderheit besteht allerdings zB in Art 10 des DBA mit Deutschland, der auch Zuwendungen von Privatstiftungen erfasst, wodurch nur eine Reduktion der österreichischen Kapitalertragsteuer auf 15% erfolgen kann.⁵⁴⁾

Zu beachten ist schließlich, dass bei einer **Auskehrung des gewidmeten Vermögens innerhalb von 10 Jahren** an Begünstigte eine Nacherhebung von Erbschaftsteuer erfolgt:⁵⁵⁾ Gem § 8 Abs 3 lit b ErbStG, der der Vermeidung von Steuerumgehungen durch die Nutzung einer Privatstiftung zur Verdeckung einer direkten Zuwendung des Stifters an den Begünstigten dient, wird in Höhe der Differenz zwischen dem allgemeinen Erbschaftsteuertarif (bis zu 60%) und der begünstigten Eintrittssteuer (2,5% bzw 5%) Erbschafts- bzw Schenkungssteuer nacherhoben.⁵⁶⁾ Diesfalls ist aber – auf Antrag – § 32 Z 4 lit a EStG anzuwenden, der eine Anrechnung des nacherhobenen Steuerbetrages auf die Einkommensteuerschuld des Begünstigten ermöglicht.⁵⁷⁾ § 8 Abs 3 lit b ErbStG greift allerdings nicht bei einer Rückübertragung von Vermögen an den Stifter; hier kommt es zur normalen Zuwendungsbesteuerung auf das *gesamte* zugewendete Vermögen, was auf Grund der vollen Substanzerfassung gelegentlich auch als „**Mausefalleneffekt**“ bezeichnet wird,⁵⁸⁾ § 32 Z 4 lit b EStG gestattet aber zumindest, die ursprünglichen Werte des gestifteten Vermögens bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen.

48) Vgl dazu insb *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/515 ff.

49) Siehe *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/531 ff.

50) Zur Bewertung von nicht in Geld bestehenden Zuwendungen s insb § 4 Abs 11 Z 2 und § 15 Abs 3 Z 2 EStG; dazu Rz 235 ff *StiftRL* 2001.

51) Vgl nur *Lang*, Der Begünstigte der Privatstiftung aus steuerlicher Sicht, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 251 (254 ff).

52) Vgl dazu *Rief* in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg), PSG (1995) Anh I Rz 83; weiters *BMF*, Österreichische Privatstiftung mit deutschen Begünstigten, SWI 1997, 92 (92).

53) Wird eine Entlastung von der österreichischen Kapitalertragsteuer durchgeführt, so ist diesfalls allerdings keine Entlastung von der Zwischenbesteuerung möglich (s bereits oben C.3.). Nur im Fall der Auflösung der Privatstiftung ist gemäß § 24 Abs 5 Z 6 KStG der Zwischensteuerbetrag zur Gänze gutzuschreiben; vgl dazu weiterführend *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/419 ff.

54) Dazu etwa *Schuch/Haslinger* in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen (2004) Art 10 Österreich Rz 7.

55) Laufende Zuwendungen sind gem § 15 Abs 1 Z 18 ErbStG von der Schenkungssteuer befreit.

56) Ausgenommen davon sind angemessene Unterhaltszahlungen sowie Beträge, die an den Stifter fließen.

57) Vgl *Lang*, Der Begünstigte der Privatstiftung aus steuerlicher Sicht, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 251 (264); *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005) Rz II/456 ff.

58) Siehe etwa *BMF*, Rückübertragung von Stiftungsvermögen, ARD 5010/13/99.

→ Literaturtipp

Nikolaus Arnold/Christian Stangl/Michael Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht I (2005).

→ Die Autoren

Mag. Elisabeth Bertl ist Steuerberaterin bei Leitner + Leitner in Linz und beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit der Rechnungslegung und Prüfung von Privatstiftungen und dem Stiftungssteuerrecht. DDr. Georg Kofler, LL.M., ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement an der Johannes Kepler Universität Linz.

