

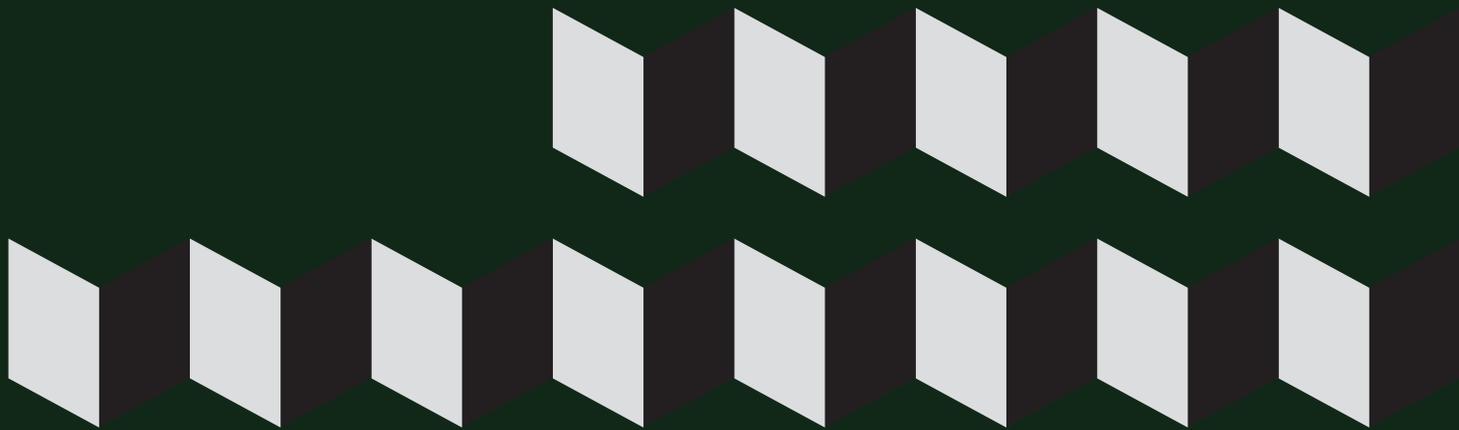


Die Privatstiftung

Nationales und internationales Stiftungsrecht

Schriftleitung

Georg Kodek, Christian Ludwig, Johannes Zollner



159 | Beiträge

Entlastung des Stiftungsvorstands

Franz Hartlieb und Johannes Zollner

172 |

Verlustausgleich bei zwischenbesteuerten Einkünften von Privatstiftungen

Sebastian Bergmann

179 | Rechtsprechung

Nachwirkung der Begünstigtenrechte

Gernot Murko

Verlustausgleich bei zwischenbesteuerten Einkünften von Privatstiftungen

PSR 2012/46

§ 7 Abs 2,
§ 13 Abs 3 KStG;
§ 27 Abs 8,
§ 30 Abs 7 EStG

Zwischen-
besteuerung

Der folgende Beitrag untersucht die Frage, inwieweit nach der durch das 1. StabG 2012 erfolgten Novellierung des § 13 Abs 3 KStG bei Privatstiftungen ein Verlustausgleich hinsichtlich zwischenbesteuerten Einkünfte möglich ist.

Von Sebastian Bergmann

Inhaltsübersicht:

- A. Vorbemerkungen
 - 1. Wesen des Verlustausgleichs
 - 2. Wesen der Zwischenbesteuerung
- B. Beschränkter Verlustausgleich innerhalb der zwischenbesteuerten Einkünfte
- C. Kein Verlustausgleich mit Einkünften außerhalb der Zwischenbesteuerung
- D. Schlussbemerkung

A. Vorbemerkungen

1. Wesen des Verlustausgleichs

Der Körperschaftsteuer ist gem § 7 Abs 1 KStG das Einkommen zugrunde zu legen, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft innerhalb eines Besteuerungszeitraums bezogen hat. Nach § 7 Abs 2 Satz 1 KStG ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug von Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 KStG) sowie des Freibetrags für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG). Dem KStG liegt somit wie dem EStG ein synthetischer Einkommensbegriff zugrunde,¹⁾ der die einzelnen Einkünfte zusammenfasst und einem gemeinsamen Tarif unterwirft, anstatt diese nach einem Schedulensystem voneinander getrennt zu besteuern.²⁾

Der Verlustausgleich ist Teil der Einkommensdefinition des § 7 Abs 2 KStG und umfasst die Verrechnung von negativen Einkünften (Verluste oder Werbungskostenüberschüsse) eines Kalenderjahrs mit positiven Einkünften (Gewinne oder Überschüsse) desselben Kalenderjahrs.³⁾ Die Möglichkeit eines Verlustausgleichs ist Ausfluss des der Körperschaftsteuer ebenso wie der Einkommensteuer zugrunde liegenden Leistungsfähigkeitsprinzips.⁴⁾

Die Durchführung des Verlustausgleichs folgt im Anwendungsbereich des KStG prinzipiell einkommensteuerlichen Grundsätzen.⁵⁾ Zunächst ist innerhalb ein und derselben Einkunftsquelle ein „innerbetrieblicher“⁶⁾ Verlustausgleich vorzunehmen, sodann zwischen unterschiedlichen Einkunftsquellen derselben Einkunftsart ein „horizontaler“ Verlustausgleich durchzuführen und schließlich zwischen den unterschiedli-

chen Einkunftsarten ein „vertikaler“ Verlustausgleich zu vollziehen.⁷⁾

Vom Verlustausgleich zu unterscheiden ist die Sonderausgabe des Verlustabzugs (Verlustvortrags) iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG iVm § 18 Abs 6 und 7 EStG. Mit dem Verlustabzug können Verluste, die in Vorjahren entstanden sind und im Zuge des Verlustausgleichs im Entstehungsjahr noch nicht (zur Gänze) berücksichtigt werden konnten, unter bestimmten Voraussetzungen periodenübergreifend auf die Folgejahre vorgetragen werden.⁸⁾

2. Wesen der Zwischenbesteuerung

Gem § 13 Abs 1 Z 1 KStG kommt bei Privatstiftungen, die die Offenlegungsverpflichtungen des § 13 Abs 1 iVm Abs 6 KStG erfüllen,⁹⁾ die Fiktion des § 7 Abs 3 KStG nicht zur Anwendung, nach der bei nach unternehmensrechtlichen Vorschriften auf Grund ihrer Rechtsform rechnungslegungspflichtigen Körperschaften¹⁰⁾ alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind. Solche Privatstiftungen können deshalb – anders als Kapitalgesellschaften – grundsätzlich Einkünfte aller Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG erzielen (§ 7 Abs 2 KStG), wenngleich bestimmte Ein-

1) Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 7 Tz 33; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 13 Tz 153; *König/Rief*, Die Zwischenbesteuerung eigen- und doppelnütziger Privatstiftungen, in *König/Schwarzinger*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 215 (234).

2) Vgl *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴ (2010) § 2 Tz 169.

3) Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 97.

4) Vgl *Jakom/Laudacher*, EStG⁵ (2012) § 2 Rz 120; *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴ § 2 Tz 171.

5) Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 98.

6) Im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleichs sind allfällige Teilgrößen der Gesamtgröße „Gewinn“ (zB der laufende Gewinn und ein Veräußerungsgewinn) zu saldieren (vgl *Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹⁴ [2012] § 2 Anm 6; *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴ § 2 Tz 174). Der innerbetriebliche Verlustausgleich umfasst – entgegen seiner insofern unglücklichen Bezeichnung – auch den Verlustausgleich innerhalb einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle (vgl *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴ § 2 Tz 174; *Jakom/Laudacher*, EStG⁵ § 2 Rz 122).

7) Vgl *Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹⁴ § 2 Anm 6 ff; *Doralt/Toifl*, EStG¹⁴ § 2 Tz 174 ff; *Jakom/Laudacher*, EStG⁵ § 2 Rz 122 ff.

8) Vgl *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 97; *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 529.

9) Zur Erfüllung der Offenlegungsverpflichtungen sind dem zuständigen Finanzamt Abschriften der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung vorzulegen. Im Falle des Auftretens eines Stifters über eine verdeckte Treuhandschaft ist auch diese gegenüber dem zuständigen Finanzamt offenzulegen.

10) Die rechtsformabhängige Rechnungslegungspflicht von Privatstiftungen ergibt sich aus § 18 PSG iVm § 189 UGB (vgl auch *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 148).

künfte (etwa solche aus nichtselbständiger Arbeit) bereits ihrer Wesensart nach für Privatstiftungen nicht in Betracht kommen.¹¹⁾

Gem § 13 Abs 3 KStG sind bei Privatstiftungen, bei denen § 7 Abs 3 KStG nicht zur Anwendung kommt, bestimmte außerbetriebliche Einkünfte iS eines Schedulesystems weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern getrennt von der synthetischen Normalbesteuerung der Privatstiftung nach Maßgabe des § 22 Abs 2 KStG gesondert zu versteuern. Zu diesen Einkünften zählen seit dem am 1. 4. 2012 in Kraft getretenen 1. StabG 2012¹²⁾

- einerseits Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG, soweit es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem § 27 Abs 2 Z 2 EStG, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gem § 27 Abs 3 EStG oder aus Derivaten gem § 27 Abs 4 EStG handelt und diese bei natürlichen Personen nicht vom besonderen Steuersatz des § 27 a EStG ausgenommen wären, sowie
- andererseits Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG.

Nach § 22 Abs 2 KStG sind solche Einkünfte einer Zwischensteuer von 25% zu unterwerfen. Diese belastet die betroffenen Einkünfte nicht endgültig, sondern wird gem § 24 Abs 5 KStG anlässlich späterer KEST-pflichtiger Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten gutgeschrieben. Die Zwischensteuer ist dergestalt eine Art Vorwegbesteuerung für die spätere Zuwendungsbesteuerung.¹³⁾ Folgerichtig kann die Einhebung einer gesonderten Zwischensteuer gem § 13 Abs 3 letzter Satz KStG insoweit unterbleiben, als im selben Veranlagungszeitraum ohnehin Zuwendungen an die Begünstigten getätigt werden, für die KEST einbehalten und abgeführt wird.

B. Beschränkter Verlustausgleich innerhalb der zwischenbesteuerten Einkünfte

§ 27 Abs 8 EStG normiert für natürliche Personen mit Einkünften aus Kapitalvermögen spezielle Verlustausgleichsregeln:

- Verluste aus Einkünften nach § 27 Abs 3 und 4 EStG können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG ausgeglichen werden.
- Verlustanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Diese sind aber in Folgejahren mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung verrechenbar.
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz gem § 27 a Abs 1 EStG anwendbar ist, können nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, für die dieser gem § 27 a Abs 2 EStG nicht gilt.
- Nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Für natürliche Personen mit Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen sieht § 30 Abs 7 EStG eine

Verlustausgleichsregel dahingehend vor, dass wenn solche in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust führen, dieser nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig ist. Daraus ergibt sich im Umkehrschluss, dass ein Verlustausgleich zwischen mehreren privaten Grundstücksveräußerungen eines Kalenderjahrs zulässig ist.

Fraglich ist im gegenständlichen Zusammenhang, ob die speziellen Verlustausgleichsregeln der §§ 27 Abs 8 und 30 Abs 7 EStG auch im Rahmen der Zwischenbesteuerung von Privatstiftungen beachtet werden müssen. Hinsichtlich Kapitaleinkünften wird im Schrifttum trotz des Umstands, dass § 13 Abs 3 Z 1 KStG nicht explizit auf § 27 Abs 8 EStG verweist, von einer Beachtlichkeit der Bestimmung ausgegangen. Dafür werden folgende Argumente ins Treffen geführt:

- Nach *Schuchter* sei „aus steuersystematischen Gründen“ anzunehmen, dass die Verlustausgleichsvorschriften des § 27 Abs 8 EStG im Rahmen der Zwischenbesteuerung der Kapitaleinkünfte bei Privatstiftungen „analog“ anzuwenden sind.¹⁴⁾
- Nach *Petriz* sei der Annahme einer Unbeachtlichkeit von § 27 Abs 8 EStG „die Intention des Gesetzgebers [entgegenzuhalten], die Besteuerung von Kapitaleinkünften bei Privatstiftungen der Besteuerung von natürlichen Personen anzugleichen [...]“. Aus systematischer Sicht kann vorgebracht werden, dass der Begriff der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des § 27 Abs 2 Z 2, Abs 3 und Abs 4 EStG dahin gehend zu verstehen sein müsste, dass der Saldo aus positiven Einkünften nach Abzug der Verluste (unter Berücksichtigung der gesetzlichen Schranken) gemeint wäre. Für diese Lösung kann auch vorgebracht werden, dass der Verlustabzug bei Kapitaleinkünften direkt im § 27 EStG untergebracht wurde und die Definition des § 2 Abs 2 EStG systematisch davon ausgeht, dass der Einkünftebegriff dahin gehend zu verstehen ist, dass innerhalb der Einkunftsart ein Verlustausgleich vorgenommen werden kann.¹⁵⁾
- Nach *Kirchmayr-Schliesselberger* sei „[i]m Hinblick auf die Parallelität der KEST-Endbesteuerung und der Zwischenbesteuerung [...] davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die Verlustausgleichsregelungen des § 27 Abs 8 EStG idF BBG 2011 auch bei Privatstiftungen zur Anwendung bringen wird.“¹⁶⁾
- Nach *Bruckner* sei „[a]us dem Verweis auf die Einkünfte iSd § 27 EStG [...] wohl zu schließen, dass bei der Ermittlung der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte die §§ 27 und 27 a EStG idF BBG 2011 anzuwenden sind. Dies bedeutet ua, dass die im Rahmen

11) Vgl auch *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht² (2010) Rz II/274.

12) BGBl I 2012/22.

13) Vgl *Mayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Rz 1057; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht² Rz II/351; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 13 Tz 151.

14) Vgl *Schuchter*, Was bringt die Steuerreform für Stiftungen? *taxlex* 2010, 467 (469).

15) Vgl *Petriz*, Die gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Neuregelungen des BBG 2011 hinsichtlich Privatstiftungen, in *Mühlhner/Cserny/Petriz/Plott*, Die Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem BBG 2011 – 2014 (2011) 131 (134).

16) Vgl *Kirchmayr-Schliesselberger*, Änderungen der Stiftungsbesteuerung durch das BBG 2011: Die Auswirkungen der Reform der Einkünfte aus Kapitalvermögen, in *Eiselsberg*, Jahrbuch Stiftungsrecht 2011 (2011) 113 (120).

der KöSt-Veranlagung der Privatstiftung zu deklarierenden zwischensteuerpflichtigen Einkünfte sich als Saldo aus positiven und negativen (in- und ausländischen) Kapitaleinkünften eines Veranlagungsjahres errechnen. Es kommt daher bei der Privatstiftung im Rahmen der Ermittlung der zwischensteuerpflichtigen Kapitaleinkünfte iSd § 13 Abs 3 KStG auch zu einer direkten Saldierung positiver und negativer Einkünfte, bei der – auch wenn ein ausdrücklicher Verweis in § 13 Abs 3 KStG fehlt – wohl die Verlustausgleichsregeln des § 27 Abs 8 EStG zu beachten sein dürften¹⁷⁾.

Die im Schrifttum vertretene Beachtlichkeit der Verlustausgleichsregelungen des § 27 Abs 8 EStG ist mE überzeugend. Maßgebliche Bedeutung dürfte dabei dem Umstand zukommen, dass § 13 Abs 3 Z 1 KStG eingangs pauschal auf Einkünfte aus Kapitalvermögen iS der Bestimmung des § 27 EStG verweist,¹⁸⁾ womit – ungeachtet der anschließend erfolgenden Einschränkungen des Kapitaleinkünftegrundtatbestands auf bestimmte Untereinkunftstypen durch die lit a) bis c) leg cit – auch die Regelungen betreffend die Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Zwischenbesteuerung beachtlich sein dürften.¹⁹⁾ In diesem Sinne wurde auch vor dem BBG 2011²⁰⁾ der nach damaliger Rechtslage pauschale Verweis des § 13 Abs 3 Z 2 KStG aF auf den Beteiligungsveräußerungstatbestand des vormaligen § 31 EStG so ausgelegt, dass die Verlustausgleichsbestimmung des § 31 Abs 5 EStG aF auch im Rahmen der Zwischenbesteuerung zu beachten war.²¹⁾ Aus der Beachtlichkeit von § 27 Abs 8 EStG folgt, dass Verluste aus Einkünften nach § 27 Abs 3 und 4 EStG nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten ausgeglichen werden können (§ 27 Abs 8 Z 1 EStG)²²⁾ und ein nach dem horizontalen Verlustausgleich verbleibender Verlust nicht vertikal mit positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen verrechnet werden kann (§ 27 Abs 8 Z 4 EStG).

Nichts anderes kann hinsichtlich des pauschalen Verweises des § 13 Abs 3 Z 2 KStG auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG gelten, sodass im Rahmen der Zwischenbesteuerung auch § 30 Abs 7 EStG zu berücksichtigen ist. Überschüsse und Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen eines Kalenderjahrs können daher miteinander verrechnet werden. Ein dabei allfällig verbleibender Gesamtverlust kann nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden.

Fraglich ist, ob die gebotene Berücksichtigung der Verlustausgleichsregeln der §§ 27 Abs 8 und 30 Abs 7 EStG im Rahmen der Zwischenbesteuerung die Reichweite für einen Verlustausgleich einschränkt, oder vielmehr umgekehrt einen horizontalen Verlustausgleich innerhalb der erfassten Kapitaleinkünfte bzw innerhalb der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erst ermöglicht. Im Allgemeinen ist die Möglichkeit eines Verlustausgleichs eine Konsequenz der synthetischen Einkommensdefinition des § 7 Abs 2 KStG^{23), 24)} Letzteres dürfte nicht nur für den vertikalen (einkunftsartübergreifenden) Verlustausgleich gelten, sondern wohl auch für den vorgelagerten horizontalen Verlustausgleich zwischen mehreren Einkunftsquellen der-

selben Einkunftsart.²⁵⁾ Da grundsätzlich auch die Möglichkeit eines horizontalen Verlustausgleichs auf die Einkommensdefinition des § 7 Abs 2 KStG zurückzuführen sein dürfte, im Rahmen der als Saldenbesteuerung konzipierten Zwischenbesteuerung von Privatstiftung aber kein Einkommen zu ermitteln ist, müsste im Falle einer Unanwendbarkeit der §§ 27 Abs 8 und 30 Abs 7 EStG neben einem diesfalls mE jedenfalls unzulässigen vertikalen Verlustausgleich zwischen Einkünften iSd § 13 Abs 3 Z 1 KStG und solchen iSd § 13 Abs 3 Z 2 KStG²⁶⁾ auch ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der erfassten Kapitaleinkünfte bzw innerhalb der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ausgeschlossen sein. Die Berücksichtigung der Verlustausgleichsregeln der §§ 27 Abs 8 und 30 Abs 7 EStG im Rahmen der Zwischenbesteuerung dürfte somit die Reichweite für einen Verlustausgleich nicht einschränken, sondern einen horizontalen Verlustausgleich nach Maßgabe dieser Bestimmungen überhaupt erst ermöglichen.²⁷⁾

C. Kein Verlustausgleich mit Einkünften außerhalb der Zwischenbesteuerung

Aus dem Umstand, dass von der Zwischenbesteuerung betroffene Einkünfte gem § 13 Abs 3 Satz 1 KStG „weder bei den Einkünften noch beim Einkommen zu berücksichtigen“ sind (Schedulencharakter), folgt, dass ein Verlustausgleich zwischen zwischenbesteuerten Einkünften und „normalen“ Einkünften einer Privatstiftung ausgeschlossen ist.²⁸⁾ In diesem Sinne führte

17) Vgl Bruckner, Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen durch das BBG 2011 und das AbgÄG 2011, RdW 2011, 615 (618 f).

18) In der letztlich niemals in Kraft getretenen Fassung des BBG 2011 (BGBl I 2010/111) war der Verweis auf § 27 EStG der Aufzählung der einzelnen erfassten Untereinkunftstypen nicht vorangestellt, sondern nachgereiht, doch wäre diesem Umstand wohl keine entscheidende Bedeutung zugekommen.

19) Angemerkt sei, dass § 7 Abs 2 Satz 2 KStG, wonach sich die Einkommensermittlung nach dem EStG und dem KStG bestimmt, im gegenständlichen Zusammenhang nichts zur Klärung beitragen kann, weil die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung auf Grund des Schedulescharakters des § 13 Abs 3 KStG außerhalb der Einkommensermittlung erfolgt.

20) BGBl I 2010/111.

21) Vgl StfR 2009 Rz 107; Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht² Rz II/325 f; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht² Rz II/352; Metzler in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 13 Rz 101; Ludwig in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch (2010) Rz 12/59; König/Rief in König/Schwarzinger, FS Wiesner 215 (234).

22) Vgl auch Tanzer, Kapitalveranlagung durch Privatstiftungen, in Kirchmayr/Mayr/Schlager, Besteuerung von Kapitalvermögen (2011) 397 (407).

23) „Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte [...] nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben [...]“.

24) Vgl Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 7 Tz 97.

25) Vgl in diesem Sinne wohl auch zur einkommensteuerlichen Parallelbestimmung des § 2 Abs 2 EStG VwGH 24. 2. 2011, 2011/15/0035; 21. 3. 1995, 95/14/0011; 22. 2. 1993, 93/15/0020; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG⁴⁸ (2011) § 2 Rz 4.

26) Vgl auch König/Rief in König/Schwarzinger, FS Wiesner 215 (234).

27) Gleiches dürfte auch im Anwendungsbereich des EStG gelten, sofern auf die von den Verlustausgleichsregeln der §§ 27 Abs 8 und 30 Abs 7 EStG erfassten Einkünfte die besonderen Steuersätze der §§ 27 a und 30 a EStG anzuwenden sind und diese folglich im Sinne einer Saldenbesteuerung „weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs 2) zu berücksichtigen“ sind (§ 27 a Abs 1 und § 30 a Abs 1 EStG).

28) Vgl StfR 2009 Rz 107 f; Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht² Rz II/323 und II/326; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht² Rz II/352; ders in Quantschnigg/

auch der UFS im Jahr 2004 aus: „[D]ie Vornahme einer Verbalinterpretation der anzuwendenden Rechtsnormen [führt] zweifelsfrei zum Ergebnis, dass nach dem gesetzgeberischen Willen bestimmte taxativ aufgezählte Erträge bzw Einkünfte von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung ausgenommen und einer gesonderten Körperschaftsteuer [...] unterworfen sein sollen. [...] Die sich aus dieser vom Gesetzgeber explizit angeordneten Ausnahme der aufgezählten Erträge bzw Einkünfte von der allgemeinen Einkommens- und Einkunftsermittlung ergebende Konsequenz ist die Unzulässigkeit eines Ausgleiches solcher Erträge bzw Einkünfte mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen. [...] Auf Grund der Klarheit der Textierung der anzuwendenden Bestimmungen bleibt kein Spielraum für eine darüber hinausgehende, die Möglichkeit eines Verlustausgleiches einbeziehende, Gesetzesauslegung. [...] Es muss vielmehr angenommen werden, dass der Gesetzgeber, wenn er einen Verlustausgleich zulassen hätte wollen, dies in eindeutiger Weise zum Ausdruck gebracht hätte. [...] Abgesehen davon wäre eine solche Möglichkeit sowohl aus systematischer als auch aus teleologischer Perspektive nicht nachvollziehbar. [...] 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, der Privatstiftung auf Grund von bestimmten Zuwendungen gutzuschreiben. [...] Die Zwischenbesteuerung ist deshalb auch getrennt von der Normalbesteuerung der Privatstiftung zu erheben (Schuldenbesteuerung)“.²⁹⁾

Aufgrund des Schedulescharakters der Zwischenbesteuerung scheidet zwar auch ein horizontaler Verlustausgleich zwischen zwischenbesteuerten und nicht zwischenbesteuerten Kapitaleinkünften (§ 27 EStG) aus. Insoweit besteht aber keine Schlechterstellung gegenüber dem EStG unterliegenden natürlichen Personen, weil (1.) die Zwischenbesteuerung durchwegs nur solche Kapitaleinkünfte erfasst, die dem besonderen Steuersatz des § 27 a Abs 1 EStG unterliegen (§ 13 Abs 3 Z 1 letzter Halbsatz KStG), (2.) im Anwendungsbereich des EStG ein horizontaler Verlustausgleich zwischen Kapitaleinkünften, auf die der besondere Steuersatz des § 27 a Abs 1 EStG anwendbar ist, und solchen, bei denen dies gem § 27 a Abs 2 EStG nicht der Fall ist, ausgeschlossen ist (§ 27 Abs 8 Z 3 EStG), (3.) bei Privatstiftungen das Erzielen von Kapitaleinkünften, die zwar dem besonderen Steuersatz des § 27 a Abs 1 EStG unterliegen, gleichzeitig aber nicht von der Zwischenbesteuerung des § 13 Abs 3 Z 1 KStG erfasst sind, mit Ausnahme von Zuwendungen einer Substiftung³⁰⁾ nicht denkbar sein dürfte³¹⁾ und (4.) auch im Anwendungsbereich des EStG innerhalb der dem besonderen Steuersatz des § 27 a Abs 1 EStG unterliegenden Einkünfte ein horizontaler Ausgleich von Zuwendungen von Privatstiftungen (§ 27 Abs 2 iVm Abs 5 Z 7 EStG) mit Verlusten aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 EStG) oder Derivaten (§ 27 Abs 4 EStG) ausgeschlossen ist (§ 27 Abs 8 Z 1 EStG).

Zu einer Schlechterstellung von Privatstiftungen gegenüber natürlichen Personen kann der Schedulescharakter der Zwischenbesteuerung aber im Zusammenhang mit dem vertikalen Verlustausgleich führen: Bei natürlichen Personen ist zwar ein vertikaler Ausgleich von Verlusten, die im Zuge des horizontalen Verlustausgleichs innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw innerhalb der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht ausgeglichen werden können, durch § 27 Abs 8 Z 4 EStG bzw § 30 Abs 7 EStG ausgeschlossen. Umgekehrt ist aber ein vertikaler Verlustausgleich von Verlusten aus anderen Einkunftsarten mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen – und zwar auch mit jenen, die bei Privatstiftungen vom Zwischenbesteuerungsregime erfasst sind – oder positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen möglich.³²⁾ Demgegenüber schließt der Schedulescharakter der Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen einen vertikalen Verlustausgleich von zwischenbesteuerten und nicht zwischenbesteuerten Einkünften in beide Richtungen aus. Auch ist dem KStG eine Veranlagungsoption für zwischenbesteuerte Einkünfte fremd.³³⁾ Die sachliche Rechtfertigung dafür ist fraglich.³⁴⁾ Im Schrifttum ist dieser Umstand auf verfassungsrechtliche Bedenken gestoßen.³⁵⁾ Im Hinblick auf die im Verfassungsrang stehende Bestimmung des § 1 Abs 5 Satz 1 Endbesteuerungsg³⁶⁾, wonach „bundesgesetzlich vorzusehen [ist], daß die einbehaltene Kapitalertragsteuer insoweit erstattet wird, als sich aus der Anwendung des für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) jeweils geltenden Steuertarifs auf das Einkommen eine niedrigere Steuer ergäbe“, stehe Privatstiftungen nach Ansicht von Marschner gar „ein verfassungsrechtlich gewährleistetes Recht“ zu, „Verluste aus anderen Einkunftsquellen mit zwischenbesteuerten Einkünften (auf Antrag) ausgleichen zu können“.³⁷⁾ →

Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹² (2008) § 13 Rz 23; Metzler in Lang/Schuch/Staringer, KStG § 13 Rz 101; Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Tz 152 und 176; Ludwig in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 12/59; Marschner, Optimierung der Familienstiftung (2005) 145; König, Ausgewählte Themen zur Zwischenbesteuerung, in Renner/Schlager/Schwarz, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung – GS Köglberger (2008) 361 (367); König/Rief in König/Schwarzinger, FS Wiesner 215 (234).

29) UFS 10. 11. 2004, RW/0400-W/04.

30) Bei Zuwendungen von eigennützigen oder gemischtnützigen Privatstiftungen an andere Privatstiftungen ist die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG nicht anzuwenden und liegen folglich steuerpflichtige Einkünfte vor (vgl StfR 2009 Rz 40 und 57; Wiesner, Die laufende Besteuerung der Privatstiftung, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz [1994] 175 [212]; Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Tz 126).

31) So sind insb die von § 27 Abs 2 Z 1 EStG angeführten, bei natürlichen Personen dem besonderen Steuersatz des § 27 a Abs 1 EStG unterliegenden Beteiligungserträge auf Ebene einer Privatstiftung durch § 10 KStG von der KSt befreit.

32) Zu Einkünften aus Kapitalvermögen vgl Dorda/Jann, Verlustverwertung und Teilwertabschreibungen, in Habersack/Jann/Rasner/Steinbauer/Strobach, Die neue Besteuerung von Kapitalvermögen, SWK-Spezial (2011) 53 (55); Lachmayer, Verlustausgleich und Regelbesteuerungsoption, in Kirchmayr/Mayr/Schlager, Besteuerung von Kapitalvermögen 347 (355). Zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen vgl Hammerl/Mayr, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (170).

33) Vgl Marschner, Optimierung der Familienstiftung 145 und 194 f; Metzler in Lang/Schuch/Staringer, KStG § 13 Rz 101; König/Rief in König/Schwarzinger, FS Wiesner 215 (234); Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Tz 182.

34) Vgl Marschner, Optimierung der Familienstiftung 194.

35) Vgl Marschner, Optimierung der Familienstiftung 194.

36) BGBl 1993/11 idF BGBl 1996/201.

37) Vgl Marschner, Optimierung der Familienstiftung 194 f.

D. Schlussbemerkung

Die durch das 1. StabG 2012 erfolgte Novellierung der Zwischenbesteuerung hat für Privatstiftungen im Zusammenhang mit Fragen des Verlustausgleichs zu keinen spektakulären Neuerungen geführt. Ein vertikaler Verlustvergleich innerhalb der zwischengesteuerten Einkünfte ist weiterhin ausgeschlossen, wie auch ein

horizontaler und vertikaler Verlustausgleich zwischen Einkünften, die der normalen Körperschaftsteuer unterliegen, und solchen, die von der Zwischenbesteuerung erfasst sind. Nach Maßgabe der §§ 27 Abs 8 und 30 Abs 7 EStG möglich ist aber ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der zwischenbesteuerten Kapitaleinkünfte bzw innerhalb der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

→ In Kürze

Im Rahmen der Zwischenbesteuerung ist ein Verlustausgleich nur horizontal innerhalb der erfassten Kapitaleinkünfte nach Maßgabe des § 27 Abs 8 EStG bzw innerhalb der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach Maßgabe des § 30 Abs 7 EStG möglich. Ein vertikaler Verlustvergleich innerhalb der zwischenbesteuerten Einkünfte ist ebenso ausgeschlossen wie ein horizontaler und vertikaler Verlustausgleich zwischen „normalen“ Einkünften einer Privatstiftung und Einkünften, die dem Zwischenbesteuerungsregime unterliegen.

→ Zum Thema

Über den Autor:

Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL. M., ist Mitarbeiter des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.
E-Mail: sebastian.bergmann@jku.at

