

Abgabenänderungsgesetz 2015

Änderungen für Privatstiftungen

Christian Stangl

Übersicht

- Privatstiftungen und Entstrickungsbesteuerung
- Änderungen bei der Zwischenbesteuerung
 - Zuwendungen an Begünstigte im DBA-Recht
 - DBA-befreite Zuwendungen und Zwischenbesteuerung – alte Rechtslage
 - EuGH 17.9.2015, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*
 - DBA-befreite Zuwendungen und Zwischenbesteuerung – neue Rechtslage
 - Auflösung von Privatstiftungen

Privatstiftungen und Entstrickungsbesteuerung

- Wegzugsbesteuerung im betrieblichen Bereich
 - Ratenzahlungskonzept statt Nichtfestsetzungskonzept (7 Jahre-Zeitraum für Anlagevermögen, 2 Jahre für Umlaufvermögen)
- Wegzugsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich
 - Einschränkung des Nichtfestsetzungskonzepts auf
 - (i) tatsächlichen Wegzug einer natürlichen Person und
 - (ii) unentgeltliche Übertragung zwischen natürlichen Personen
- daher: Steuerfestsetzung und 7-jährige Ratenzahlung bei
 - Zuwendung von Kapitalvermögen an intransparente ausländische Stiftungen (sofern EU/EWR und Amts- und Vollstreckungshilfe; insbesondere FL-Stiftungen)
 - Zuwendung von Kapitalvermögen durch Ö-Privatstiftungen an ausländische Begünstigte (sofern EU/EWR und Amts- und Vollstreckungshilfe)

Zuwendungen an Begünstigte im DBA-Recht I

- MA-konforme DBA: Zuwendungen als „andere Einkünfte“ iSd Art 21
 - alleiniges Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Begünstigten (zB Frankreich, Italien, Kroatien, Schweiz, USA, BENELUX, Skandinavien)
- DBA mit vom MA abweichender Dividendendefinition
 - keine Einschränkung der Dividendendefinition auf „aus Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte“
 - hA: Zuwendungen gelten als Dividenden
 - Folge: 15%iges (zB Großbritannien, Australien, Kanada, Neuseeland) oder 10%iges (zB Hongkong, Irland, Tschechien) Quellenbesteuerungsrecht in Österreich

Zuwendungen an Begünstigte im DBA-Recht II

- DBA mit MA-konformen Verteilungsnormen, aber alleiniges Besteuerungsrecht des Quellenstaats und Anrechnung im Ansässigkeitsstaat des Begünstigten
 - 25%ige bzw (ab 2016) 27,5%ige Quellensteuer
 - zB Brasilien, China, Indien, Japan, Mexiko, Singapur, Thailand, Türkei
- Sonderfall Deutschland: Stiftungszuwendungen explizit geregelt, 15%ige Quellensteuer
- Entlastung von der KEST
 - Entlastung an der Quelle durch Privatstiftung (Ansässigkeitsbescheinigung ZS-QU1 erforderlich) oder Rückerstattung gemäß § 240 Abs 3 BAO
 - Zuwendungen an (Sub-)Stiftungen: nur Rückerstattung

DBA-befreite Zuwendungen und Zwischenbesteuerung – alte Rechtslage

- Unterbleiben der Zwischensteuer, soweit von Zuwendungen KESt einbehalten und abgeführt und keine Entlastung aufgrund eines DBA oder nach § 240 BAO
 - daher kein Unterbleiben der Zwischenbesteuerung, soweit Zuwendungen aufgrund eines DBA gänzlich oder teilweise von der KESt entlastet sind
 - außerdem: kein Unterbleiben der Zwischenbesteuerung bei KESt-freien Substanzauszahlungen und KESt-befreiten Spenden
- sinngemäß gleiche Regelung für Gutschrift von Zwischensteuer in späteren Jahren

EuGH 17.9.2015

F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt

- Ausgangssachverhalt
 - Zuwendungen einer Privatstiftung an in Belgien und Deutschland ansässige Begünstigte; Rückerstattungsanträge; volle Rückerstattung an Begünstigte (altes DBA-Deutschland)
- EuGH-Rechtssätze
 - Verweigerung der ZwiSt-Entlastung bewirkt Beschränkung des freien Kapitalverkehrs
 - KEST-pflichtige Zuwendungen an Steuerinländer sind für Stiftungen attraktiver als KEST-befreite Zuwendungen an Steuerausländer (Liquiditätsnachteil)
 - keine Rechtfertigung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses
 - keine Berufung auf ausgewogene zwischenstaatliche Aufteilung der Besteuerungshoheit, weil von Österreich bei DBA-Ausverhandlung freiwillig akzeptiert
 - keine Berufung auf Gewährleistung einer Einmalbesteuerung (insbesondere, weil Zwischenbesteuerung nicht endgültig ist)

DBA-befreite Zuwendungen und Zwischenbesteuerung – neue Rechtslage I

- weiterhin volle Reduktion der ZwiSt-Bemessungsgrundlage durch KESt-pflichtige Zuwendungen
- weiterhin keine Reduktion der ZwiSt-Bemessungsgrundlage durch gänzlich KESt-befreite Zuwendungen
- anteilige Reduktion bei teilweiser KESt-Entlastung (10%iger oder 15%iger Quellensteuersatz)
 - maßgeblich: Verhältnis des Quellensteuersatzes zum vollen 27,5%igen Steuersatz
- Inkrafttreten: ab 1.1.2016, anwendbar auf alle offenen Veranlagungen!

DBA-befreite Zuwendungen und Zwischenbesteuerung – neue Rechtslage II

- Beispiel 1: zwischensteuerpflichtige Einkünfte von 100, Zuwendung von 80 an belgischen Begünstigten (0%iger Quellensteuersatz)
 - Zuwendung weiterhin nicht von Zwischensteuer-Bemessungsgrundlage abzugsfähig
 - Zwischensteuer daher 25
- Beispiel 2: zwischensteuerpflichtige Einkünfte von 100, Zuwendung von 80 an deutschen Begünstigten (15%iger Quellensteuersatz)
 - $15 / 27,5 = 54,5454\%$
 - \Rightarrow ZwiSt-Bemessungsgrundlage = $100 - (80 * 54,55) = 100 - 43,6363 = 56,3636$
 - Zwischensteuer daher 14,09 (= $56,3636 * 25\%$)

DBA-befreite Zuwendungen und Zwischenbesteuerung – neue Rechtslage III

- ebenfalls anteilige Kürzung bei Gutschrift von Zwischensteuer
- Beispiel 3: zwischensteuerpflichtige Einkünfte von 30, Zuwendung von 100 an tschechischen Begünstigten (10%iger Quellensteuersatz), gutschriftsfähige Zwischensteuer aus Vorjahren ist ausreichend vorhanden
 - $10 / 27,5 = 36,3636\%$
 - Bemessungsgrundlage für Gutschrift = 6,36 (= $30 - 100 * 0,3636$)
 - Zwischensteuer-Gutschrift von 1,59 (= $6,36 * 25\%$)

Auflösung von Privatstiftungen I

- keine bedingungslose Gutschrift des gesamten Zwischensteuer-Guthabens bei Stiftungsauflösung
- neues Gutschriftssystem gilt auch für ZwiSt-Gutschriften aufgrund von Letztzuwendungen - also bei Stiftungsauflösung
- Besonderheit (bzw keine Besonderheit): Zwischensteuerguthaben erhöht Letztzuwendung
- Beispiel 4: Auflösung einer Privatstiftung; Letztzuwendung in Höhe von 100 an Begünstigten in der Schweiz; Zwischensteuerguthaben von 20; keine zwischensteuerpflichtigen Einkünfte
 - „Letztzuwendung“ = $(100 + 20) * 0 = 0$
 - gar keine Zwischensteuer-Gutschrift

Auflösung von Privatstiftungen II

- Beispiel 5: wie Beispiel 4, Letztbegünstigter ist in Deutschland ansässig
 - „Letztzuwendung“ = $(100 + 20) * 0,5454 = 65,448$
 - Zwischensteuer-Gutschrift = $65,448 * 0,25 = 16,362$
 - 3,638 gehen endgültig verloren
- Beispiel 6: wie Beispiel 4, Letztbegünstigter ist in Österreich ansässig, Letztzuwendung ist zur Gänze steuerneutrale Substanzauszahlung
 - „Letztzuwendung“ = $100 * 0\% + 20 = 20$
 - Zwischensteuer-Gutschrift = $20 * 0,25 = 5$
 - 15 gehen endgültig verloren

Auflösung von Privatstiftungen III

- Beispiel 7: Letztbegünstigter ist in Österreich ansässig, Letztzuwendung in Höhe von 0 an österreichischen Begünstigten, Zwischensteuerguthaben von 20*), keine zwischensteuerpflichtigen Einkünfte
 - „Letztzuwendung“ = $(0 + 20) * 1 = 20$
 - Zwischensteuer-Gutschrift = $20 * 0,25 = 5$
 - 15 gehen endgültig verloren

*) mögliche Ursache: bisher nur steuerneutrale Substanzauszahlungen (zB Errichtung von Substiftung) und/oder steuerfreie Spenden

Auflösung von Privatstiftungen IV

- Inkrafttreten der Änderung für ZwiSt-Gutschrift im Auflösungsfall
 - Privatstiftungen, deren Auflösung nach dem 31.12.2015 im Firmenbuch eingetragen wird
 - wenn Eintragung noch in 2015: alte Rechtslage auch dann, wenn Löschung erst in Folgejahren (1-jährige Sperrfrist bei Abwicklung von Privatstiftungen)

Kritik

- Neuregelung dürfte weiterhin nicht EU-konform sein – keine Änderungen für gänzlich KESt-befreite Zuwendungen
- „Kollateralschäden“ für reine Inlandsfälle im Falle der Auflösung
 - Auswirkungen bei KESt-freien Zuwendungen (Substanzauszahlungen, Spenden)
 - Begriff „Zwischensteuer“ noch gerechtfertigt?