universität wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master‘s Thesis

Substanzauszahlungen bei Privatstiftungen

verfasst von / submitted by

Lukas Schwarzer, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2016 / Vienna 2016

Studienkennzahl lt. Studienblatt / Postgraduate programme code as it appears on the student record sheet:	A 992 984
Universitätslehrgang lt. Studienblatt / Postgraduate programme as it appears on the student record sheet:	Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and Accounting
Betreut von / Supervisor:	MMag. Dr. Daniel Varro LL.M

Danksagung

Ich möchte mich an dieser Stelle bei all jenen bedanken, die durch ihre fachliche und persönliche Unterstützung zum Gelingen dieser Master Thesis beigetragen haben.

Mein Dank gilt Herrn MMag. Dr. Daniel Varro, LLM für das Bereitstellen dieses interessanten Themas der Master Thesis und die freundliche, kompetente Unterstützung, die er mir als Betreuer entgegenbrachte.

Weiters möchte ich mich bei meinen Arbeitskollegen von der Kanzlei Ludwig & Partner bedanken, die durch zahlreiche Anregungen zum Gelingen der vorliegenden Arbeit beigetragen haben.

Ein besonderer Dank gilt auch meinem guten Freund Walter Dorigatti für die zahlreichen Diskussionen und das Korrekturlesen der Master Thesis.

Herzlich bedanken möchte ich mich schlussendlich bei meiner Freundin Carina und meiner Familie, die mich mit viel Geduld und ermutigenden Worten stets moralisch unterstützt haben.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung / Problemdarstellung 8

2 Zuwendungsbesteuerung 11

3 Historie SchenkMG 17

1. Rechtslage bis zum SchenkMG 2008 17

2. Rechtslage ab dem SchenkMG 2008 18

4 Zivilrechtliche Grundlagen iZm dem Kapitalschutz iSd § 17 (2) PSG 21

5 Steuerneutrale Substanzauszahlung 23

5.1 Maßgeblicher Wert 25

5.1.1 Definition 25

5.1.2 Bilanzverlust 25

5.1.3 Darstellung des Eigenkapitals 26

5.1.4 Bilanzierung von Zuwendungen an Begünstigte 28

5.1.5 Die Ausweisproblematik im Spannungsfeld zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften iZm der steuerlichen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG 32

5.1.6 Bewertungsdifferenzen zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht 32

5.1.7 Umgründungen / Bewertungsdifferenzen 37

5.1.8 Steuerrechtliche stille Reserven 38

5.1.9 KESt-Abzug iZm der steuerneutralen Substanzauszahlung 39

5.1.10 Zweifelsfragen iZm mit der Berechnung des maßgeblichen Werts 42

5.1.11 Bilanzgewinn der gesamten Stiftung? 43

5.2 Evidenzkonto 45

5.2.1 Zugang und Ansatz am Evidenzkonto 45

5.2.2 Stiftungseingangswerte 46

5.2.3 Stiftungsausgangswerte 49

5.2.4 Führung des Evidenzkontos 50

5.2.1 Reihenfolge der steuerpflichtigen Zuwendungen 54

5.2.2 Kann eine steuerneutrale Substanzauszahlung auch auf Vermögenswerte, die aus „Altjahren“ stammen angewendet werden? 56

6 Typenvergleich von ausländischen Privatstiftungen 58

6.1 Typenvergleich nach österreichischem Recht 58

6.2 Typenvergleich von liechtensteinischen Stiftungen nach dem Steuerabkommen (Ö-FL) 62

7 Zuwendung von einer Österreichischen Privatstiftung an im Ausland ansässige Begünstigte 64
8 Steuerneutrale Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich 68
8.1 Jahresabschluss nach UGB 68
8.2 Testat durch Jahresabschlussprüfer 69
8.3 Der maßgebliche Wert bei einem Sphärenwechsel 71
8.4 Laufende Führung des Evidenzkontos 72
8.5 Wertansatz am Evidenzkonto 72
8.6 Veranlagung einer steuerneutralen Substanzauszahlung von einer liechtensteinischen Privatstiftung an eine in Österreich steuerpflichtige Person 73
9 Zusammenfassung 75
10 Abstract 76
11 Quellenverzeichnis 77
11.1 Kommentare und Monographien: 77
11.2 Beiträge in Sammelwerken: 77
11.3 Beiträge in Fachzeitschriften: 78
11.4 Judikatur: 80
11.5 Richtlinien: 80

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄg	Abgabenänderungsgesetz
AFRAC	Austrian Financial Reporting und Auditing comitee
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BGBl	Bundesgesetzblatt
Blg	Beilage(n)
BlgNR	Beilage zu den Stenografischen Protokollen des (österreichischen) Nationalrats
BMF	Bundesminister(ium) für Finanzen
BVG	Bundesverfassungsgesetz
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dh	das heißt
ErbStG	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz
Erl	Erläuterungen
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz (soweit nichts Abweichendes festgehalten wird, beziehen sich die Zitate auf das EStG 1988)
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
etc	et cetera
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FA	Finanzamt
ff	und die folgenden
FG	Fachgutachten Finanzgericht
gem	gemäß
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung (von)
idjF	in der jeweiligen Fassung

idR	in der Regel
ieS	im engeren Sinn
insb	insbesondere
iSd	im Sinne des (der)
iSv	im Sinne von
iVm	in Verbindung mit
iwS	im weiteren Sinn
iZm	in Zusammenhang mit
KESt	Kapitalertragsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz (soweit nichts Abweichendes festgehalten wird, beziehen sich die Zitate auf das KStG 1988)
LBG	Liegenschaftsbewertungsgesetz
OGH	Oberster Gerichtshof
PGR	liechtensteinisches Personen- und Gesellschaftsrecht
PSG	Privatstiftungsgesetz
PSR	„Die Privatstiftung - Nationales und internationales Stiftungsrecht“
RdW	„Recht der Wirtschaft“
Rspr	Rechtsprechung
RV	Regierungsvorlage
RWZ	„Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen“
RZ	Randziffer
SchenkMG 2008	Schenkungsmeldegesetz 2008
SpaG	Sparkassengesetz
StiftR	Stiftungsrichtlinien, teilweise auch Stiftungssteuerrichtlinien
str	strittig
stRspr	ständige Rechtsprechung
SWI	„Steuer und Wirtschaft International“
SWK	„Steuer- und Wirtschaftskartei“
TS	Teilsatz
tw	teilweise, -s, -r
Tz	Textziffer
ua	und andere / unter anderem
uÄ	und Ähnliches
uam	und andere(s) mehr

udgl	und dergleichen
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
uU	unter Umständen
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
uva	und viele andere
vgl	vergleiche
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VO	Verordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZfS	„Zeitschrift für Stiftungswesen, Stiftungsrecht und Vermögens-verwaltung““
zT	zum Teil

Hinweis: In der Master Thesis werden die zitierten Beispiele nicht in kursiver Schrift, sondern in der Standard Schriftform „Times New Roman“ dargestellt.

1 Einleitung / Problemdarstellung

Im Jahre 1993 wurde durch die Einführung des Privatstiftungsgesetzes eine moderne Stiftungsform für Österreich geschaffen. Seit zwei Jahrzehnten spielen die Privatstiftungen im Wirtschaftsleben und in der Vermögensplanung in Österreich eine wichtige Rolle. Bei mehr als die Hälfte an der Wiener Börse im geregelten Markt notierten österreichischen Aktiengesellschaften sind Stiftungen kontrollierend beteiligt.[1] Die politischen Diskussionen in den letzten Jahren und neue abgabenrechtliche Einschränkungen haben bei den Stiftern jedoch zu wachsender Verunsicherung geführt. Dabei verlor der Stiftungsstandort Österreich wesentlich an Bedeutung. Seit dem Jahr 2012 sind die Gründungen von Privatstiftungen rückläufig. Das heißt ab diesem Jahr wurden mehr Stiftungen gelöscht/widerrufen als neu gegründet.[2]

Mit der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde das Schenkungsmeldegesetz per 01.08.2008 wirksam. Ein Urteil des Verfassungsgerichtshofes im Jahre 2007 war der Auslöser für die Abschaffung der Einhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, welche eine Verfassungswidrigkeit der Gesetzesbestimmung des § 1 Abs 1 Z 1 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955) zum Ausdruck bringt.[3]

Der österreichische Gesetzgeber hat sich gegen eine Teilreformierung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes entschieden. Durch das Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurden mit dem SchenkMG 2008 die zentralen Bestimmungen der Stiftungsbesteuerung neu geregelt.[4]

Vor der Einführung des SchenkMG 2008 kam es zu einem sogenannten „Mausefalleneffekt". Das bedeutet, dass das Vermögen nicht nur bei der Zuwendung in die Privatstiftung mit der Stiftungseingangsteuer besteuert wurde, sondern auch im umgekehrten Fall, bei einer

[1] Vgl *Arnold/Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch[2], 5.
[2] Vgl *Arnold/Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch[2], 5.
[3] VfGH 07.03.2007, G 54/06 – 15 ua.
[4] Vgl *Fraberger/Petritz*, Das System der Steuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fraberger/Petritz*, Das neue Schenkungsmeldegesetz, SWK Spezial 2008, 69.

Rückführung an die Begünstigten.[5] Das bedeutet, dass nicht nur Zuwendungen aus den laufenden Erträgen an die Begünstigten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem § 28 Abs 5 Z 7 EStG zählen, sondern auch Zuwendungen, wenn diese aus dem vom Stifter der Stiftung zugewendeten Vermögen, stammen.
Leistet eine Stiftung an einen Begünstigten eine Zuwendung, dann gehört diese Zuwendung beim Begünstigten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem §28 Abs 5 Z 7 EStG und zwar auch dann, wenn die Zuwendung nicht aus den Gewinnen der Stiftung, sondern aus dem vom Stifter der Stiftung zugewendeten Vermögen stammt. - Insoweit ist die Stiftung gegenüber der Kapitalgesellschaft benachteiligt.

Nach dem SchenkMG 2008 stellt die neue Z 8 in § 27 Abs 5 EStG „Auszahlungen von gestiftetem Vermögen" steuerfrei. Das bedeutet, dass Zuwendungen von nicht in der Stiftung erzielten Gewinnen oder Überschüssen nicht mehr besteuerungswürdig sind. Es ist bei Auszahlungen zu unterscheiden, ob diese durch Erträge oder aus der Substanz generiert wurden. Zum Zweck der Differenzierung und Nachvollziehbarkeit sind gemäß § 27 Abs 5 Z 8 EStG die Eingangswerte des Stifters in einem eigenen Evidenzkonto zu führen.[6]

Die Master Thesis soll eine umfassende Darstellung der durch das Inkrafttreten des SchenkMG 2008 mit 31.Juli 2008 neu geschaffenen Reglung der steuerneutralen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG vorlegen.

Außerdem wurden mit dem SchenkMG 2008 abgabenrechtliche Sondervorschriften für die Besteuerung von Stiftungen und Vermögensmassen, die nach ausländischem Recht errichtet wurden, geschaffen. Für die ertragsteuerliche Behandlung von ausländischen Stiftungen haben aus österreichischer Sicht jene nach liechtensteinischem Recht die größte Relevanz.

Ein weiterer Schwerpunkt der Master Thesis soll auf der Zuwendungsbesteuerung von Stiftungsvermögen mit Auslandsbezug liegen, wobei sowohl auf den „Inbound-Fall" als auch auf den „Outbound-Fall" eingegangen wird.

[5] Vgl *Fraberger/Petritz*, Das System der Steuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fraberger/Petritz*, Das neue Schenkungsmeldegesetz, SWK Spezial 2008, 69.
[6] Vgl *Mayr*, Privatstiftungen Entlastung bei Ausgangsbesteuerung sachgerecht? RdW 2008, 296.

Weiters soll in der Arbeit auch analysiert werden, ob es gemäß den zivilrechtlichen Grundlagen iZm dem Kapitalschutz iSd § 17 Abs 2 PSG Einschränkungen für die Durchführung einer steuerlichen Substanzauszahlung gibt.

2 Zuwendungsbesteuerung

Kapitalgesellschaften (zB Holdings) haben im Falle einer Gewinnausschüttung ein Wahlrecht, ob diese steuerlich als Dividendenzahlung oder als Einlagenrückzahlung gem § 4 Abs 12 EStG behandelt werden soll. Dividendenzahlungen fallen unter die Einkünfte des Kapitalvermögens gem § 27 EStG und werden mit 27,5% KESt besteuert. Der Vorteil einer Einlagenrückzahlung gem § 4 Abs 12 EStG liegt darin, dass diese unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei ist. Im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft - Holding kann eine Privatstiftung Zuwendungen aus ihrem Vermögen an Begünstigte auch bei einem Bilanzverlust vornehmen, wobei diese Zuwendungen nicht nur auf die Weiterleitung von Erträgen beschränkt sind. Die Privatstiftung hat die Möglichkeit Zuwendungen aus der Substanz im Zuge einer steuerfreien Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG durchzuführen.[7] Gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG gehören *„Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen“* sowie „*von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1460 Euro jährlich“* und *„Zuwendungen von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind“* zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen der Kapitalertragsteuer von 27,5 %. Für natürliche Personen und für nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften kommt es durch den Kapitalertragsteuerabzug iHv 27,5% zu einer Endbesteuerung. Weiters besteht auch die Möglichkeit gemäß § 27a Abs 5 anstelle des Steuersatzes von 27,5 % eine Veranlagung zum Tarif (Regelbesteuerung) zu präferieren.

Begünstigter iSd § 5 PSG ist der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle (§ 9 Abs 1 Z 3 PSG), sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist. Seit dem Budgetbegleitgesetz 2011 ist der Stiftungsvorstand verpflichtet, die nach § 5 PSG festgestellten Begünstigten an das für die Einhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt zu melden. [8]

[7] Vgl *Ludwig/Unger/Hebenstreit*, Privatstiftung als Konzernmutter eines internationalen Konzerns, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht, 109.
[8] Vgl BMF, GZ BMF-0102116/0023-VI/6/2011 vo 21.6.2011.

Für den Begriff Zuwendung gibt es im Privatstiftungsgesetz bzw im Abgabenrecht keine Legaldefinition. Folgende Indikatoren kann man für eine Zuwendung ableiten:[9]

- *„Der Begriff der Zuwendung bedingt jedenfalls einen Vermögenstransfer von der Privatstiftung an den Begünstigten.*
- *Nicht jeder Vermögenstransfer stellt eine Zuwendung dar. Erfolgt der Vermögenstransfer in Erfüllung einer (schuld- oder sachenrechtlichen) Verpflichtung, außerhalb der Stiftungserklärung der Privatstiftung (zB Zahlung einer Kaufpreisschuld, Herausgabe von Vermögen aufgrund einer Nachbarschaft), liegt keine Zuwendung vor.*
- *Die Kumulierung von KöSt und KESt muss zu einer systemkonformen Einfachbesteuerung wie bei einer natürlichen Person führen.“*

Bei einer Zuwendung aus einer Privatstiftung an den Begünstigten liegt keine Schenkung im Rechtssinn vor, da diese vom Stiftungszweck gedeckt ist.[10] Daher unterliegen die in Stiftungserklärungen gedeckten Zuwendungen nicht der Meldepflicht gemäß § 121a BAO.[11] Jedoch unterliegen die nicht in der Stiftungserklärung gedeckten Zuwendungen der Meldepflicht.[12]

Gemäß § 95 Abs 4 Z 1 EStG unterliegen Zuwendungen in den außerbetrieblichen Bereich des Zuwendungsempfängers der Zuflussfiktion. Diese Zuwendungen gelten an jenem Tag als zugeflossen, der im Zuwendungsbeschluss vom Stiftungsvorstand definiert ist.[13] Wird vom Stiftungsvorstand kein Auszahlungstag bestimmt, so ist die Zuwendung am Tag nach dem Beschluss zugeflossen.[14] Laut § 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG ist die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach dem Zufließen an das Finanzamt abzuführen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung können Bagatellzuwendungen bis zu einem Betrag iHv EUR 100,- auch quartalsmäßig erfasst werden.[15]

Zuwendungen können in einer offenen oder verdeckten Form vorliegen. In vielen Fällen sind verdeckte Zuwendungen in ein anderes Rechtsgeschäft verpackt und daher nicht als

[9] *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 221.
Weiterführend *Ludwig*, Der Begriff der Zuwendung im Ertragsteuerrecht der Privatstiftung in *Ludwig/Widinski*, Generationswechsel, FS Bruckner, 163.
[10] Vgl *Arnold*, PSG-Kommentar[3], § 5 RZ 14 mwN.
[11] Vgl BMF, GZ BM.010103/0219-VI/2008 vom 17.12.2008; weiters *Wiedermann/Migglautsch*, Zuwendungen von Privatstiftungen, Substanzauszahlungen und Substiftungen, in *Cerha/Hanuold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg), Stiftungsbesteuerung[2], 110 f; sowie *Ritz*, BAO-Kommentar[5], § 121a RZ 13.
[12] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch[2], 222.
[13] Vgl StiftR 2009 RZ 224.
[14] Vgl StiftR 2009 RZ 224.
[15] Vgl StiftR 2009 RZ 237.

Begünstigungen ersichtlich.[16] Eine verdeckte Zuwendung liegt dann zum Beispiel vor, wenn ein Begünstigter oder ein Unternehmen an dem der Begünstigte beteiligt ist, mit der Privatstiftung in eine Leistungsbeziehung tritt und diese Leistungsbeziehung nicht fremdüblich abgegolten wird.[17]

Beispiele zur verdeckten Zuwendung an Begünstigte:[18]
Der Stifter verkauft der Privatstiftung nach deren Entstehen eine Villa im Wert von 700.000 € um 900.000 €. Der Stifter ist in der Stiftungserklärung als Begünstigter angeführt. Die Begünstigung entspricht nach Art und Umfang dem in der Stiftungserklärung vorgesehenen Stiftungszweck. Hinsichtlich des angemessenen Preises von 700.000 € liegt eine Veräußerung seitens des Stifters und eine Anschaffung seitens der Privatstiftung vor. Der unangemessene Teil in Höhe von 200.000 € gehört bei der Privatstiftung nicht zu den Anschaffungskosten und ist beim Stifter als Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.

Der Stiftungsvorstand vermietet einem Begünstigten eine Eigentumswohnung der Privatstiftung um 300 € monatlich. Ortsüblicher wäre ein Mietzins von 800 €. Die Begünstigung entspricht nach Art und Umfang dem in der Stiftungserklärung vorgesehenen Stiftungszweck. Beim Begünstigten liegen in Höhe des geldwerten Vorteiles von 500 € monatlich Zuwendungen vor, die nach § 27 Abs 5 Z 7 EStG im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst werden. Die Privatstiftung hat Einnahmen in Höhe von 300 € monatlich im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Die grundsätzliche Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, ist nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen.

Neben der Zuwendung in Geldwerten an den Begünstigten, können auch Wirtschaftsgüter, Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder sonstiges Vermögen zugewendet werden, so sind diese gemäß § 4 Abs 11 Z 2 lit a EStG bzw § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG mit den fiktiven Anschaffungskosten fortzusetzen.[19] Der Stiftungsvorstand ist daher verpflichtend für die Bemessung der Kapitalertragsteuer eine Bewertung der Sach- bzw

[16] Vgl StiftR 2009 RZ 231.
[17] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch[2], 222.
[18] StiftR 2009 RZ 231.
[19] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch[2], 223-224.

Nutzungszuwendung durchzuführen.[20] Nach dem Gesetzestext geht nicht hervor, ob für die Bewertung der Zuwendung ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen verlangt wird.[21] Dabei entsprechen die fiktiven Anschaffungskosten dem gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes bzw der Sachleistungen zuzüglich sind die damit jedenfalls anfallenden Anschaffungsnebenkosten heranzuziehen.[22] Der Wortlaut der fiktiven Anschaffungskosten gem § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG kongruiert mit den fiktiven Anschaffungskosten gem § 16 Abs 1 Z 8 d EStG. Bei der Bewertung der fiktiven Anschaffungskosten können alle gängigen Bewertungsmethoden zur Anwendung kommen. Für die Bewertung von Grund und Boden zählt § 3 Abs 1 LBG demonstrativ das Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren auf.[23]

Bei einer Zuwendung in die private Sphäre des Begünstigten gelten die Vermögenswerte nach § 15 Abs 3 Z 2 lit a EStG als angeschafft. Durch die fingierte Anschaffung beim Begünstigten beginnt allenfalls die Spekulationsfrist gemäß § 31 Abs 1 EStG zu laufen.[24]

Gem § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG „*sind die fiktiven Anschaffungskosten um die negativen Anschaffungskosten des zugewendete Wirtschaftsgutes bzw um die negativen Buchwerte des zugewendeten sonstigen Vermögens zu vermindern.“* Negative Anschaffungskosten können sich bei Umgründungen entwickeln zB bei einer unbaren Entnahme im Rahmen einer Einbringung vor dem 31.01.2006. Weiters kann sich, zB aufgrund hoher Entnahmen iZm mit Mitunternehmensanteilen, ein negativer Buchwert entwickeln. Würde der Begünstigte die fiktiven Anschaffungskosten ansetzen ohne die Verminderung vorzunehmen, wären die stillen Reserven endgültig einer Besteuerung unterlegen. Die gekürzten stillen Reserven sind beim Begünstigten fortzuführen. Bei der Interpretation des Gesetzeswortlautes könnte man die Kürzung auch als Verminderung der KESt-Bemessungsgrundlage verstehen.

Bei der Zuwendung von vermieteten Liegenschaften besteht im Hinblick auf die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für den Begünstigten die Möglichkeit die verbleibenden Zehntelbeträge bzw Fünfzehntelbeträge (ab 2016 nur mehr Fünfzehntelbeträge) aus Herstellungs- bzw Erhaltungsaufwendungen des

[20] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 351.
[21] Vgl *Schuchter*, Zuwendungsbesteuerung neu, taxlex 2008, 224 (227).
[22] Vgl EStR 2000 RZ 6441; sowie *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz, § 13 KStG RZ 542.
[23] Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom Einkommensteuergesetz[9], § 16 EStG RZ 37 ff.
[24] Vgl StiftR 2009 RZ 251.

Rechtsvorgängers fortzusetzen.[25] Der Begünstigte kann die offenen Teilbeträge gemäß § 28 Abs 2 EStG weiterführen ist aber dadurch verpflichtet, die AfA-Bemessungsgrundlage um diese Teilbeträge zu kürzen.[26] Die Zuwendung einer Liegenschaft an den Begünstigten löst gem § 1 GrEStG Grunderwerbssteuer aus. Der normale Grunderwerbsteuersatz beträgt grundsätzlich 3,5 %. Da das Grundstück bei der Zuwendung von den Begünstigten unentgeltlich erworben wird, kommt bei Zuwendung von Liegenschaften bis iHv EUR 400.000 der Stufentarif gem §7 Abs 1 Z lit a GrEStG zur Anwendung.

Wertpapiere die von Privatstiftungen vor dem 01.04.2012 angeschafft wurden, werden als Altbestand bezeichnet und unterliegen nicht der Kursgewinnbesteuerung. Nach Meinung der Finanzverwaltung verlieren bei einer Zuwendung an den Begünstigten Wertpapiere diesen Status, da aufgrund der Anschaffungsfiktion ein entgeltlicher Erwerb stattfindet. Gem der Übergangsbestimmungen nach § 124b Z 185 EStG stellt diese bei der Anwendung der Kursgewinnbesteuerung auf einen entgeltlichen Erwerb und nicht auf eine Anschaffungsfiktion ab. Nach *Marschners* Meinung können Wertpapiere des Altbestandes steuerfrei veräußert werden, auch wenn diese erst nach dem 31.03.2012 an den Begünstigten zugewendet wurden. Soweit man die Meinung der Finanzverwaltung teilt und einen entgeltlichen Erwerb der Kapitalanlage an den Begünstigten der Privatstiftung annimmt, ist zu berücksichtigen, dass gem § 27 Abs 6 Z 1 lit a EStG ein zwischensteuerpflichtiger Depotübertrag vorliegt und mangels Unentgeltlichkeit auch nicht befreit werden kann.[27]

Neben Sachzuwendungen können dem Begünstigen auch Nutzungszuwendungen zugewendet werden. Gemäß § 15 Abs 3 Z 3 lit b EStG erfolgt die Bewertung mit dem Betrag, der für sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen. Dadurch kann die Bewertung mit den Mittelpreisen des Verbraucherortes durchgeführt werden. Nach Meinung der Finanzverwaltung ist zu beachten, dass die Mittelpreise nur dann zur Anwendung kommen, wenn es sich bei dem zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut um ein Wirtschaftsgut handelt, das in vergleichbarer Ausstattung am Markt zur entgeltlichen Nutzung angeboten und tatsächlich entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Bei der Nutzungszuwendung von Luxuswirtschaftsgütern bildet sich die Bemessungsgrundlage für die KESt mit Hilfe des

[25] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 352.
[26] Vgl StiftR 2009 RZ 253.
[27] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 353.

arithmetischen Mittels zwischen Verzinsung des investierten Kapitals und AfA und dem üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes.[28]

Eine Zuwendungsbesteuerung kann vermieden werden, wenn vom Stifter Wirtschaftsgüter unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses, eines Wohnrechtes oder eines anderen Nutzungsrechtes unentgeltlich an die Privatstiftung übertragen werden. Da die Privatstiftung dem Nutzungsberechtigten keinen Vorteil einräumt, kommt daher eine Zuwendungsbesteuerung gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG nicht in Erwägung.[29] Der Stifter bzw der Nutzungsberechtigte sollte etwaige Betriebskosten der Immobilie selbst tragen, da es ansonsten bei der Stiftung zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt.[30] Wird das Fruchtgenussrecht zu einem späteren Zeitpunkt zugunsten der Privatstiftung aufgegeben, stellt das eine steuerpflichtige Zuwendung auf Ebene der Privatstiftung dar. Jedoch wird durch das Erlöschen des Fruchtgenusses aufgrund des Ablebens des Fruchtgenussberechtigten keine steuerpflichtige Zuwendung dargestellt.[31]

Bei der Zuwendung in die betriebliche Sphäre eines Begünstigten ist es nicht möglich, eine Übertragung von stillen Reserven durchzuführen, da die Zuwendung beim Empfänger keine Anschaffung darstellt. Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge können steuerfreie Rücklagen und steuerfreie Beträge vom Begünstigen weitergeführt bzw verwendet werden. [32]

Zuwendungen von Privatstiftungen an unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind steuerpflichtig. Auch Substanzauszahlungen an unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften bzw bei Zuwendungen ins Betriebsvermögen einer unter § 7 Abs 2 KStG fallenden Körperschaft sind von der Körperschaftsteuer nicht befreit. Diese Zuwendungen fallen nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs 1 KStG. Die Zuwendung an eine Körperschaft ist entweder als betriebliche Einkunft zu erfassen, oder sofern die Zuwendung in der außerbetrieblichen Sphäre stattfindet, als Einkunft aus Kapitalvermögen zu deklarieren.[33]

[28] Vgl StiftR 2009 RZ 252; sowie *König/Wiesner*, Zuwendungsbesteuerung infolge Gratisnutzung des Stiftungsvermögens, RWZ 2010, 107.
[29] Vgl StiftR 2009 RZ 222.
[30] Vgl *Marschne*r, Optimierung der Familienstiftung[3], 370.
[31] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch[2], 227.
[32] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch[2], 223-224.
[33] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/536.

3 Historie SchenkMG

3.1 Rechtslage bis zum SchenkMG 2008

Vor dem SchenkMG 2008 wurde bei den Zuwendungen aus einer steuerpflichtigen Privatstiftung während des Fortbestandes nicht differenziert, ob diese aus den laufenden Erträgen oder aus der Vermögenssubstanz erfolgten. Bei einer Zuwendung aus Vermögenssubstanz kam es zu einer Rückübertragung des gestifteten Vermögens. Anders als bei einer Kapitalgesellschaft, wo Ausschüttungen als steuerfreie Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG deklariert werden konnten, kam es bei einer Zuwendung aus der Vermögenssubstanz seitens der Privatstiftung zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen, das ist der sog „Mausefalleneffekt". Da es bei der Zuwendung aus den laufenden Erträgen bzw aus der Vermögenssubstanz zu den gleichen Folgerungen der Steuerpflicht gekommen war, war es nicht erforderlich, in diesem Zusammenhang ein Evidenzkonto zu führen. Eine Ausnahme bestand lediglich für Substanzzuwendungen bei Widerruf einer Privatstiftung. Dadurch konnten die Stiftungseingangswerte des Vermögens steuerfrei iSd § 32 Z4 lit b EStG an den Stifter zugewendet werden.[34]

Der Hauptzweck einer Stiftung besteht in der Sicherung und Erhaltung des Vermögens zur Versorgung der Begünstigten aus den Erträgen der Stiftung. Zuwendungen aus der vom Stifter gewidmeten Substanz sind sehr unüblich und werden nur in Notsituationen durchgeführt.[35] Der Gesetzgeber hat bei der Einführung des PSG 1993 die Besteuerung der Substanz wie folgt argumentiert:[36] *„Im Hinblick darauf, dass eine Untersuchung, ob und wieweit eine Stiftung einem Begünstigten oder Letztbegünstigten Früchte ihres Vermögen selbst zuwendet, im Einzelfall sehr aufwendig sein kann, ist im Bereich der Ertragsbesteuerung eine Erfassung sämtlicher Zuwendungen beim Begünstigten unabhängig von ihrer Herkunft in der Stiftung vorgesehen. Im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ist für diese Zuwendungen durch die Privatstiftung eine Schenkungssteuerbefreiung vorgesehen."*

[34] Vgl *Fraberger/Petritz*, Das System der steuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fraberger/Petritz* (Hrsg), Das neue Schenkungsmeldegesetz, SWK-Spezial 2008, 69.
[35] Vgl *Doralt*, Stiftungsbesteuerung: Mausefalle als Papiertiger? RdW 2007, 52.
[36] EB zu RV iDF PSG 1993 1132 BlgNr 18. GP.

Als Ausgleich für die fehlende Unterscheidung in der Gesetzgebung bei Zuwendungen an den Begünstigten aus dem „Stamm“ oder „Früchte“ sind gem § 15 Abs 1 Z 18 ErbStG alle unentgeltliche Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte oder im Fall der Auflösung der Privatstiftung an Letztbegünstigte, von der Erbschaftssteuer befreit. Die Befreiung von der Erbschaftsteuer gilt sowohl für laufende Zuwendungen an Begünstigte bzw an Dritte, als auch für Übertragungen der Vermögenssubstanz.[37]

3.2 Rechtslage ab dem SchenkMG 2008

Gemäß der ErlRV zum SchenkMG 2008 wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht mehr eingehoben, außerdem erweist sich die Zuwendungsbesteuerung *„als nicht mehr systemkonsistent, weil die bisherige Bruttobesteuerung nicht nur die Früchte des gestifteten Vermögens, sondern auch die Substanz selbst erfasst hat. Zuwendungen, die nicht die von der Stiftung erzielten Gewinne oder Überschüsse betreffen, erscheinen nicht mehr besteuerungswürdig.“*[38] Nach dem SchenkMG 2008 ist es unter bestimmten Voraussetzungen möglich eine Substanzauszahlung bei Privatstiftungen, ähnlich wie eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG bei einer Kapitalgesellschaft, steuerneutral zu behandeln. Laut dem politischen Willen ist die steuerneutrale Substanzauszahlung als Ausgleich für die Beibehaltung der Stiftungseingangsteuer nach dem 31.07.2008 geschaffen worden.[39]

Die steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG ist für Zuwendungen vor dem 01.08.2008 nicht anwendbar. Das bedeutet, dass das gestiftete Vermögen bis zum 01.08.2008 voll steuerverfangen bleibt.[40]

Peyerl teilt die Meinung, dass die mit dem SchenkMG 2008 geschaffene steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG verfassungswidrig ist, da diese dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz nicht standhält. Daher wünscht sich *Peyerl*, dass bei Zuwendungen an Begünstigte, unabhängig vom Zeitpunkt der Einbringung des Vermögens in die Stiftung, die gleiche Steuer erhoben wird.[41]

---

[37] Vgl StiftR 2001 RZ 316-317.
[38] ErlRV 549 BlgNR XXXIII. GP.
[39] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 381; sowie *Toifl*, SchenkMG 2008 und Besteuerung in- und ausländische Stiftungen, RdW 2008, 688; *Bieber/Finsterer/Lehner*, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (Teil II), ZfS 2009, 63 (70).
[40] Vgl *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschafsteuer 2014/15, 195.
[41] Vgl *Peyerl*, Privatstiftung: Geplante Änderungen verfassungswidrig, SWK 2008, 67.

Nach Meinung der Finanzverwaltung hingegen wäre eine steuerliche Entlastung für gestiftetes Vermögen vor dem 01.08.2008 nicht nur systematisch falsch sondern auch eine ungerechtfertigte Begünstigung.[42]

„*Das wird begründet dadurch, dass (1) bei Schenkung an Nachkommen statt der Errichtung einer Privatstiftung bzw dem Tod des Stifters vor dem 01.08.2008 Schenkungs- bzw Erbschaftssteuer angefallen wäre und (2) der „noch lebende" Stifter ohnehin die Möglichkeit des Widerrufes und die Möglichkeit einer Anrechnung der Stiftungseingangswerte gemäß § 27 Abs 5 Z 9 EStG habe."*[43]

Die durch das SchenkMG 2008 neu geschaffene Zuwendungsbesteuerung iZm Substanzauszahlungen, die im § 27 Abs 5 Z 8 EStG zu finden ist, lautet wie folgt:

„*8. Nicht zu den Einkünften im Sinne der Z 7 gehören Zuwendungen, soweit sie nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen eine Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen darstellen:*

a.) Zuwendungen gelten insoweit als Substanzauszahlung, als sie den maßgeblichen Wert im Sinne der b übersteigen und im Evidenzkonto im Sinne der c Deckung finden.

b.) Als maßgeblicher Wert gilt der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen gemäß § 224 Abs 3 A III und IV des Unternehmensgesetzbuches und zuzüglich der steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens. Der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn ist um Beträge zu erhöhen, die zu einer Verminderung auf Grund des Ansatzes des beizulegenden Wertes gemäß § 202 Abs 1 des Unternehmensgesetzbuches geführt haben. Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum gelten nicht als Substanzauszahlung, solange der im Jahresabschluss ausgewiesene Bilanzgewinn nicht vom Abschlussprüfer bestätigt ist.

c.) Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung ist die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos. Es erhöht sich um sämtliche Stiftungseingangswerte und vermindert sich um Substanzauszahlungen.

d.) Stiftungseingangswert ist der Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung. Dabei sind § 6 Z 5, § 6 Z 9 und § 15 Abs 3 Z 1 anzuwenden.

e.) Soweit Zuwendungen Substanzauszahlungen darstellen, vermindern sie das Evidenzkonto in Höhe der in § 15 Abs 3 Z 2 lit. b genannten Werte.

---

[42] Vgl *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/15, 195.

[43] *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 383.

f.) Zuwendungen einer Stiftung (Vermögensmasse) an eine von ihr errichtete Stiftung (Vermögensmasse) gelten abweichend von lit. a als Substanzauszahlung, soweit sie im Evidenzkonto (lit. c) Deckung finden. Die empfangende Stiftung (Vermögensmasse) hat die als Substanzauszahlungen geltenden Beträge als Stiftungseingangswert in gleicher Höhe anzusetzen; dieser Stiftungseingangswert ist um den bei der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) vorhandenen maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b zu vermindern.

g.) Abweichend von lit f gelten Zuwendungen einer Stiftung (Vermögensmasse) an eine von ihr errichtete Stiftung (Vermögensmasse) als Substanzauszahlung, soweit sie Vermögen betreffen, das in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung zum 31. Juli 2008 erfasst ist. Die empfangende Stiftung (Vermögensmasse) hat die steuerlich maßgebenden Werte fortzuführen. Diese Zuwendungen erhöhen nicht die Stiftungseingangswerte und fließen nicht in das Evidenzkonto bei der empfangenden Stiftung (Vermögensmasse) ein. Dies gilt nur insoweit, als die Zuwendung im Stiftungszweck der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) Deckung findet.

h.) Zuwendungen als Substanzauszahlung gelten, sind sie in die Kapitalertragsteuer-Anmeldung aufzunehmen.“

4 Zivilrechtliche Grundlagen iZm dem Kapitalschutz iSd § 17 (2) PSG

Auf den ersten Blick scheint es, dass Privatstiftungen iZm der Aufbringung des Vermögens, welches der Privatstiftung bei der Gründung gewidmet wird, ein ähnliches Konzept wie im Kapitalgesellschaftsrecht verfolgen.[44] § 17 Abs 2 PSG sieht vor, dass, „*jedes Mitglied des Stiftungsvorstands hat seine Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen. Der Stiftungsvorstand darf Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann und soweit vornehmen, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden.“*

Im Gegensatz zum Kapitalgesellschaftsrecht bleiben die grundsätzlichen Bestimmungen für die Kapitalaufbringung mit Ausnahme des Mindestvermögens bei der Stiftungsgründung und der Kapitalerhaltung im PSG aus.[45] Dabei fehlen im PSG gegenüber dem Kapitalgesellschaftsrecht folgende Bestimmungen für die Sicherung der Kapitalaufbringung bzw Kapitalerhaltung:[46]

- Passivierungspflicht des Grundkapitals
- Verbot der verbotenen Gewinnausschüttung
- Verbot der verdeckten Einlagenrückgewährung.

Das PSG erlaubt auch Ausschüttungen aus der Substanz des Stiftungsvermögens. Dadurch sind auch sogenannte Verbrauchsstiftungen legitim.[47] Bei der Erstellung des Gesetzes wollte der Gesetzgeber ganz klar etwas vermitteln: „*Die fehlenden Kapitalerhaltungsvorschriften sollten durch eine Haftungsvorschrift des Stiftungsvorstandes ersetzt werden und auf diese Weise gesichert werden, dass das für die Gläubiger als Haftungsgrundlage notwendige Vermögen von Ausschüttungen ausgenommen wird.“*[48] Teilt man diese Meinung, dann sind Ausschüttungen von der Privatstiftung nicht zulässig, wenn durch Zuwendungen der Haftungsfonds der Privatstiftung geschmälert wird und dadurch die Gläubiger nicht mehr befriedigt werden können.

[44] Vgl *Dellinger*, Vermögensaufbringung ohne Vermögenserhaltung im Privatstiftungsrecht, WBl 1994, 177.
[45] Vgl *Arnold*, PSG-Kommentar[3], § 17 PSG RZ 61.
[46] Vgl *Csoklich*, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 253.
[47] Vgl *Reiter*, Die Aufgaben des Stiftungsprüfers im Zusammenhang mit unzulässigen Substanzauszahlungen an Begünstigte, ZfS 2014, 152.
[48] *Csoklich*, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 253.

Gem § 9 Abs 2 Z 11 PSG kann in der Stiftungserklärung auch ein Mindestvermögen festgelegt werden, welches durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine rein interne verbindliche Bestimmung für den Stiftungsvorstand, aber nicht um eine Erhöhung des Mindestvermögens gem § 4 PSG.[49]

Dem Stiftungsvorstand ist es gem § 17 Abs 2 Satz 2 PSG untersagt, Gläubigeransprüche durch Ausschüttungen zu mindern. Daraus kann gefolgert werden, dass für die Beurteilung nur jene Gläubiger, die bereits zum Zeitpunkt der Ausschüttung Forderungen gegenüber der Stiftung dem Grunde nach erworben haben, (auch wenn diese noch nicht fällig sind) oder allenfalls jene, die in absehbarer Zeit Ansprüche gegenüber der Stiftung erwerben werden, in Betracht zu ziehen sind.[50]

Alle Gläubiger werden gleich verzeichnet, egal aus welchem Rechtsgrund sie Ansprüche gegenüber der Privatstiftung besitzen. Bei Privatstiftungen sind künftige Gläubiger anders als im Kapitalgesellschaftsrecht nicht geschützt. Vor jeder getätigten Ausschüttung ist vom Stiftungsvorstand verpflichtend eine zukünftige Prognoserechnung zu erstellen, um auch die in Zukunft entstehenden Ansprüche der Gläubiger befriedigen zu können.[51]

Hartlieb vertritt in einem Artikel betreffend ein OGH Urteil[52] vom 23.02.2016 iZm der Errichtung einer Substiftung durch eine Privatstiftung die Meinung, dass man vom Gesetzgeber nicht annehmen kann, dass er steuerrechtlich Anrechnungsregelungen wie die steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG für eine zivilrechtlich gesetzeswidrige Fiktion vorsieht.[53]

ME sind steuerneutrale Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG zivilrechtlich als Zuwendungen einzustufen, die aus den laufenden Erträgen ggf auch aus der Substanz der Privatstiftung getätigt werden können. Dadurch sind steuerneutrale Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG zivilrechtlich einstweilen erlaubt, solange der Haftungsfonds der Privatstiftung nicht geschmälert wird und es daher zu keiner Ausschüttungssperre gem § 17 Abs 2 PSG kommt.

---

[49] Vgl *Reiter*, Die Aufgaben des Stiftungsprüfers im Zusammenhang mit unzulässigen Substanzauszahlungen an Begünstigte, ZfS 2014, 152 (153).
[50] Vgl *Csoklich*, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 253.
[51] Vgl *Csoklich*, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 253.
[52] Vgl OGH 21.12.2015, 6 Ob 108/ 15 y.
[53] Vgl *Hartlieb*, Überblick über die höchstgerichtliche Judikatur in Stiftungssachen im Jahr 2015, PSR 2016, 64 (65).

5 Steuerneutrale Substanzauszahlung

Mit der Wirksamkeit des SchenkMG 2008 ab 01.08.2008 stellen Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG keine Einkünfte aus Kapitalvermögen mehr dar, soweit sie als Substanzauszahlungen aus gestiftetem Vermögen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG zu klassifizieren sind. Gemäß § 27 Abs 5 Z 8 lit a EStG gelten Zuwendungen insoweit als Substanzauszahlungen, als der Wert der Zuwendungen einerseits den in § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG definierten „maßgeblichen Wert" übersteigt und andererseits im Evidenzkonto iSd § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG Deckung findet. Dabei müssen beide Prämissen erfüllt sein. [54]

Eine steuerneutrale Substanzauszahlung ist nur bei Stiftungsakten gemäß § 124b Z 146 lit f EStG möglich, die nach dem 31.07.2008 errichtet worden sind bzw bei Nach- oder Zustiftungen, die auf eine bestehende Stiftung erfolgt sind.[55] Die steuerneutrale Substanzauszahlung gemäß § 27 Abs 5 Z 8 EStG ist nicht verpflichtend, es gibt auch die „Option" zur Nichtanwendung, diese wird durch das Nicht-Führen eines Evidenzkontos automatisch in Anspruch genommen.[56]

Bestimmte Zuwendungen von der Privatstiftung an die Begünstigten gehören nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dies ergibt sich aus dem Einleitungssatz des § 27 Abs 5 Z 8 EStG. Bei nachrangigen Einkunftsarten wie zB wiederkehrenden Bezügen gem § 29 Z 1 EStG ist es nicht möglich, Substanzauszahlungen durchzuführen, da diese keine Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen.[57] Wiederkehrende Bezüge werden im Ertragssteuerrecht als Sondertatbestände bezeichnet, da diese nicht auf das Vorhandensein einer Einkunftsquelle abstellen, sondern an den wiederkehrenden Zufluss von Bezügen anknüpfen.[58] Nach der Literatur und Rechtsprechung sind wiederkehrende Bezüge unter folgenden Merkmalen definiert:[59]

- Die Bezüge müssen einen vermögenswerten Vorteil darstellen
- Die Bezüge müssen wiederkehrend sein

[54] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542b; sowie *Marschner/Puchinger*, Schenkungsmeldegesetz 2008 „reloaded", FJ 2008, 221 (227).
[55] Vgl *Beiser*, Ertragsteuerneutraler Transfer von Altvermögen zwischen Privatstiftungen, RdW 2010, 248.
[56] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 382.
[57] Vgl *Fraberger/Petritz*, Das Herzstück der „Stiftungsbesteuerung neu", PSR 2009, 34.
[58] Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschne*r, Jakom Einkommensteuergesetz[9] (2016), § 29 EStG RZ 11.
[59] Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom Einkommensteuergesetz[9] (2016), § 27 EStG RZ 13.

- Die Bezüge müssen auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund (Gesetz, Vertrag) beruhen

Bei Zuwendungen, insbesondere auch bei steuerneutralen Substanzauszahlungen in das Betriebsvermögen einer natürlichen[60] oder juristischen Person[61], besteht Einkommens- bzw Körperschafsteuerpflicht. Es gibt auch Möglichkeiten diese Steuerpflicht im betrieblichen Bereich zu vermeiden zB wenn der Begünstige eine steuerneutrale Substanzauszahlung iZm einer Zuwendung erhält und anschließend die erhaltenen Mittel nach seiner Willensentscheidung steuerneutral iSd § 8 Abs 1 KStG in eine Kapitalgesellschaft einlegt.[62]

Für eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG ist es bedeutungslos, wer der Empfänger der Zuwendung ist. Das heißt, steuerneutrale Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG kommen nicht nur bei einer Rückübertragung von Vermögen an den Stifter zur Anwendung, sondern diese Regelung kann auch im Hinblick auf andere Begünstigte angewandt werden, auch wenn keine Personenidentität zwischen Stifter und Begünstigten existiert. Weiters ist es für die steuerliche Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG irrelevant, ob die Zuwendung nach außen hin erkennbar ist oder nicht. Das bedeutet, dass eine steuerliche Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG auch bei einer verdeckten Ausschüttung möglich ist.[63] Durch die Erfassung der verdeckten Ausschüttung am Evidenzkonto, ergibt sich daraus eine offene Ausschüttung.

Bei Sparkassenstiftungen iSd § 27a SpkG sowie bei Verssicherungsstiftungen iSd § 61a VAG kommt die steuerneutrale Substanzauszahlung nicht zur Anwendung, da bei diesen beiden Arten von Stiftungen kein Vermögen von einem Stifter gestiftet wird, sondern ein bestehender Rechtsträger umgewandelt wird. Dieser Vorgang entspricht nicht dem Zuwendungsakt nach dem 31.07.2008 „an eine Stiftung“ iSd § 124b Z 146 lit f EStG.[64] Die Ausführungen zur steuerneutralen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG sind nicht mit anderen Steuerbefreiungen nach § 3 Abs 1 Z 3 lit b und c EStG und 21 Abs 2 Z 6 KStG und den Steuerbefreiungen aufgrund der verschiedenen DBAs assoziiert. Dadurch können sich steuerneutrale Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG und Steuerbefreiungen gemäß den DBAs zB durch die Freistellungsmethode miteinander überschneiden. Dadurch

[60] Vgl StiftR 2009 RZ 243.
[61] Vgl StiftR 2009 RZ 256.
[62] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 382.
[63] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542b.
[64] Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom Einkommensteuergesetz[9] (2016), § 27 EStG RZ 302.

kann es passieren, dass eine Zuwendung gem DBA steuerbefreit ist und gleichzeitig eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG darstellt.[65]

5.1 Maßgeblicher Wert

5.1.1 Definition

Um eine steuerneutrale Substanzauszahlung durchführen zu können, müssen die Zuwendungen den maßgeblichen Wert einer Privatstiftung übersteigen. Nach § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG gilt als maßgeblicher Wert der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene testierte unternehmensrechtliche Bilanzgewinn (§ 224 Abs 3 A IV UGB) zuzüglich der ausgewiesenen Gewinnrücklagen gem § 224 Abs 3 A III UGB (gesetzliche, satzungsmäßige, andere Rücklagen). Durch die Erfassung der Gewinnrücklage werden daher die laufenden kumulierten Gewinne aus dem laufenden Geschäftsjahr sowie Vorjahr erfasst. Weiters ergibt sich nicht die Möglichkeit, dass der maßgebliche Wert durch die Umbuchung des Bilanzgewinnes auf eine Gewinnrücklage verringert wird. Gemäß § 18 PSG sind Privatstiftungen zur Rechnungslegung verpflichtet. Das bedeutet, der Stiftungsvorstand ist beauftragt einen jährlichen Jahresabschluss zu erstellen, um den unternehmensrechtlichen Gesamterfolg darzustellen. Gemäß § 13 KStG hat die Privatstiftung ertragsteuerlich alle Einkunftsarten und unterschiedliche Einkunftsermittlungsvorschriften gesondert neben dem Jahresabschluss gemäß § 18 PSG festzustellen.[66]

5.1.2 Bilanzverlust

Besteht ein unternehmensrechtlicher Bilanzverlust, so kann sich durch die steuerlichen Korrekturen gemäß § 27 Abs 5 Z 8 EStG ein positiver steuerlicher maßgeblicher Wert ergeben. Ist der maßgebliche Wert auch nach den Korrekturen gemäß § 27 Abs 5 Z 8 EStG noch negativ, kann somit eine steuerneutrale Substanzzuwendung erfolgen, unter der Voraussetzung, dass die Zuwendung im Evidenzkonto iSd § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG Deckung

[65] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542b.
[66] Vgl *König*, KESt-Freiheit von Substanzauszahlungen, in *Eiselsberg* (Hrsg), Jahrbuch Sitftungsrecht 2009, 333 (339); sowie *Arnold/Ludwig*, Die neue Stiftungsbesteuerung, taxlex 2008, 270 (273).

findet. Nach Meinung der Finanzverwaltung darf sich der Bilanzverlust nicht durch steuerfreie Zuwendungen entwickeln.[67]

5.1.3 Darstellung des Eigenkapitals

Bei der Rechnungslegung von Privatstiftungen sind gemäß § 18 PSG die §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs 1, 226 Abs 3 bis 234 und 236 bis 239 UGB, § 243 UGB über den Lagebericht sowie die §§ 244 bis 267 UGB über den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht sinngemäß anzuwenden.[68]

Weiters sind die Bestimmungen gemäß §§ 224 und 231 UGB zum Ausweis in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung auch bei Privatstiftungen anzuwenden. Die Gliederung und das Ausweisschema in der Bilanz bzw in der GuV ist eher für Handels- und Produktionsunternehmen anzuwenden. Dadurch erlangt die Bestimmung des § 223 Abs 4 und Abs 8 UGB immer mehr an Bedeutung, wonach eine weitere Untergliederung, Änderung der Gliederung und die Aufnahme zusätzlicher Posten möglich ist.[69]

Bei einer Privatstiftung sind nicht so strenge Kapitalerhaltungsvorschriften vorgesehen wie bei einer GmbH oder AG, sodass sich das Eigenkapital einer Privatstiftung grundlegend vom Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft unterscheidet. Dadurch sind auch Zuwendungen aus Gewinnen und solche aus Substanz möglich, sodass eine Unterteilung des Eigenkapitals wie bei Kapitalgesellschaften gemäß § 224 UGB in Nennkapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen und Bilanzgewinn nicht nötig ist.[70]

Das AFRAC empfiehlt folgende Gliederung des Eigenkapitals bei Privatstiftungen:[71]

Eigenkapital

1. Stiftungskapital
2. Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde
3. Ergebnisvortrag

Im Falle eines negativen Eigenkapitals ist die Definition Eigenkapital durch den Terminus „negatives Eigenkapital“ zu ersetzen.[72]

---

[67] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 384.
[68] AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“, RZ 6.
[69] Vgl *Reiter*, Der Ausweis des Eigenkapitals im Jahresabschluss der Privatstiftung unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 27 Abs 1 Z 8 EStG, ZfS 2009, 26 (27).
[70] Vgl *Schereda*, Der Jahresabschluss einer Privatstiftung –Teil 1, PSR 2015, 152 (154).
[71] AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“, RZ 15.
[72] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“, Erläuterungen RZ 15.

Im Stiftungskapital wird jenes Vermögen ausgewiesen, das im Rahmen der Errichtung der Privatstiftung oder durch Nach- oder Zustiftungen gewidmet wurde. Gemäß § 4 PSG beträgt das Mindestvermögen für das Stiftungskapital EUR 70.000. Darüber hinaus kann auch bei der Errichtung der Privatstiftung weiteres Vermögen in der Stiftungsurkunde gewidmet werden.
Zustiftungen sind von Spenden an eine eigennützige Privatstiftungen abzugrenzen, welche erfolgswirksam und nicht direkt ins Stiftungskapital zu verbuchen sind.[73]
Anders als bei einer Kapitalgesellschaft sind Kapitalrücklagen laut AFRAC-Stellungnahme nicht zulässig, da es durch das Fehlen der Gesellschafter zu keinem Anwendungsfall einer Kapitalrücklage iSd § 229 Abs 2 UGB kommen kann. Dabei sind Zu- und Nachstiftungen unabhängig davon ob ein Mindestvermögensstand gem § 10 PSG definiert wurde, ausschließlich in das Stiftungskapital zu buchen. Dennoch werden gelegentlich in der Praxis Zu– und Nachstiftung fälschlicherweise in eine Kapitalrücklage verbucht. Der Mindestvermögensstand gem § 10 PSG sollte in der Bilanz dargestellt werden. Dazu könnte beim Stiftungskapital ein „Davon-Vermerk“ verwendet werden. [74]
Eine verpflichtende Bildung der Gewinnrücklage kann sich aus der Stiftungserklärung ergeben. Gem der AFRAC-Stellungnahme wird empfohlen die Gewinnrücklagen gesondert unter dem Bilanzposten mit der Bezeichnung „Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde“ auszuweisen.
Werden Absichtserklärungen, in welchen eine jährliche Dotierung einer Gewinnrücklage vorgesehen ist, vom Stifter außerhalb der Stiftungserklärung an Stiftungsvorstand bzw an den Beirat erteilt, entfalten diese keine normative Wirkung. Jedoch kann eine Angabe im Anhang in Betracht gezogen werden.[75]
Der Posten „Ergebnisvortrag“ kann sowohl positiv als auch negativ sein. Im Ergebnisvortrag sind die kumulierten Jahresergebnisse (sowohl vom Berichtsjahr als auch von vorherigen Jahren) auszuweisen, vorausgesetzt diese sind nicht aufgrund der Stiftungserklärung Gewinnrücklagen zuzuweisen. Der Ergebnisvortrag wird in der GuV anders als der Bilanzgewinn, wie bei Kapitalgesellschaften wo dieser die Basis für Ausschüttungen ist, nicht dargestellt, sondern die GuV der Privatstiftung endet mit dem Jahresüberschuss bzw Jahresfehlbetrag. Im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft hat der Ergebnisvortrag keinerlei Relevanz iZm Zuwendungen.[76]

[73] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“, Erläuterungen RZ 16.
[74] Vgl *Köll/Müller,* Darstellung und Veränderung des Eigenkapitals bei Privatstiftungen, RWZ 2015, 85 (86).
[75] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“, Erläuterungen RZ 15.
[76] Vgl *Schereda,* Der Jahresabschluss einer Privatstiftung –Teil 1, PSR 2015, 152 (154).

5.1.4 Bilanzierung von Zuwendungen an Begünstigte

Für die bilanzielle Darstellung von Zuwendung gibt es im Jahresabschluss keine gesetzlichen Regelungen. In der Literatur werden folgende 3 unterschiedlichen Möglichkeiten diskutiert:[77]

- *Ausweis als Aufwand in der GuV*
- *Ausweis als Ergebnisverwendung in der GuV*
    - *Entweder nach dem Jahresüberschuss als gesonderter Posten im Rahmen der Rücklagenveränderung*
    - *Oder als Gewinnverwendung vor dem Bilanzgewinn*
- *Ausweis in der Bilanz als Minderung des Eigenkapitals*

In der Praxis ist sehr häufig der Ausweis der Zuwendungen als Ergebnisverwendung in der GuV, aber auch als Minderung des Eigenkapitals in der Bilanz zu finden. Der Ausweis als Aufwand in der GuV wird in der Praxis höchst selten durchgeführt.[78]

Gemäß der AFRAC-Stellungnahme sind Zuwendungen an den Begünstigten ausschließlich in der Bilanz als Minderung des Eigenkapitals darzustellen.[79] Der Ausweis von Zuwendungen als Ergebnisverwendung in der Gewinn– und Verlustrechnung entspricht nicht einem möglichst getreuen Bild iSd § 222 Abs 2 UGB. Dadurch endet die GuV mit dem Jahresüberschuss bzw Jahresfehlbetrag. Die AFRAC begründet ihre Ablehnung der Variante des Ausweises als Ergebnisverwendung damit, dass die Stellung des Begünstigten einer Privatstiftung nicht mit der eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft vergleichbar sei. Bei der Privatstiftung können die Zuwendungen an Begünstigte aus allen Bereichen des Eigenkapitals erfolgen, sofern in der Stiftungsurkunde bzw in der Stiftungszusatzurkunde nicht Weiteres bestimmt ist.[80]

Entwickelt sich durch Zuwendungen ein negativer Ergebnisvortrag, so ist dieser in einem Posten, „nicht durch Ergebnis gedeckte Zuwendungen“ auszuweisen. Weiters sollte eine detaillierte Erläuterung dieses Postens sowie der Zuwendungen und der auf Zuwendungen entfallenden KESt im Anhang erfolgen.[81]

Gem der AFRAC Stellungnahme ist diese Ausweisform in der GuV nur dann anzuwenden, wenn der Ergebnisvortrag ausschließlich aufgrund von Zuwendungen negativ ist. Enthält

[77] *Reiter*, Der Ausweis von Zuwendungen an Begünstigten im Jahresabschluss der Privatstiftung, RWZ 2004, 381.
[78] Vgl *Schereda*, Der Jahresabschluss einer Privatstiftung –Teil 1, PSR 2015, 152 (155).
[79] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“, RZ 18.
[80] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“, Erläuterungen RZ 18.
[81] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“, RZ 21.

diese Ausweisform auch erwirtschaftete Verluste, so wäre dieser Terminus nicht korrekt und würde auch in Diskrepanz zur AFRAC Stellungnahme stehen. Dabei sind die nicht durch das Ergebnis gedeckten Zuwendungen als ein „Davon-Vermerk" des negativen Ergebnisvortrages auszuweisen.[82]

Bei Privatstiftungen können neben den Geldzuwendungen auch Zuwendungen in Form von Sachzuwendungen (zB Zuwendung einer im Anlagenvermögen befindlichen Beteiligung der Privatstiftung) oder Nutzungszuwendung (zB unentgeltliche Überlassung einer Immobilie an den Begünstigten) stattfinden. Bei Sachzuwendungen verringert sich das Eigenkapital in der Höhe des Buchwerts des abgegangenen Vermögenswerts samt einer allenfalls anfallenden KESt.[83]

Bei Nutzungszuwendungen ist der mit der Zuwendung zugeordnete Aufwand in der GuV zu verbuchen. Daher ist er auch im Ergebnisvortrag enthalten.[84]

Bei einer Sachzuwendung ist die Buchung „Ergebnisvortrag" an „Bestandskonto des zugewendeten Vermögensstands" durchzuführen. Bei Nutzungszuwendungen ist keine weitere Buchung mehr erforderlich.[85]

Weiters ist bei den Verbuchungen der Zuwendungen zu beachten, dass KESt anfällt. Schuldner der KESt ist immer der Begünstigte. Aber für die Abführung der KESt ist die Privatstiftung verantwortlich. Ist die Zuwendung noch nicht durchgeführt worden, so ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Begünstigten einzubuchen bzw bei erfolgter Zuwendung ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt auszuweisen. In vielen Fällen in der Praxis übernimmt die Privatstiftung bei Sach- und Nutzungszuwendungen die Steuerschuld der KESt. Die Übernahme der KESt durch die Privatstiftung wird als weitere Geldzuwendung gewertet, die erfolgsneutral gegen das Eigenkapital zu buchen ist und für die wiederum KESt anfällt. Bei der Übernahme der Steuerschuld im Falle der KESt durch die Privatstiftung erhöht sich die KESt von 27,5 % auf 36,67 %. Weiters ist bei Sachzuwendung zu beachten, dass für die Bemessungsgrundlage der KESt die Verkehrswerte heranzuziehen sind, während unternehmensrechtlich der Buchwertabgang zu buchen ist.[86] Nach Rz 19 der AFRAC-Stellungnahme verringert sich das Eigenkapital in der Höhe des Buchwerts des abgegangenen Vermögenswerts samt einer allenfalls anfallenden KESt.[87]

---

[82] Vgl *Köll/Müller,* Darstellung und Veränderung des Eigenkapitals bei Privatstiftungen, RWZ 2015, 85 (89).
[83] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen", RZ 19.
[84] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen", RZ 20.
[85] Vgl *Köll/Müller,* Darstellung und Veränderung des Eigenkapitals bei Privatstiftungen, RWZ 2015, 85 (89).
[86] Vgl *Schereda,* Der Jahresabschluss einer Privatstiftung –Teil 1, PSR 2015, 152 (155-156).
[87] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen", RZ 19.

Darstellung des Eigenkapitals anhand eines Beispiels:

Sachverhalt:[88]

Die Eröffnungsbilanz der Privatstiftung im Jahr X15 weist folgendes Eigenkapital auf (alle Beträge in EUR).

Eigenkapital:

Stiftungskapital	12.000
Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde	8.000
Ergebnisvortrag	5.000

In der Stiftungserklärung ist kein Mindestvermögensstand iSd § 9 Abs 2 Z 11 PSG festgelegt, der durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf. Allerdings ist laut Stiftungsurkunde jährlich ein Betrag iHv 5 % des Jahresüberschusses in eine Gewinnrücklage einzustellen.

Am 30. 4. X15 widmet der Stifter der Privatstiftung weiteres Vermögen (Liegenschaft) im Wert von 7.000. Am 15. 6. X15 erwirbt die Privatstiftung eine Liegenschaft samt Gebäude (fremdfinanziert) und überlässt dem Begünstigten A ab 1. 7. X15 das Gebäude kostenlos zur Nutzung. Der "übliche Mittelpreis des Verbraucherorts" wird mit 3 pro Monat inkl. USt angenommen. Die KESt wird von der Privatstiftung übernommen. Am 30. 6. X15 wendet die Privatstiftung dem Begünstigten B ein Zinshaus mit Buchwert 100 zu. Der Verkehrswert beträgt 1.000, die mit der Zuwendung verbundenen Nebenkosten (zB gerichtliche Eintragungsgebühren, Anwalts- und Notariatskosten etc.) betragen 100 und sind in der GuV erfolgswirksam erfasst. Die KESt wird auch in diesem Fall von der Privatstiftung übernommen.

Die GuV der Privatstiftung (zum 31. 12. X15) weist einen Jahresüberschuss von 400 auf. Wie sieht die Bilanz der Privatstiftung zum 31. 12. X15 aus? Wie ist die Entwicklung des Eigenkapitals im Anhang darzustellen?

[88] *Köll/Müller*, Darstellung und Veränderung des Eigenkapitals bei Privatstiftungen, RWZ 2015, 85 (90).

Lösung:[89]

Eigenkapital zum 31. 12. X15

Das Eigenkapital der Privatstiftung hat nach der AFRAC-Stellungnahme wie folgt auszusehen:

Eigenkapital:

Stiftungskapital	19.000
Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde	8.020
Ergebnisvortrag	4.907

Darstellung im Anhang

Nachfolgend wird dargestellt, wie der Eigenkapitalspiegel samt Erläuterungen im Anhang im Sinne des AFRAC aussehen könnte:

Eigenkapital	1. 1.	Zugänge	Umbuchungen	Abgänge	31. 12.
1. Stiftungskapital	12.000	7.000	0	0	19.000
2. Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde	8.000	0	20	0	8.020
3. Ergebnisvortrag	5.000	400	-20	-473	4.907
Summe	25.000	7.400	0	-473	31.927

Die im Eigenkapitalspiegel dargestellten Zugänge im Stiftungskapital ergeben sich aufgrund der Nachstiftung einer Liegenschaft im Wert von 7.000. Die Dotierung der Gewinnrücklage iHv 20 resultiert aus der in der Stiftungsurkunde vorgesehenen Verpflichtung, jährlich 5 % des Jahresüberschusses in eine Gewinnrücklage einzustellen. Der Zugang im Ergebnisvortrag iHv 400 entspricht dem Jahresüberschuss des Geschäftsjahres. Die Abgänge im Ergebnisvortrag setzen sich zusammen aus:

- Zuwendung eines Zinshauses iHv 100 sowie die darauf entfallende KESt iHv 367 (= 33,33 % von 1.100)
- KESt auf Nutzungszuwendungen iHv 6 (= 33,33 % von 18 = 6 Monate à 3 ortsüblicher Mietwert)

Das Ergebnis des laufenden Geschäftsjahres ist durch Aufwendungen für eine im Juni dieses Jahres erworbene bebaute Liegenschaft belastet, die entsprechend dem Stiftungszweck unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird.

[89] *Köll/Müller*, Darstellung und Veränderung des Eigenkapitals bei Privatstiftungen, RWZ 2015, 85 (90).

5.1.5 Die Ausweisproblematik im Spannungsfeld zwischen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften iZm der steuerlichen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG

Gemäß § 18 PSG ist der Stiftungsvorstand verpflichtet, bei der Aufstellung des Jahresabschlusses die entsprechenden UGB-Bestimmungen sinngemäß zu beachten. Darüber hinaus sollte der Stiftungsvorstand auch die Bestimmungen des Ertragssteuerrecht iZm der Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG befolgen, da es ansonsten zu Verletzungen von Ausweisvorschriften des UGB oder einem Verstoß gegen § 18 PSG kommen kann. Zum Beispiel wird eine möglichst weitgehende Herabminderung des maßgeblichen Wertes gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG verfolgt, so wäre als steuerrechtlicher Sicht vorteilhafter die Zuwendungen als Aufwand in der GuV zu verbuchen.[90] ME sollte man als Stiftungsvorstand auf diese steuerlichen Vorteile bei der Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG bzw die Verbuchungen der Zuwendungen als Aufwand in der GuV verzichten. Dadurch kann ein Verstoß gegen § 18 PSG verhindert werden. Neben der AFRAC Stellungnahme, teile ich auch die Meinung, dass die Zuwendungen an den Begünstigten ausschließlich in der Bilanz als Minderung des Eigenkapitals darzustellen sind.[91] Für diese Diskrepanz zwischen Steuerrecht und Unternehmensrecht bietet der Gesetzgeber bis dato noch keine Lösung an. Weiters können für den Stiftungsvorstand Probleme entstehen, wenn zum selben Zeitpunkt Zuwendungen an mehrere Begünstigte durchgeführt werden, wobei die jeweils einzelnen Zuwendungen den maßgeblichen Wert nicht übersteigen, aber die Zuwendungen in Summe den maßgeblichen Wert übersteigen. Dadurch sieht sich der Stiftungsvorstand mit der Frage konfrontiert, welcher Begünstigte eine steuerneutrale Substanzauszahlung bekommt, bzw bei welcher Zuwendung KESt einzubehalten ist.[92]

5.1.6 Bewertungsdifferenzen zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht

Der Bilanzgewinn ist um jene Beträge zu erhöhen, die zu einer Verminderung auf Grund des Ansatzes des beizulegenden Wertes gem § 202 Abs 1 UGB geführt haben. Vom Stifter zugewendetes Vermögen ist unternehmensrechtlich mit dem beizulegenden Wert zu bewerten, der aber in vielen Fällen von den ertragsteuerlichen Stiftungseingangswerten (zB historische Anschaffungskosten des Stifters bzw der niedrige Teilwert bei Beteiligungen von

[90] Vgl *Reiter*, Der Ausweis des Eigenkapitals im Jahresabschluss der Privatstiftung unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 27 Abs 1 Z 8 EStG, ZfS 2009, 26 (28-29).
[91] Vgl AFRAC-Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen", RZ 18.
[92] Vgl *Reiter*, Der Ausweis des Eigenkapitals im Jahresabschluss der Privatstiftung unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 27 Abs 1 Z 8 EStG, ZfS 2009, 26 (28-29).

Kapitalvermögen, das bereits der Kursgewinnbesteuerung unterliegt, Buchwertfortführung bei der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmerschaftsanteilen, Wertfortführung bei Mietwohngrundstücken etc.) deutlich abweicht.[93] Dadurch entstehen Bewertungsdifferenzen zwischen den unternehmensrechtlich angesetzten Buchwerten und den steuerlichen Anschaffungskosten.[94] Für die Ermittlung des maßgeblichen Wertes ist der Bilanzgewinn (inklusive Gewinnrücklagen) um die erhöhten Abschreibungen die sich iZm dem unternehmensrechtlich angesetzten Buchwert ergeben, zu adaptieren. Für die steuerliche Abschreibung wird als Abschreibungsbasis der steuerlich maßgebliche Wert (Stiftungseingangswert) verwendet. Keine Korrekturen des Bilanzgewinnes erfolgen hinsichtlich der unterschiedlichen Nutzungsdauern im Steuerrecht und Unternehmensrecht zB bei Gebäuden. Der Gesetzestext § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG knüpft ausdrücklich nur auf die Abweichungen des Bewertungsansatzes nach § 202 Abs 1 UGB von steuerlichen Stiftungseingangswerten an, daher sind sonstige Unterschiede zwischen der unternehmensrechtlichen und steuerlichen Gewinnermittlung für die Berechnung des maßgeblichen Wertes nicht weiter signifikant.[95] Zum Beispiel bei einer Privatstiftung die eine Vermietungstätigkeit durchführt und daher die unternehmensrechtlich ansetzende Nutzungsdauer des Gebäudes von der steuerlichen Nutzungsdauer gem § 28 EStG des Gebäudes abweicht, so ist für die Ermittlung des maßgeblichen Wertes gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG keine Korrektur des unternehmensrechtlichen Bilanzgewinns vorzunehmen.[96] Im Begutachtungsentwurf der StiftR 2009 wäre eine Korrektur des maßgeblichen Wertes bei unterschiedlichen unternehmensrechtlichen und steuerrechtlichen Nutzungsdauern vorgesehen, aber diese Einschränkung ist in den StiftR 2009 nicht enthalten.[97]

Ordentliche Anlagenabschreibung - Beispiel 1:[98]

Einer Privatstiftung wird ein Gebäude zugewendet, dessen beizulegender Wert 200 beträgt. Für steuerliche Zwecke wäre das Gebäude gemäß § 15 Abs 3 Z 1 EStG mit einem Betrag von 140 anzusetzen. Unter Annahme einer 20-jährigen Restnutzungsdauer beläuft sich die in der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung anzusetzende planmäßig laufende Abschreibung

[93] Vgl *Dubrovich*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Ermittlung des maßgeblichen Wertes gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG für Substanzauszahlungen, PSR 2014, 133 (134).
[94] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 386; sowie *Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung und Schenkungsmeldegesetz 2008, ecolex 2008, 678 (680).
[95] Vgl *Dubrovich*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Ermittlung des maßgeblichen Wertes gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG für Substanzauszahlungen, PSR 2014, 133 (134).
[96] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542e.
[97] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 388.
[98] *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542e.

auf 10. Wäre das Gebäude auch für Zwecke der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung mit dem Stiftungseingangswert angesetzt worden, so hätte die planmäßige Abschreibung auf 7 betragen. Der unternehmensrechtliche Gewinn ist dementsprechend für Zwecke der Ermittlung des maßgeblichen Wertes jedes Jahr um 3 zu erhöhen.

Bei einer außerplanmäßigen Abschreibung zB bei einer Abwertung einer Beteiligung, ist diese im Bereich des maßgeblichen Wertes zu berücksichtigen, soweit es nicht gleichzeitig zu einer Verminderung des steuerlichen Buchwertes gekommen ist.[99]

Außerordentliche Anlagenabschreibung - Beispiel 2:[100]
Einer Privatstiftung wird eine Beteiligung zugewendet, deren beizulegender Wert 100 beträgt. Für steuerliche Zwecke war die Beteiligung gemäß § 15 Abs 3 Z 1 EStG mit einem Betrag von 80 anzusetzen (Stiftungseingangswert). Aufgrund einer Wertminderung ist die Beteiligung bei der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung außerplanmäßig auf den Wert von 70 abzuschreiben. Die außerplanmäßige Abschreibung beträgt somit 30. Wäre die Beteiligung auch für Zwecke der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung mit dem Stiftungseingangswert von 80 angesetzt worden, so hätte die außerplanmäßige Abschreibung nur 10 betragen. Gemäß § 27 Abs 1 Z 8 lit b zweiter Satz EStG ist der unternehmensrechtliche Gewinn daher für Zwecke der Ermittlung des maßgeblichen Werts um 20 zu erhöhen.

Scheidet ein Wirtschaftsgut aus dem Vermögen der Privatstiftung zB eine Veräußerung einer Beteiligung aus, sind die Differenzen zwischen idR höheren unternehmensrechtlichen Buchwerten und den niedrigen steuerrechtlichen Buchwerten im maßgeblichen Wert zu berücksichtigen. Diese Differenzen können bei abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern vorkommen. *„Soll in einem Kalenderjahr eine steuerfreie Substanzauszahlung erfolgen, ist der Bilanzgewinn des unmittelbar vorangegangenen Jahres der Rz 267 zu adaptieren.“*[101]

[99] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 387.
[100] *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542e.
[101] StiftR 2009 RZ 268.

Veräußerungserlös - Beispiel 3:[102]

Einer Privatstiftung wird eine Beteiligung zugewendet, deren beizulegender Wert 100 beträgt. Für steuerliche Zwecke war die Beteiligung gemäß § 15 Abs 3 Z 1 EStG mit einem Betrag von 80 anzusetzen (Stiftungseingangswert). Wird die Beteiligung zu einem späteren Zeitpunkt um 110 veräußert, so erhöht dies den unternehmensrechtlichen Gewinn um 10. Wäre die Beteiligung auch für Zwecke der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung mit dem Stiftungseingangswert angesetzt worden, so hätte die Veräußerung der Beteiligung den Gewinn um 30 erhöht. Gemäß § 27 Abs 1 Z 8 lit b zweiter Satz EStG ist der unternehmensrechtliche Gewinn daher für Zwecke der Ermittlung des maßgeblichen Werts um 20 zu erhöhen.

Zusammenfassendes Beispiel - Beispiel 4:[103]

Im Jahr 00 wird die Privatstiftung B errichtet; der Stifter P wendet ihr u. a. seinen 100 Prozent-Anteil an der A-GmbH zu, Anschaffungskosten 35.000, beizulegender Wert im Zeitpunkt der Zuwendung 100.000. Am 31.03.06 wendet der Stifter ein Zinshaus zu, fortgeführte Anschaffungskosten 200.000 (Gebäude ohne Grundanteil; ursprüngliche Anschaffungskosten 300.000), beizulegender Wert im Zeitpunkt der Zuwendung 500.000. Unternehmensrechtlich wird das Zinshaus mit 7.500 pro Jahr abgeschrieben. Ertragsteuerlich hat die Privatstiftung die AfA des Stifters fortzuführen, das sind 4.500 pro Jahr (=1,5 Prozent der ursprünglichen Anschaffungskosten). Im Jahr 07 verliert die Beteiligung an der A-GmbH an Wert, die Privatstiftung macht in der Unternehmensbilanz eine Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert in Höhe von 80.000 aufwandswirksam geltend, sodass die Beteiligung zum 31.12.07 mit 20.000 zu Buche steht. Am 01.09.08 bekommt die Privatstiftung einen Geldbetrag von 500.000 zugewendet, der in das Evidenzkonto eingestellt wird; im Jahr 09 wendet die Privatstiftung einen Geldbetrag in Höhe von 300.000 zu. Der unternehmensrechtliche Jahresgewinn zum 31.12.06 beträgt 70.000, die Rücklagen zum 31.12.06 100.000, beides vor steuerrechtlichen Korrekturen. Der unternehmensrechtliche Jahresgewinn zum 31.12.07 beträgt 100.000, die Rücklagen zum 31.12.07 100.000, beides vor steuerrechtlichen Korrekturen. Der unternehmensrechtliche Jahresgewinn zum 31.12.08 beträgt 150.000, die Rücklagen zum 31.12.08 200.000 (der Jahresgewinn des Vorjahres wurde auf Rücklage gebucht), beides vor steuerrechtlichen Korrekturen.

---

[102] *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542e.
[103] StiftR 2009 RZ 268.

Lösung:

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

06

Jahresgewinn	70.000
Rücklagen	100.000
AfA 06	+3.000
Maßgeblicher Wert	173.000

Im Bilanzgewinn inkl. Rücklagen 07 ist eine Abschreibung von 80.000 enthalten. Die Abschreibung auf die Beteiligung ist insoweit zu korrigieren, als sie sich ausschließlich auf Grund des Ansatzes des beizulegenden Wertes (100.000) gemäß § 202 Abs 1 UGB ergibt. Da bei Ansatz des steuerlichen Wertes (35.000) die unternehmensrechtliche Abschreibung nur 15.000 betragen hätte, ist die Differenz in Höhe von 65.000 bei der Ermittlung des maßgeblichen Wertes hinzuzuzählen. Da sich die um 3.000 überhöhte AfA des Jahres 06 auch auf den Bilanzgewinn inkl. Rücklagen 07 auswirkt, muss sie auch bei der Ermittlung des maßgeblichen Werts 07 nachvollzogen werden.

07

Jahresgewinn	100.000
Rücklagen	100.000
Kumulierte Adaptierungen Vorjahre	+3.000
AfA 07	+3.000
Beteiligung	+65.000
Maßgeblicher Wert	271.000

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

08	
Jahresgewinn	150.000
Rücklagen	200.000
Kumulierte Adaptierungen Vorjahre	+71.000
AfA 08	+3.000
Maßgeblicher Wert	424.000

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

5.1.7 Umgründungen / Bewertungsdifferenzen

Bei Umgründungen können sich unterschiedliche unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Buchwerte ergeben. Nach dem UmgrStG werden grundsätzlich die steuerlichen Buchwerte fortgeführt, während im Unternehmensrecht eine Aufwertung auf den beizulegenden Wert gem § 202 Abs 1 UGB erfolgen kann. Die durch die Umgründung herbeigeführten Bewertungsdifferenzen sind auch dem maßgeblichen Wert hinzuzurechnen. Keine Änderungen des maßgeblichen Wertes ergeben sich, wenn im Zuge der Umgründung gemäß dem Wahlrecht iSd § 202 Abs 2 Z 1 UGB die unternehmensrechtlichen Buchwerte unverändert bleiben.[104] Ein möglicher Anwendungsfall ist eine verschmelzende Umwandlung der 100 Prozent-Tochter-GmbH mit land- und forstwirtschaftlichem Betrieb auf die Privatstiftung.[105] Auf Ebene der Privatstiftung kann das Vermögen nach § 202 Abs 2 UGB zu Buchwerten oder nach § 202 Abs 1 UGB mit dem beizulegenden Wert bewertet werden. Gem § 9 Abs 2 UmgrStG sind etwaige Buchgewinne bzw Buchverluste auf Ebene der Privatstiftung steuerneutral.[106] Ebenso könnte sich aus der Einbringung einer Beteiligung mit unternehmensrechtlicher Aufwertung gem § 202 Abs 2 UGB durch eine Privatstiftung eine Korrektur ergeben, wenn die als Gegenleistung erhaltene aufgewertete Beteiligung in weiterer Folge unternehmensrechtlich abgeschrieben wird.[107]

In der herrschenden Literatur teilen manche die Meinung, dass es bei Bewertungsdifferenzen, falls die steuerliche Abschreibung höher als die unternehmensrechtliche Abschreibung ist,

[104] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 389; sowie *Pröll*, Der „Mausefallen-Effekt" und die neuen gesetzlichen Regelungen über die steuerneutrale Substanzauskehr bei österreichischen Privatstiftungen, ZfS 2008, 81 (82).
[105] Vgl StiftR 2009 RZ 267.
[106] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 316.
[107] StiftR 2009 RZ 267.

nach wörtlicher Auslegung des § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG zu keiner Korrektur kommt.[108] *Puchner, Stangl* und *Puchinger* weisen allerdings zu Recht daraufhin, dass diese Adaption im Gesetzestext gar nicht vorgesehen ist.[109] *Marschner* schließt sich ebenfalls der Meinung an, dass es auch bei einer unternehmensrechtlich geringeren Abschreibung als der steuerlichen zu einer Korrektur des maßgeblichen Werts kommt.[110]

5.1.8 Steuerrechtliche stille Reserven

Abschließend ist der maßgebliche Wert gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG bei Sachzuwendungen um die im zugewendeten Vermögen enthaltenen steuerrechtlichen stillen Reserven zu erhöhen. Diese Korrektur des Bilanzgewinnes betrifft nur Zuwendungen in Form von Wirtschaftsgütern, bei denen stille Reserven enthalten sind. Zuwendungen in der Höhe des gemeinen Wertes lösen keine Adaptierungen aus wie zB bei Geldzuwendungen. Dabei ist gleichgültig, ob die stillen Reserven noch bei der Privatstiftung der Besteuerung unterliegen oder ob nicht (mehr) steueranhängige Wirtschaftsgüter vorliegen. Es werden nur jene stillen Reserven hinzugerechnet, die durch konkrete Zuwendung aufgedeckt sind. Die Ermittlung der stillen Reserven hat zwischen den Stiftungseingangswerten gem dem Evidenzkonto und den fiktiven Anschaffungskosten iSd § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG zum Zeitpunkt der Zuwendung zu erfolgen. Auch bei Erreichung bzw Überschreitung des maßgeblichen Wertes durch Zuwendungen, sind diese jedenfalls in der Höhe der aufgedeckten stillen Reserven KESt-pflichtig.[111] In der Praxis ist zu beachten, dass es zu keiner „Doppelzählung“ kommt, wenn der maßgebliche Wert um die stillen Reserven des zugewendeten Vermögens erhöht wird. Beispielsweise kann es durch die Hinzurechnung der stillen Reserven aus dem laufenden Geschäftsjahr zum maßgeblichen Wert zu einer „Doppelzählung“ kommen, da die realisierten stillen Reserven in der UGB Bilanz auch den unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn im nächsten Jahr erhöhen. Dadurch ist der maßgebliche Wert im Bilanzgewinn so zu erfassen, dass die unternehmensrechtliche Aufdeckung der stillen Reserven noch nicht berücksichtigt ist.[112]

---

[108] Vgl *König*, KESt-Freiheit von Substanzauszahlungen, in *Eiselsberg* (Hrsg), Jahrbuch Sitftungsrecht 2009, 333 (339).
[109] *Petritz* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Einkommensteuer, § 27 Rz 56.
[110] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 389.
[111] Vgl *Dubrovich*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Ermittlung des maßgeblichen Wertes gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG für Substanzauszahlungen, PSR 2014, 133 (136).
[112] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 386.

5.1.9 KESt-Abzug iZm der steuerneutralen Substanzauszahlung

Gemäß § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG gelten Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum nicht als steuerneutrale Substanzauszahlungen, solange der im Jahresabschluss aufgestellte Bilanzgewinn nicht vom Stiftungsprüfer testiert ist. Bis zur uneingeschränkten Testierung fallen solchen Zuwendungen zu den Einkünften iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG und sind dadurch auch KESt-pflichtig. Sollte sich nach der Testierung des Jahresabschlusses erweisen, dass die Zuwendungen den maßgeblichen Wert gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG übersteigen und auch im Evidenzkonto Deckung finden, so erlangen diese Zuwendungen den Status der „steuerneutralen Substanzauszahlung". Die zu Unrecht einbehaltene KESt ist im Wege der Veranlagung auf die Ertragssteuerschuld des Empfängers anzurechnen oder auf Antrag gemäß § 240 Abs 3 BAO zu erstatten.[113]

Beispiel: [114]

Eine Privatstiftung verfügt am Beginn eines Geschäftsjahres über einen Evidenzkontenstand von 100. Vor der Bestätigung des Bilanzgewinns durch den Abschlussprüfer nimmt die Stiftung eine Zuwendung in Höhe von 80 vor. Da die Zuwendung vorläufig zur Gänze zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehört, ist anlässlich der Zuwendung KESt in Höhe von 22 einzubehalten. Nach Bestätigung des Jahresabschlusses stellt sich heraus, dass der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn, der zugleich dem maßgeblichen Wert iSd § 27 Abs 1 Z 8 lit b EStG entspricht, 20 betragen hat. Ein Teilbetrag von 60 der zuvor getätigten Zuwendung gilt demnach als steuerneutrale Substanzauszahlung. Für einen KESt-Teilbetrag in Höhe von 16,5 (27,5 % von 60) kann seitens des Zuwendungsempfängers eine Anrechnung im Wege der Veranlagung oder allenfalls eine Rückzahlung nach § 240 Abs 3 BAO beantragt werden. Der Stand des Evidenzkontos vermindert sich von 100 auf 40.

Vor dem SchenkMG 2008 war in der herrschenden Literatur fraglich, ob Zuwendungen aus der Substanz einer Privatstiftung zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. *Fraberger / Haslinger* gehen davon aus, dass bei einer Zuwendung aus der Substanz einer Privatstiftung keine Steuerpflicht entsteht, wenn diese als sog „vorbelastetes Eigentum" in die Privatstiftung

[113] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542g; sowie *Mayr*, Stiftungen nach dem SchenkMG 2008, RdW 2008, 487 (489).

[114] *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542g; das Beispiel wurde auf die neue Rechtslage – AbgÄg 2015 angepasst (KESt wurde von 25% auf 27,5%).

übertragen wurde.[115] Unter dem Begriff „vorbelastetes Eigentum“ versteht man Vermögen, *„das bereits im Einlagezeitpunkt mit gesetzlichen oder vertraglichen Herausgabeverpflichtungen belastet ist, welche beim Eintritt bestimmter Ereignisse schlagend werden (zB Pflichtteilsergänzungsansprüche gegenüber der Privatstiftung, welche nach dem Tod des Stifters geltend gemacht werden und daher der Stiftungsvorstand nach § 951 ABGB ggf verpflichtet ist, anteilig das weiland eingelegte Vermögen herauszugeben)*“.[116]
Nach der Ansicht von *Fraberger / Haslinger* erwirbt die Privatstiftung an derartigem Vermögen zivilrechtlich gesehen kein Eigentum und dadurch ergeben sich auch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG. Folgt man dieser Auffassung, kommt man zu dem Resultat, dass steuerneutrale Substanzauszahlungen auch nicht der KESt gem § 93 Abs 2 Z 1 lit d EStG unterliegen. Auch durch die Einführung der steuerneutralen Substanzauszahlung im Zuge des SchenkMG 2008 wurde der Gesetzestext zur Bemessung der Kapitalertragsteuer gem § 93 Abs 2 Z 1 EStG nicht weiter modifiziert.[117]
Der Begünstige kann nicht selbst überprüfen ob eine Zuwendung als steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG deklariert ist und dadurch kann er auch nicht feststellen ob diese konkrete Zuwendung bei ihm steuerpflichtig ist oder nicht. Dadurch würde es bei der steuerneutralen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG dem System eher entsprechen, eine steuerneutrale Substanzauszahlung beim Begünstigten im Rahmen der KESt von der Steuer zu befreien. [118]
Die Zuwendungen die als steuerneutrale Substanzauszahlung gelten sind in die Kapitalertragssteueranmeldung aufzunehmen. Gemäß den Erläuterungen zu den Regierungsvorlagen: *„Auch Substanzauszahlungen nach Z 8 sind in der Kapitalertragssteuer-Anmeldung anzugeben, dadurch wird eine Nachvollziehbarkeit der Steuerpflicht bzw Steuerfreiheit von Zuwendungen gewährleistet“.* Dieser Vorlage liegt offenbar der Gedanke zu Grunde, dass steuerneutrale Substanzauszahlungen keine KESt-pflichtigen Kapitalerträge darstellen, vergleichbar mit der Einlagenrückzahlung bei Kapitalgesellschaften gem § 4 Abs 12 EStG.[119]

---

[115] Vgl *Marschner*, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (132).
[116] *Fragberger, Haslinger*, Stellt jeder Vermögensherausgabe aus einer österreichischen Privatstiftung eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG dar?, ZfS 2008, 49 (54).
[117] Vgl *Marschner*, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (131).
[118] Vgl *Marschne*r, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (133).
[119] Vgl *Marschner*, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (133).

Bei der legistischen Umsetzung der steuerneutralen Substanzauszahlung ist Folgendes anzumerken: Gem der im § 96 Abs 3 EStG geltenden Bestimmung sind ohnehin kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte in der KESt-Anmeldung aufzunehmen, sodass auch eine KESt-Anmeldung bei Befreiungen von der KESt durchzuführen ist. Dadurch sieht § 27 Abs 5 Z 8 lit h EStG lediglich eine Wiederholung einer Regelung vor, welche ohnehin schon im § 96 Abs 3 EStG verankert ist. Demnach kann durch wörtliche Auslegung so verstanden werden, dass einerseits die gesamten Zuwendungen der Privatstiftung gemäß § 93 Abs 2 Z 1 EStG der KESt unterliegen und andererseits dem Begünstigten über die Anmeldung zur KESt Informationen zukommen sollten, die dieser für seine Veranlagung benötigt, um die steuerfreie Substanzauszahlung geltend zu machen.[120]

Die Erläuterungen zum SchenkMG 2008 führen dazu aus: *"Zuwendungen bis zur Feststellung des Jahresabschlusses sollen so lange nicht als Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen gelten, als der Anfangsbestand nicht durch den vom Abschlussprüfer bestätigten Jahresabschluss definiert ist. Auf zu Unrecht erhobene Kapitalertragsteuer findet § 240 BAO Anwendung."* Wie schon im Schrifttum oben enthalten, besteht für den Begünstigten die Möglichkeit bei einer steuerfreien Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG nach erfolgreicher Testierung die abgezogene KESt zurückzufordern.[121]

Durch die obenstehenden Erläuterungen ergeben sich folgende zwei Aspekte: Bei der Erfüllung aller Voraussetzungen ist die steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG von der KESt befreit. Nach *Marschner* wird die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes durch den Stiftungsprüfer als *„rückwirkendes Ereignis“* gesehen. Durch das in den Erläuterungen der Regierungsvorlage befindliche Wort *„solange“* kann man schließen, dass die Erteilung des Bestätigungsvermerkes Rückwirkung auf die bereits geflossene Substanzzuwendung entfaltet. Dadurch wird eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG im Nachhinein von der Steuerpflicht befreit. Der Begünstige kann eine Entlastung von der KESt über seine Veranlagung zur Einkommensteuer erreichen. Dadurch entsteht für den Begünstigten ein höherer Verwaltungsaufwand. Da aber der Abzug der KESt im Zuge der Zuwendung vor der Testierung durch den Stiftungsprüfer (Abschlussprüfer) jedenfalls korrekt war, ist es auf Grundlage des § 240 BAO nicht möglich die KESt zu erstatten. Nach *Marschner i*st im

[120] Vgl *Marschner*, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (133).

[121] Vgl *Marschner*, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (134).

Zeitpunkt des Abzuges der KESt nicht *„zu Unrecht“* einbehalten worden, da nicht alle Voraussetzung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG erfüllt worden sind.[122]

Nach *Marschners* Meinung sind steuerfreie Substanzauszahlungen, die nicht im Sinne eines rückwirkenden Ereignisses verifiziert werden, KESt-pflichtig. Folgt man dieser Meinung, so kann sich in diesem Falle weder auf § 240 BAO gestützt werden noch kann eine KESt-Rückerstattung über die Veranlagung erfolgen.[123]

ME ist der Meinung von *Marschner* dahingehend zu widersprechen, dass die KESt bei einer Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG zu Unrecht einbehalten wird und dass es dadurch auch zu einer Anwendung des § 240 BAO kommen kann.

Um dieses Problem zu lösen, ist der Gesetzgeber aufgerufen, Zuwendungen aus der Substanz gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG im § 94 EStG von der Kapitalertragsteuer zu befreien.

Weiters sollte vom Gesetzgeber genau festgelegt werden, wann die unterjährige Erstattung der KESt nach erfolgreicher Testierung durch den Stiftungsprüfer erfolgen soll.[124]

5.1.10 Zweifelsfragen iZm mit der Berechnung des maßgeblichen Werts

Gemäß der Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 146 lit f EStG gilt § 27 Abs 5 Z 8 EStG erstmalig für Zuwendungen an Stiftungen nach dem 31.07.2008. Diese Inkrafttretensbestimmung bezieht sich nur auf Vermögensübertragungen vom Stifter an die Privatstiftung und ist für die Ermittlung des maßgeblichen Wertes gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG somit nicht relevant. Gemäß der RZ 268 in den Stiftungsrichtlinien, ist der Bilanzgewinn des unmittelbar vorgangengen Jahres im Sinne der RZ 267 zu adaptieren. Die durchzuführenden Adaptionen des Bilanzgewinnes sind daher zeitlich nicht eingeschränkt. Dadurch könnte die Auffassung vertreten werden, dass der maßgebliche Wert der Errichtung der Stiftung nach zu entwickeln ist. [125] *Dubrovich / Tanzer* teilen in ihren Schriften ebenfalls die Meinung, dass bei bestehenden Stiftungen, auf die nach dem 31.08.2008 eine Nachstiftung durchgeführt wird, der unternehmensrechtliche Bilanzgewinn zeitlich

[122] Vgl *Marschner*, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (134).
[123] Vgl *Marschner*, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (134).
[124] Vgl *Marschner*, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130 (136).
[125] Vgl *Petritz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (213).

unbegrenzt bzw bis zur Errichtung der Stiftung nachentwickelt werden muss. [126] *König* vertritt in ihrem Schrifttum, dass durch die nicht gesetzliche Deckung nur jeweils der testierte Bilanzgewinn des unmittelbar vorangegangenen Jahres zu adaptieren ist.[127] *Marschner* vertritt die Meinung, dass eine zwingende Rückerfassung des maßgeblichen Werts über den grundsätzlichen Aufbewahrungszeitraum gem § 132 BAO von 7 Jahren nicht zulässig ist. Dies würde für den Zeitraum vor dem SchenkMG - das heißt vor dem Jahr 2008 - gelten, da diese Neuregelung und die Möglichkeit der steuerneutralen Substanzauszahlung damals noch nicht bekannt waren. Weiters kann auch argumentiert werden, dass vor dem Jahr 2008 kein Evidenzkonto mit den Stiftungseingangswerten bestand und die Vorschriften des § 27 Abs 5 Z 8 EStG daher nicht beachtet werden mussten. Dadurch ist eine Nachentwicklung des Bilanzgewinnes vor der Einführung des SchenkMG im Jahre 2008 nicht zumutbar.
Es wäre daher äußerst wünschenswert, eine Beschränkung der Rückwirkung bis zur Einführung des SchenkMG im Jahre 2008 in einem Erlass der Finanzverwaltung genau festzulegen.

5.1.11 Bilanzgewinn der gesamten Stiftung?

Bei Privatstiftungen die sowohl Altvermögen als auch Neuvermögen besitzen, kommt die Frage auf, ob der gesamte Bilanzgewinn bzw das gesamte Vermögen für die Berechnung des maßgeblichen Werts gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG zu berücksichtigen ist.[128]

Beispiel:[129]
Die A-Ps verfügt über Altvermögen von EUR 50.000.000,00 und Neuvermögen von EUR 2.000.000,00, wobei das Altvermögen Erträgnisse erwirtschaftet, das Neuvermögen hingegen nicht (zB reiner Cash-Bestand).

Dabei könnte man auch verstehen bzw interpretieren, dass eine klare Aufteilung des Vermögens bzw der Ergebnisse zwischen Alt-und Neuvermögen zu erfolgen hat. Für eine solche Auffassung kann auch die Stelle der Inkrafttretensbestimmung gem § 124b Z 146 lit f

[126] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542h; sowie *Dubrovich*, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Ermittlung des maßgeblichen Wertes gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG für Substanzauszahlungen, PSR 2014, 133 (136).
[127] Vgl *König*, KESt-Freiheit von Substanzauszahlungen, in *Eiselsberg* (Hrsg), Jahrbuch Sitftungsrecht 2009, 333 (339).
[128] Vgl *Petritz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (213).
[129] Vgl *Petritz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (213).

EStG herangezogen werden, welche eine klare Trennung zwischen Alt- und Neuvermögen vorsieht. Eine solche Aufteilung des Vermögens bzw der Ergebnisse zwischen Alt- und Neuvermögen widerspricht dem Gesetzeswortlaut des § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG, da dieser auf den unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn gem § 224 Abs 3 A IV UGB zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklage gem § 224 Abs 3 A III UGB abstellt.[130] Unter der Gewinnrücklage gem § 224 Abs 3 A III UGB werden die vorenthaltenen Gewinne des Unternehmens zum Ausweis gebracht, welche nicht im Gewinnvortrag bleiben. [131] Der Bilanzgewinn gem § 224 Abs 3 A IV UGB bildet den Vortrag auf das neue Geschäftsjahr (Gewinnvortag) bzw stellt den, zur Bildung von Gewinnrücklagen und für die Ausschüttung an die Anteilseigner zur Verfügung stehenden, Betrag dar.[132] Im österreichischen UGB gibt es keine Definition eines Teilbilanzgewinnes. Weiters wird es innerhalb der Privatstiftung nur schwer durchführbar sein, eine strikte Trennlinie zwischen investierten und deinvestierten Alt- und Neuvermögen zu ziehen.[133] ME sprechen die Argumente gegen eine Aufteilung des Vermögens bzw der Ergebnisse zwischen Alt-und Neuvermögen, da es gemäß österreichischem UGB keine Definition eines Teilbilanzgewinnes gibt. Außerdem wäre es für den Bilanzbuchhalter ein zu großer Aufwand, eine klare Aufteilung des Vermögens bzw der Ergebnisse zwischen Alt-und Neuvermögen durchzuführen. Dadurch glaube ich, dass der gesamte Bilanzgewinn gem § 224 Abs 3 A IV UGB für die Berechnung des maßgeblichen Wertes herangezogen werden muss.

[130] Vgl *Petritz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (213).
[131] Vgl *Hirschler/Sulz/Schaffer in Hirs*chler, Bilanzrecht - Einzelabschluss UGB, § 224, RZ 69.
[132] Vgl *Hirschler/Sulz/Schaffer in Hirschler*, Bilanzrecht - Einzelabschluss UGB, § 231, RZ 282.
[133] Vgl *Petritz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (213).

5.2 Evidenzkonto

5.2.1 Zugang und Ansatz am Evidenzkonto

Gem § 27 Abs 5 Z 8 lit a EStG ist eine Zuwendung neben dem Übersteigen des maßgeblichen Wertes dann als steuerneutrale Substanzauszahlung zu qualifizieren, wenn diese im Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG Deckung findet. Das Evidenzkonto erhöht sich um sämtliche Stiftungseingangswerte des gestifteten Vermögens und vermindert sich um Substanzauszahlungen. Neben den Sachzuwendungen können auch Nutzungszuwendungen gegebenenfalls steuerfrei erfolgen.[134] Mit Hilfe des Evidenzkontos kann kontrolliert werden, inwieweit Zuwendungen aus dem Ertrag bzw aus der Substanz kommen. Durch die laufende Führung des Evidenzkontos kann die Entwicklung des zugewendeten Vermögens jederzeit festgestellt werden.[135]

Eine Berücksichtigung im Evidenzkonto erfolgt bei folgenden zivilrechtlichen Vermögenswidmungen an die Privatstiftung: bei der Errichtung der Stiftung einerseits, andererseits bei einer Nachstiftung (nachträgliche Vermögenszuwendung) bzw bei einer Zustiftung (Vermögenszuwendung durch einen Dritten). Ein verpflichtender Ansatz im Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG ist nur bei Stiftungsakten gemäß § 124b Z 146 lit f EStG verpflichtend, die nach dem 31.07.2008 errichtet worden sind bzw im Falle einer Nach- oder Zustiftung, die auf eine bestehende Stiftung erfolgt ist. Substanz die vor dem 31.07.2008 an die Privatstiftung übertragen wurde, wird im Evidenzkonto nicht berücksichtigt. [136]

Gemäß den Erl zum SchenkMG 2008 wird die Differenzierung des zugewendeten Vermögens vor dem 31.07.2008 bzw nach dem 31.07.2008 folgendermaßen begründet:[137] *„Die am 1.8.2008 bestehende Substanz an bis dahin gestiftetem Vermögen fällt bei Zuwendungen unter die Steuerpflicht, soweit nicht Z 9 zur Anwendung gelangt. Das Aufrechterhalten der geltenden Rechtslage ist dadurch begründet, dass in Fällen, in denen ein Widerruf nach dem 31.7.2008 möglich ist, die in Z 9 geregelte Entlastung auf Antrag zur Anwendung gelangt. Bei jenen Stiftungen, bei denen ein Widerruf in Folge des Todes des Stifters nicht mehr möglich ist, rechtfertigt die Ersparnis der ohne Stiftung eingetretenen Erbschaftssteuer in der*

[134] Vgl *Lechner*, Nutzungszuwenden von Privatstiftungen - Ausweis im Jahresabschluss und Besteuerung, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, Strukturen – Prinzipen – Neuerungen, FS Herbert Kofler, 571 (588).
[135] Vgl *Fraberger/Petritz*, Das System der Steuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fraberger/Petritz*, Das neue Schenkungsmeldegesetz, SWK Spezial 2008, 78.
[136] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542i.
[137] Vgl ErlRV 549 BlgNR XXIII. GP 5.

Vergangenheit (gegenüber der Eingangsschenkungssteuer) eine fortgesetzte volle Ausgangsbesteuerung."

Bei entgeltlicher Anschaffung von Wirtschaftsgütern durch die Privatstiftung wird das Evidenzkonto nicht erhöht. Auch verdeckte Zuwendungen vom Stifter bzw durch Begünstigte wie zB die nicht steuerliche Anerkennung eines Kredites erhöhen den Stand des Evidenzkontos.[138] Weiters erhöhen auch mittelbare Zuwendungen des Stifters an eine Tochtergesellschaft der Privatstiftung den Stand des Evidenzkontos.[139] Besitzt das durch den Stifter zugewendete Vermögen negative Anschaffungskosten, so verringert sich der Stand des Evidenzkontos. In diesem Fall gibt es im Gesetzestext keine explizite Regelung, nach *Marschner*s Meinung kann ein Ansatz im Evidenzkonto unterlassen werden.[140] Wird von der Privatstiftung evident gehaltenes Vermögen veräußert, so stellt diese Handlung nur eine Vermögensumschichtung innerhalb der Privatstiftung dar; dadurch wird der Stand des Evidenzkontos nicht verringert. Das aus der Veräußerung hervorgehende Surrogatvermögen kann weiterhin als steuerneutrale Substanzauszahlung zugewendet werden.[141] Bei der Übertragung von steuerneutralen Vermögen von einer Privatstiftung auf einer Substiftung sind ausschließlich die Regelung gem § 27 Abs 5 Z 8 lit f-g EStG zur Führung des Evidenzkontos anzuwenden.[142]

5.2.2 Stiftungseingangswerte

Im § 27 Abs 5 Z 8 lit d EStG ist die Höhe der Stiftungseingangswerte geregelt. *„Stiftungseingangswert ist der Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung. Dabei sind § 6 Z 5, § 6 Z 9 und § 15 Abs 3 Z 1 anzuwenden".*[143]

Für die Stiftungseingangsbewertung spielt die Vorgeschichte des zugewendeten Vermögens eine maßgebliche Rolle. Weiters ist ausschlaggebend ob das zugewendete Vermögen in die betriebliche oder außerbetriebliche Sphäre der Privatstiftung gehört. Bei Zuwendungen in die außerbetriebliche Sphäre kommen die Werte des § 15 Abs 3 Z 1 EStG zur Anwendung. Gemäß § 15 Abs 3 Z 1 EStG sind „*die zugewendeten Wirtschaftsgüter sind mit dem Betrag*

[138] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 390.
[139] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 390.
[140] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 390.
[141] Vgl *Puchner*, Substanzauszahlungen im Bereich der Privatstiftungen, in *Fraberger/Petritz*, Handbuch Estate Planing, 443 (453).
[142] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 390; sowie *Petritz/Puchner*, Steuerliche Aspekte der Umstrukturierung von Privatstiftungen nach dem SchenkMG 2008, ZfS 2008, 9 (11).
[143] § 27 Abs 5 Z 8 lit d EStG.

anzusetzen, der für die Ermittlung von Einkünften beim Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich war oder maßgeblich gewesen wäre."

Die Bewertung im außerbetrieblichen Bereich ist folgendermaßen zu differenzieren:

- Bei Beteiligungen iSd § 31 EStG aF, ist gemäß § 6 Z 5 2 EStG mit den **historischen Anschaffungskosten** anzusetzen, es sei denn der **Teilwert** zum Zeitpunkt der Zuwendung ist niedriger.[144]
- Nach dem BBG 2011 sind bei allen Wirtschaftsgütern bzw bei Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG die **historischen Anschaffungskosten** anzusetzen.[145]
- Wird vom Stifter ein früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig auf Ebene der Privatstiftung zur Einkünfteerzielung genutzt, so sind die **fiktiven Anschaffungskosten** zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Erzielung von Einkünften anzusetzen.[146]
- Bei Wirtschaftsgütern, die schon vor Zuwendung an die Privatstiftung zur Einkünfteerizelung genutzt wurden, ist der **Teilwert** anzusetzen.[147]
- Grundstücke werden mit den Stiftungseingangswerten bewertet. Grundstücke des Neubestandes sind mit den Anschaffungskosten des Stifters zu bewerten. Das bedeutet: Bezieht der Stifter vor der Zuwendung aus dem Grundstück Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, ist die bereits geltend gemachte Afa bei den Anschaffungskosten zu reduzieren. Bei Grundstücken des Altvermögens setzt die Privatstiftung die Anschaffungskosten und Abschreibung vom Stifter auf Ebene der Privatstiftung fort. Bei Altgrundstücken aus denen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, können die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Stiftungsaktes beigezogen werden.[148]

[144] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 231.
[145] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 231.
[146] Vgl *Puchner*, Substanzauszahlungen im Bereich der Privatstiftungen, in *Fraberger/Petritz*, Handbuch Estate Planing, 443 (454).
[147] Vgl *Puchner*, Substanzauszahlungen im Bereich der Privatstiftungen, in *Fraberger/Petritz*, Handbuch Estate Planing, 443 (455).
[148] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 391.

Bei Zuwendungen in die betriebliche Sphäre können die Werte des § 15 Abs 3 Z 1 EStG nicht zur Anwendung kommen.[149] Die Bewertung im betrieblichen Bereich ist folgendermaßen zu differenzieren:

- Bei der Stiftung von Betrieben, Teilbetrieben oder betrieblichen Mitunternehmeranteilen ist eine Buchwertfortführung iSd § 6 Z 9 lit a EStG auf Ebene der Privatstiftung fortzuführen. [150]
- Bei der Zuwendung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem betrieblichen Vermögen an die Privatstiftung, kommen die fiktiven Anschaffungskosten gem § 6 Z 9 lit b EStG zum Ansatz.[151]
- Bei der Zuwendung von Fremdwährungsbeträgen ist der Devisenkurs am Zuwendungstag für den Stiftungseingangswert heranzuziehen.[152]

Bei Vermögensgegenständen die seit der Anschaffung eine erhebliche Wertsteigerung erzielt haben zB bei Anteilen von einer Kapitalgesellschaft die im Privatvermögen gehalten werden, würde sich ergeben, dass eine steuerneutrale Substanzauszahlung nicht durchführbar sein wird. Dabei wird als Voraussetzung angenommen, dass im Zeitpunkt der Vermögenswidmung an die Stiftung bereits eine gravierende Wertsteigerung stattgefunden hat. [153]. Das Problem entsteht daraus, dass der Stiftungseingangswert im Evidenzkonto nicht im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung auf den gemeinen Wert erhöht wird, sondern die historischen Anschaffungskosten gem § 15 Abs 3 Z 1 EStG im Evidenzkonto anzusetzen sind. [154]

Beispiel:[155]

A hat im Jahr 1985 eine Kapitalgesellschaft mit Anschaffungskosten von EUR 35.000,00 errichtet. Im Jahr 2009 widmete er diese Anteile an die A-PS, wobei im Zeitpunkt der Widmung der Verkehrswert der Beteiligung EUR 5.000.000,00 betrug.

---

[149] Vgl *Puchner*, Substanzauszahlungen im Bereich der Privatstiftungen, in *Fraberger/Petritz*, Handbuch Estate Planing, 443 (455).
[150] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542j; sowie *Wolf*, Österreichische Privatstiftung[4], 91.
[151] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542j.
[152] Vgl *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[16], § 27 TZ 318.
[153] Vgl *Petritz*, Sonderfragen der steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (214).
[154] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 231.
[155] *Petritz*, Sonderfragen der steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (214); sowie *Lechner*, Die vermeintlichen Steuervorteile von Stiftungen, ecolex 2008, 950 (951).

Im Jahre 2009 zum Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung wurde der Stiftungseingangswert am Evidenzkonto mit den historischen Anschaffungskosten gem § 15 Abs 3 Z 1 EStG iHv EUR 35.000 erhöht. Durch den Ansatz der historischen Anschaffungskosten anstatt des gemeinen Wertes am Evidenzkonto verringert sich das Potential für steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG iHv 4,65 Mio. An diesem Beispiel sieht man sehr gut, dass auch bei gewidmeten Neuvermögen der sogenannte „Mausefalleneffekt" immer wieder eintreten wird.[156]

5.2.3 Stiftungsausgangswerte

Bei einer Zuwendung von Substanz sollen am Evidenzkonto nicht die Stiftungseingangswerte ausgebucht werden sondern gem § 27 Abs 1 Z 8 lit e EStG ist der Stand des Evidenzkontos um die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung zu reduzieren.[157] Gem § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG „*sind Zuwendungen mit dem Betrag anzusetzen, der für das einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen oder sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (insbesondere fiktive Anschaffungskosten)".*
Zuwendungen können in verschiedenen Formen ausgestaltet sein wie zB als Geldzuwendungen oder Sachzuwendungen. Bei Geldzuwendungen wird es idR keine Bewertungsprobleme geben, aber bei Sachzuwendungen kommt der Bewertung gem § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG mit den fiktiven Anschaffungskosten eine wesentliche Bedeutung zu. Der Wortlaut „fiktive Anschaffungskosten" entspricht grundsätzlich den zum gemeinen Wert üblicherweise hinzukommenden Anschaffungskosten. Gem § 10 Abs 2 BewG ist „*der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen."* Daher entspricht auch der gemeine Wert dem Verkehrswert. Für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ist eine Schätzung iSd § 184 BAO durchzuführen. Die Privatstiftung bzw der Stiftungsvorstand ist dafür verantwortlich, eine Bewertung des zugewendeten Vermögens zu veranlassen. In den meisten Fällen wird der Verkehrswert des zugewendeten Vermögens mittels eines Gutachtens ermittelt.[158]

---

[156] Vgl *Petritz*, Sonderfragen der steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (214).
[157] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 232; sowie *Schuchter*, Zuwendungsbesteuerung neu, taxlex 2008, 224 (227).
[158] Vgl *Fraberger/Petritz*, Das System der Steuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fraberger/Petritz*, Das neue Schenkungsmeldegesetz, SWK Spezial 2008, 79.

Gemäß der herrschenden Literatur sind durch die unglückliche Formulierung des Gesetzestexts zwei verschiedene Auslegungsvarianten denkbar. Bei der ersten Variante wird das Evidenzkonto bei Substanzauszahlungen nicht in der Höhe der evident gehaltenen Stiftungseingangswerte reduziert, sondern um jenen Wert, den der Begünstigte im Zeitpunkt der Zuwendung aufwenden hätte müssen. Dadurch würde es zu einer überhöhten Verringerung des Standes am Evidenzkonto und zu einer „Schieflage" kommen. Da vom Gesetzgeber nicht intendiert war eine „Schieflage" am Evidenzkonto zu erreichen, kann man aus teleologischer Sicht annehmen, dass eine Verminderung des Standes am Evidenzkonto nur in der Höhe der tatsächlichen Substanzauszahlung zu erfolgen hat.[159]

Beispiel:[160]

Der Begünstige erhält eine Sachzuwendung, die mit fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 100 bewertet wird. Der maßgebliche Wert vor dieser Zuwendung beträgt 70 sowie der Stand des Evidenzkontos 200. Die Zuwendung ist zu 70 steuerpflichtig sowie zu 30 (100 minus 70) steuerfrei. Die Abstockung des Evidenzkontos erfolgt mit 30 (und nicht den fiktiven Anschaffungkosten von 100). Nach der Zuwendung weist das Evidenzkonto einen Stand von 170 (200 minus 30) aus.

Durch steuerneutrale Substanzauszahlung kann sich der Stand des Evidenzkontos auf einen maximalen Stand von 0 reduzieren. Dadurch kann sich auch kein negativer Stand am Evidenzkonto ergeben. Zuwendungen, die den Evidenzkontostand übersteigen, sind immer steuerpflichtig, auch wenn kein maßgeblicher Wert vorhanden ist.[161]

5.2.4 Führung des Evidenzkontos

Die laufende ordentliche Führung eines Evidenzkontos gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG ist eine Voraussetzung um eine steuerneutrale Substanzauszahlung durchführen zu können. Im Gesetzestext ist eine genaue Gliederung des Evidenzkontos nicht geregelt. *Marschner/Fraberger/Petritz* teilen in ihrem Schrifttum die Meinung, dass das Evidenzkonto nur kumulierte Beträge beinhalten soll und sehen von der Zuordnung zu einzelnen

[159] Vgl *Puchner*, Substanzauszahlungen im Bereich der Privatstiftungen, in *Fraberger/Petritz*, Handbuch Estate Planing, 443 (456).
[160] *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 392.
[161] Vgl StiftR 2009 RZ 272.

Wirtschaftsgütern ab.[162] Die StiftR 2009 schlagen in der RZ 273 für die Evidenzkonten iSd § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG folgende Gliederung vor:

- Art des an die Privatstiftung zugewendeten Vermögens;
- Datum der Zuwendung an die Privatstiftung;
- Steuerlicher Stiftungseingangswert;
- Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden Privatstiftung;
- Art des von der Privatstiftung zugwendeten Vermögens;
- Datum der Zuwendung durch die Privatstiftung:
- Steuerlicher Stiftungsausgangswert
- Stand des Evidenzkontos

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	*Datum der Zuwendung an die PS*	*Steuerlicher Stifungseingangswert*	*Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden PS*	*Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)*	*Datum der Zuwendung durch PS*	*KESt-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert*	*Stand*

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, besteht bei Privatstiftungen keine Verpflichtung zur Abgabe des Evidenzkontos im Zuge der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung. Gem § 27 Abs 5 Z 8 lit h EStG sind Zuwendungen die als Substanzauszahlungen gelten in die Kapitalertragsteuer-Anmeldung aufzunehmen. Dadurch ist es zu empfehlen bei der Übermittlung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung das aktuelle Evidenzkonto und die Berechnung des maßgeblichen Wertes beizufügen.[163]

Marschner vertritt die Meinung, dass auch eine nachträgliche Erstellung des Evidenzkontos gem § 27 Abs 5 Z 8 lit h EStG bei Privatstiftungen möglich ist. Dieser Fall tritt meistens bei Zu- oder Nachstiftung von Neuvermögen ein.[164]

[162] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 393.
[163] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542l.
[164] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 392.

Durch die Vorbildwirkung des § 4 Abs 12 EStG bei der Konzeption des § 27 Abs 5 Z 8 EStG scheint es für *Petritz* durchaus möglich, dass bei diesen beiden Einlagenrückzahlungen / Substanzauszahlungen die gleichen Prinzipien zur Anwendung kommen.[165]
Bei einer Privatstiftung die mehrere Rechnungskreise besitzt, ist es nicht möglich, bestimmte steuerneutrale Substanzauszahlungen einem expliziten Rechnungskreis zuzuordnen. Die Regelung der steuerneutralen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG kann nur auf die gesamte Privatstiftung und daher auf alle Rechnungskreise angewendet werden. Um eine gerechte Aufteilung innerhalb der Rechnungskreise sicherstellen zu können, soll ein Vergleich von Nettozuwendungen nach Steuern vom Stiftungsvorstand durchgeführt werden.[166]

Beispiel:[167]

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

Das Evidenzkonto sieht daher folgendermaßen aus:

An die PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung an die PS	Steuerlicher Stifungseingangswert	Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden PS	Von der PS zugewendetes Vermögen (Art)	Datum der Zuwendung durch PS	KESt-freier steuerlicher Stiftungsausgangswert	Stand
Bargeld	15.01.09	70.000					
Forst	15.01.09	1.000.000					1.070.000

[165] Vgl *Petritz*, Sonderfragen der steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (215).
[166] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 395.
[167] StiftR 2009 RZ 274

Im Oktober 12 wendet die Z-Privatstiftung

Variante a):
das Gebäude dem Zuwendungsempfänger S zu, fiktive Anschaffungskosten des Gebäudes + GuB 300.000;

Variante b):
einen Geldbetrag in Höhe von 300.000 zu.
Der unternehmensrechtliche Gewinn des Jahres 11 inkl. sämtlicher Rücklagen vor ertragsteuerlicher Korrektur ist 200.000;

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

steuerlicher Buchwert des Gebäudes zum 31.12.11 70.000 und des dazugehörigen GuB 20.000, steuerliche stille Reserve daher 210.000 (fiktive Anschaffungskosten 300.000 abzüglich steuerlichem Buchwert 90.000)

Gewinnadaptierung bei Variante a):

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

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

Gewinnadaptierung bei Variante b):

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

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

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

5.2.1 Reihenfolge der steuerpflichtigen Zuwendungen

Gemäß den §§ 27 Abs 5 Z 7 und 8 EStG ist die Reihenfolge der steuerpflichtigen Zuwendungen auf den ersten Blick verbindlich vorgeben. Die StiftR 2009 nach der RZ 266 verdeutlichen dies folgendermaßen:[168] *„Die zuwendende Privatstiftung hat daher kein Wahlrecht, ob sie eine steuerfreie Substanzauszahlung oder KESt-pflichtige Zuwendung tätigt.“* In der Praxis kann es dadurch passieren, dass bestimmte Zuwendungen unvorteilhaft von der KESt befreit werden. Das ist der Fall, wenn die Zuwendung an einen steuerbefreiten

[168] Vgl StiftR2009 RZ 266; sowie *König*, Highlights aus den Stiftungsrichtlinien 2009, RWZ 2009, 357 (359).

Begünstigten geht (zB gemäß DBA) oder eine Zuwendung in das Betriebsvermögen erfolgt, wo die steuerneutrale Substanzauszahlung nicht anwendbar ist. Durch die unvorteilhaften Anwendungen der steuerfreien Substanzauszahlung kommt es auch zu einer Verringerung der Substanz am Evidenzkonto.[169]

Weiters problematisch sind Sachverhalte, bei denen Privatstiftungen mehrere Zuwendungen in einem Jahr vornehmen. Dabei stellt sich die Frage, ob mehrere Zuwendungen isoliert betrachtet werden sollen, oder eine Totalbetrachtung über das ganze Jahr anzustellen ist. Bei einer isolierten Betrachtungsweise würde es zu einer Vervielfachung der Rückzahlungsbeschränkung und auch in manchen Fällen bei Zuwendungen auch zu einer Benachteiligung von Begünstigten kommen.

Beispiel:

In einem Jahr werden mehrere Zuwendungen von Finanzanlagevermögen an die Begünstigten B1 und B2 vom Stiftungsvorstand der Privatstiftung beschlossen. Bei der ersten Zuwendung an B1 übersteigt die Zuwendung des Finanzanlagevermögens nicht dem maßgeblichen Wert und ist daher KESt-pflichtig. Bei der Zuwendung des Finanzanlagevermögens an B2 übersteigt diese den maßgeblichen Wert und wird daher von der KESt (Differenz zwischen Zuwendung und maßgeblichem Wert) teilweise befreit.

Solche Einschränkungen lassen sich weder aus der teleologischen noch aus der systematischen Bestimmung des § 27 Abs 5 Z 8 EStG erkennen. Die im § 27 Abs 5 Z 8 EStG eingezogene Rückzahlungsbeschränkung soll gewährleisten, dass sämtliche Zuwendungen bis zum maßgeblichen Wert steuerpflichtig erfolgen und somit Vorrang vor der Substanzauszahlung haben. Gemäß dem § 5 PSG ergibt sich die Höhe und Häufigkeit der Zuwendungen aus der Stiftungserklärung. Fehlt aber diese entsprechende Regelung in der Stiftungserklärung, liegt es im Ermessen des Stiftungsvorstandes, in welcher Höhe und wie oft die Zuwendungen an die Begünstigten erfolgen. Daher ist eine mehrfache Rückzahlungsbeschränkung bei mehreren Zuwendungen in einem Jahr abzulehnen.[170]

Weiters ist in der Judikatur noch nicht geklärt, ob bei Zuwendungen, die betragsmäßig sowohl aus dem Alt- als auch dem Neuvermögen stammen, ein Vorrangverhältnis besteht.

---

[169] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 394.

[170] Vgl *Puchner*, Substanzauszahlungen im Bereich der Privatstiftungen, in *Fraberger/Petritz*, Handbuch Estate Planing, 443 (451).

Beispiel:[171]

Die A-PS wurden durch Herrn A im Jahr 2000 errichtet. Im Zuge der Errichtung wurde der A-PS u. a. eine Liegenschaft im Wert von EUR 2.000.000,00 gewidmet. Im Jahr 2009 erfolgen Zustiftungen in Höhe von EUR 1.500.000,00. Im Jahr 2015 wird überlegt, eine Zuwendung über EUR 1.000.000,00 an Herrn A durchzuführen.

Diese Unterscheidung wirft in der Praxis immer wieder schwierige Fragen auf, wenn für das Neuvermögen eine steuerneutrale Substanzauszahlung möglich wäre.
ME sollte in beiden geschilderten Problemstellungen durch den Stiftungsvorstand eine Totalbetrachtung aller Zuwendungen erfolgen. Diesem sollte auch ein Wahlrecht darüber eingeräumt werden, ob eine steuerpflichtige Zuwendung oder eine steuerneutrale Substanzauszahlung vorzunehmen ist.

5.2.2 Kann eine steuerneutrale Substanzauszahlung auch auf Vermögenswerte, die aus „Altjahren" stammen angewendet werden?

Dabei stellt sich die Frage ob bei Vermögenswerten die der Privatstiftung vor dem 01.08.2008 gestiftet wurden (Altvermögen), eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG durchführbar ist.[172]

Beispiel:[173]

Die A-PS wurde durch Herrn A im Jahr 2000 errichtet. Im Zuge der Errichtung wurde der A-PS ua eine Liegenschaft im Wert von EUR 2.000.000,00 gewidmet. Im Jahr 2009 erfolgen Zustiftungen in Höhe von EUR 3.000.00,00. Im Jahr 2015 wird überlegt, die Liegenschaft an Herrn A auszukehren (Verkehrswert im Jahr 2015 unverändert EUR 2.000.000,00)

Gem der Übergangsbestimmung iSd § 124b Z 146 lit f EStG ist es eindeutig, dass Substanz die vor dem 31.07.2008 an die Privatstiftung übertragen wurde, nicht im Evidenzkonto berücksichtigt wird. Bei der Erklärung des Gesetzes durch die StiftR 2009 wird bei der steuerneutralen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG nicht auf die einzelnen Vermögenswerte, sondern auf den Wert des Vermögens in Summe abgestellt. Auf Basis

[171] *Petrtiz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (213).
[172] Vgl *Petritz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (212).
[173] Vgl *Petritz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (212).

dieser Regelung kann man davon ausgehen, dass eine steuerneutrale Substanzauszahlung auch für Vermögenswerte die vor dem 01.08.2008 gewidmet wurden, möglich ist.[174]

Grundsätzlich ist dieser Ansicht zu folgen, dabei sollte jedoch bedacht werden, dass es durch die steuerneutrale Ausschüttung des Altvermögens zu einer Verringerung des Evidenzkontostandes kommt und dadurch auch das Potential von steuerneutralen Ausschüttungen des Neuvermögens geschmälert wird. Anhand des obigen Beispiels verringert sich der Evidenzkontostand von EUR 3 Mio auf EUR 1 Mio. Weiters

wäre eine steuerneutrale Substanzauszahlung auch möglich, wenn der Verkehrswert der Liegenschaft auf EUR 3 Mio steigt. Dadurch würde sich das Evidenzkontostand von EUR 3 Mio auf EUR 0 verringern.

[174] Vgl *Petritz*, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211 (212).

6 Typenvergleich von ausländischen Privatstiftungen

6.1 Typenvergleich nach österreichischem Recht

Gem § 27 Abs 5 Z 3 EStG gehören Zuwendungen jeder Art von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung nach österreichischem Recht vergleichbar sind zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Ausweitung der Festlegung des § 27 Abs 5 Z 3 EStG auf ausländische Stiftungen oder sonstige Vermögensmassen, geht auf ein Urteil des VwGH iZm mit einer dänischen Familienstiftung zurück. In diesem Urteil hat der VwGH bis zum SchenkMG 2008 eine Schlechterstellung von Zuwendungen aus ausländischen Stiftungen oder Vermögensmassen gegenüber einer Privatstiftung nach österreichischem Recht gesehen.[175] Vor dem Urteil des VwGH vertrat die Finanzverwaltung die Meinung, dass die Zuwendungen aus einer dänischen Familienstiftung bei den Begünstigten in Österreich wiederkehrenden Bezüge gem § 29 Abs 1 EStG seien, auf die der volle Einkommensteuersatz nach Tarif zur Anwendung komme.[176]

Zuerst ist auf Basis rein innerösterreichischen Rechts in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob das Trennungsprinzip des Körperschaftsteuergesetzes zum Tragen kommt. Zu diesem Zweck ist ein Typenvergleich mit einer Privatstiftung nach österreichischem Recht anzustellen, wobei die konkrete rechtliche und tatsächliche Ausgestaltung der ausländischen Privatstiftung maßgebend ist. Nur Zuwendungen aus intransparenten Stiftung fallen unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Bei einer intransparenten Stiftung wird das gestiftete Vermögen steuerlich der Privatstiftung zugerechnet. Bei einer transparenten Stiftung wird das gestiftete Vermögen dem Stifter direkt zugerechnet. Weiters werden auch die Einkünfte auf der Ebene der Stiftung beim Stifter besteuert.[177]

Grundsätzlich sind für den Typenvergleich folgende Merkmale von Relevanz:[178]

- *Eigene Rechtspersönlichkeit;*
- *Verselbstständigtes eigentümerloses Vermögen;*
- *Eigenes Vermögen;*

[175] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 237; sowie *Ludwig/Kindl*, Einkommensteuerliche Beurteilung von Zuwendungen aus ausländischer Familienstiftung, PSR 2009, 52 (56); *Marschner*, Der Privatstiftung vergleichbare ausländische Stiftungen, FJ 2009, 291 (292).

[176] Vgl *Petritz*, VwGH: Behandlung von ausländischen Familienstiftungen im österreichischen Abgabenrecht, ZfS 2009, 138; sowie *Aigner/Lennei*, Zuwendungen aus ausländischen Stiftungen, SWI 2007, 343.

[177] Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom Einkommensteuergesetz[9], § 27 EStG, RZ 274.

[178] *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 93; sowie *Bieber/Finsterer/Lehner*, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (Teil III), ZfS 2009, 126-133.

- *Dauerhafte Widmung des Vermögens;*
- *Verfolgung eines bestimmten Zwecks;*
- *Beschränkung der Haftung mit dem Stiftungsvermögen;*
- *Eigenes Rechnungswesen;*
- *Gewisses Ausmaß an öffentlicher Kontrolle;*
- *Eintragung in ein Register;*
- *Zwingend vorgesehene Organe;*

Für die Vergleichbarkeit einer ausländischen Privatstiftung mit einer österreichischen Privatstiftung sind zusätzlich noch folgende Kriterien zu beachten:[179]

Vergleichbarkeit mit österreichischer Privatstiftung	
Ausgestaltung	*Zweckvermögen in Form einer anerkannten juristischen Person*
Mindestkapital	*EUR 70.000,-*
Haftungsumfang	*Stiftungsvermögen*
Zwingende Organe der Stiftung	*Mindestens dreiköpfiger Stiftungsvorstand (oberstes Organ, ausführendes Organ, Umsetzung des Stifterwillens); Stiftungsprüfer und gegebenenfalls Aufsichtsrat*
Haftung des Stiftungsvorstandes	*Nur für schuldhafte Pflichtverletzung (§ 29 PSG)*
Zweck	*Eigennützig oder gemeinnützig*
Einflussnahme des Stifters auf Verfügungen über die Vermögenswerte	*Grundsätzlich kein Weisungsrecht; aber Einfluss des Stifters möglich; Stiftungsvorstand darf jedoch nicht zum „bloßen Vollzugsorgan" degradiert werden*
Widerruf durch Stifter möglich	*Vor Errichtung jederzeit; nach Errichtung: bei statutarischem Vorbehalt jederzeit durch den Stifter (höchstpersönliches Recht des Stifters [§ 34 PSG]).*
Abänderung der Stiftungsdokumente	*Vor Errichtung: der Stifter besitzt das alleinige Gestaltungsrecht; nach Errichtung: bei statutarischem Vorbehalt jederzeit durch den Stifter möglich*

[179] *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 239-240; sowie *Hammer/Petritz*, EU-Familienstiftungen im österreichischem Abgabenrecht, RdW 2009, 435 (437-438); *Bieber/Finsterer/Lehner*, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (Teil I), ZfS 2009, 31 (32).

	(höchstpersönliches Recht des Stifters [§ 33 PSG]).
Stifter als Mitglied von Organen der Stiftung	*Begünstigte sowie bestimmte Verwandte können nicht als Stiftungsvorstand agieren; Stifter kann dem Stiftungsvorstand angehören, solange er nicht begünstigt ist*
Stifter auch als Begünstigter	*Möglich (dann jedoch als Stiftungsvorstand ausgeschlossen)*
Begünstigtenkreis	*Bestimmte oder zumindest bestimmbare Begünstigtenstruktur; allgemeine Umschreibung des Begünstigtenkreises möglich*
Begünstigtenstellung	*Stifter steht es frei, dem Begünstigten einen klagbaren Anspruch einzuräumen*
Beendigung der Stiftung	*Auflösung durch Zeitablauf, Konkurs, Erreichung des Stiftungszwecks, Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes, Unerreichbarkeit des Stiftungszwecks*
Rechnungswesen	*Jährliche Prüfung durch Stiftungsprüfer*
Veröffentlichte Stiftungsdokumente	*Im Firmenbuch: nur Stiftungsurkunde (Urkundensammlung); steuerliche Behandlung hängt von der Hinterlegung der Stiftungszusatzurkunde bei der Finanzverwaltung ab*

Bei der Durchführung des Typenvergleichs müssen nicht alle Kriterien erfüllt sein. In einem VwGH Urteil vom 23.6.2009 stellt dieser auf die von ihm definierten „Strukturmerkmale" ab.[180] Die für den Typenvergleich ausschlaggebenden „Strukturmerkmale" sind Folgende:[181]

- *juristische Person ohne verbandsrechtliche Grundlage;*
- *eigene Rechtspersönlichkeit durch Eintragung in ein Register;*
- *Bestand eines vom Stiftervermögen unwiderruflich getrennten Vermögens;*
- *unabhängige Leitung (Vorstand) im Verhältnis zum Stifter;*
- *Verfolgung eines Stiftungszweckes;*
- *Verbot von – nach Maßstäben des § 1 Abs 2 PSG – gewerblichen Tätigkeiten einer Stiftung.*

[180] Vgl *Petritz*, VwGH: Behandlung von ausländischen Familienstiftungen im österreichischen Abgabenrecht, ZfS 2009, 138.
[181] *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 240.

Bei ausländischen Privatstiftungen die gem Typenvergleich mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sind, erfolgt eine Zuwendungsbesteuerung gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG.

Bei einer ausländischen Privatstiftung, der das Vermögen und das Einkommen zuzurechnen ist, die jedoch nicht den Status einer intransparenten Stiftung nach österreichischem Recht besitzt, kommt es zu keiner Zuwendungsbesteuerung gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG. Dabei ist zu unterscheiden, ob es sich um eine Einmalzuwendung oder um wiederkehrende Bezüge handelt.[182] Unter folgenden Kriterien liegen wiederkehrende Bezüge vor, wenn[183]

- *aufgrund der Statuten bzw der Satzung des ausländischen Rechtskörpers Zuwendungen vorgesehen sind,*
- *ihre Wiederkehr für die konkrete Person vorhersehbar ist (ein klagbarer Anspruch ist nicht erforderlich) und*
- *diese Zuwendungen in einem überschaubaren Zeitraum mehrmals oder jährlich getätigt werden.*

Bei Zuwendungen, die auf einer Rechtsgrundlage basieren und in deren Fall der Zuwendungsempfänger auch als potentieller Begünstigter einzuschätzen ist, war es für den VwGH annehmbar, diese als wiederkehrende Bezüge einzustufen. Bei Zuwendungen, die nicht prognostizierbar sind, wird eine Steuerpflicht erst bei mehrfachen Zuwendungen in Erwägung gezogen. [184]

Bei Zuwendungen von einer ausländischen Privatstiftung, die mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, ist eine Einbehaltung der Kapitalertragsteuer nicht möglich. Daher sind diese Zuwendungen mit dem allgemeinen Steuertarif gem §27a Abs 5 EStG oder mit dem allgemeinen Steuersatz gemäß Tarif in der Einkommensteuererklärung zu versteuern.[185]

Auch Einkünfte aus transparenten Stiftungen sind mit dem allgemeinen Steuertarif in der Einkommensteuererklärung zu versteuern. [186]

[182] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 241.
[183] *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 240.
[184] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 240.
[185] Vgl StiftR 2009 RZ 235.
[186] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 242.

6.2 Typenvergleich von liechtensteinischen Stiftungen nach dem Steuerabkommen (Ö-FL)

Durch die steigende Anzahl der neugegründeten Privatstiftungen bzw Substiftungen nach liechtensteinischem Recht von in Österreich ansässigen Stiftern wird in der Master-Thesis der Typenvergleich von liechtensteinischen Stiftungen nach Steuerabkommen (Ö-FL) gesondert behandelt. Mit Hilfe des Typenvergleiches soll überprüft werden, ob die Privatstiftung die Intransparenzkriterien nach dem Steuerabkommen (Ö-FL) überhaupt erfüllt und ob dadurch die Möglichkeit besteht, eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG durchzuführen.
Seit Geltung des Steuerabkommens gibt es für die Beurteilung der Transparenz einer liechtensteinischen Vermögensmasse mit Rechtspersönlichkeit ab 1.1.2014 einen eigenen Kriterienkatalog, der als lex specialis zu den nationalen abgabenrechtlichen Vorschriften gilt. Somit ist, für in Liechtenstein verwaltete Vermögensstrukturen mit Rechtspersönlichkeit, die den nachstehenden Voraussetzungen entsprechen, grundsätzlich nicht mehr zusätzlich festzustellen, ob Analogie mit einer österreichischen Privatstiftung im Sinne eines Typenvergleichs besteht und das Trennungsprinzip des Körperschaftsteuergesetz zur Anwendung kommt.[187] Sollte jedoch zukünftig das Steuerabkommen gekündigt werden, ist es von großer Bedeutung, dass die liechtensteinischen Stiftungen auch einen Typenvergleich mit einer österreichischen Privatstiftung erfüllen (siehe hierzu die vorherigen Ausführungen 5.1).

Eine liechtensteinische Stiftung gilt nach dem Steuerabkommen dann als intransparent und ist somit als Zurechnungssubjekt für Vermögen und Einkünfte geeignet, wenn kumulativ folgende Bedingungen erfüllt sind:[188]

- *Weder der Stifter noch ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person sind Mitglied im Stiftungsrat oder in einem Gremium, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen;*
- *Es besteht kein Abberufungsrecht des Stiftungsrates durch den Stifter, einen Begünstigten oder eine diesen nahestehende Person ohne wichtigen Grund;*
- *Es besteht kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag.*

[187] Vgl *Frommelt/Kirchmayr/Schuchter*, Alle liechtensteinischen Stiftungen missbräuchlich?, SWK 17/2014, 795.
[188] Art 2 Z 2 lit b Steuerabkommen Ö-FL.

Ein vom Stifter eventuell zurückbehaltenes Änderungs- oder Widerrufsrecht stellt kein Intransparenzkriterium dar. Unter den oben genannten Prämissen für Zwecke der Abkommensanwendung sind widerrufliche oder abänderbare Stiftungen als steuerlich intransparent darzustellen.[189]

Entsprechend den österreichischen Erläuterung zum Steuerabkommen Ö-FL sollen die genannten Intransparenzkriterien (Art 2 Z lit b Steuerabkommen Ö-FL) den Bestimmungen des österreichischen Rechts entsprechen.[190]

Die im Art 2 lit b Steuerabkommen Ö-FL aufgelisteten Kriterien sind – wie völkerrechtliche Verträge im Allgemeinen – abkommensautonom auszulegen. Daher scheidet grundsätzlich ein Regress auf die innerstaatlichen steuerrechtlichen oder privatstiftungsrechtlichen Regelungen aus, es sei denn, der Abkommenszusammenhang würde einen solchen Regress fordern.[191]

Bei Erfüllung der abkommensrechtlichen Intransparenzkriterien, steht dem Begünstigten bei der Zuwendung aus einer liechtensteinischen Privatstiftung ein Wahlrecht zu, ob die erhaltene Zuwendung gem Art 35 Abs 1-3 StAbk Ö-FL mit einer 25%igen anonymen Zuwendungssteuer von einer liechtensteinischen Zahlstelle sofort besteuert wird.[192] Gem Art 35 Abs 4 StAbK Ö-FL ist eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG bei der Erhebung der anonymen Zuwendungsteuer nicht möglich.[193] Gem Art 36 StAbK Ö-FL besteht die Möglichkeit eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG von einer intransparenten Stiftung bzw Substiftung nach liechtensteinischem Recht an einen in Österreich ansässigen Begünstigen durchzuführen.

[189] Vgl *Prechtl-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang* in Finanzstrafrecht 2013, Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein, 97.
[190] Vgl Erläuterungen Steuerabkommen Ö-FL Art 2.
[191] Vgl *Prechtl-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang* in Finanzstrafrecht 2013, Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein, 95.
[192] Vgl *Petritz* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Einkommensteuer, § 27 RZ 81.
[193] Vgl *Prechtl-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang* in Finanzstrafrecht 2013, Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein, 83 (106)fruch

7 Zuwendung von einer Österreichischen Privatstiftung an im Ausland ansässige Begünstigte

Zuwendungen von einer österreichischen Privatstiftung an einen Begünstigten, der weder einen Wohnsitz, noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hat, unterliegen gem § 1 Abs 3 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Dadurch unterliegen diese Zuwendungen gem § 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG der beschränkten Steuerpflicht, wobei bei diesen Einkünften die KESt gem § 97 EStG einbehalten wird. Die steuerneutralen Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG sind bei der beschränkten Steuerpflicht ebenfalls anwendbar und daher nicht steuerbar. Unter die beschränkte Steuerpflicht fallen auch Zuwendungen iZm dem Widerruf einer Privatstiftung gem § 27 Abs 5 Z 9 EStG.[194]

Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich kann jedoch durch ein DBA zwischen der Republik Österreich und dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten eingeschränkt oder zur Gänze eliminiert werden.[195]

Ist der beschränkt Steuerpflichtige in einem Staat ansässig, mit dem die Republik Österreich ein DBA abgeschlossen hat, das dem OECD-MA folgt, sind die Einkünfte aus Zuwendung aus einer österreichischen Privatstiftung als „andere Einkünfte – Art 21 OECD-MA“ zu qualifizieren.[196] In diesem Falle verliert die Republik Österreich das Besteuerungsrecht zur Gänze und dadurch steht dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten das alleinige Recht der Besteuerung zu. Neben Art 21 OECD-MA „andere Einkünfte“ kommen weiters Art 10 OECD-MA „Dividenden“ und Art 11 OECD-MA „Zinsen“ hinsichtlich der Qualifikation von Zuwendungen in Frage. [197]

Gem Art 10 Abs 3 OECD-MA umfasst der Ausdruck Dividende „*aus sonstigen Geschäftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt ist“*.[198] Einige von der Republik Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen weichen vom Art 10 Abs 3 OECD-MA ab.[199] In diesen Doppelbesteuerungsabkommen fehlt in Art 10 Abs 3 OECD-MA die Definition *„aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammenden*

[194] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 376.
[195] Vgl *Rosenberger*, Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, ZfS 2008, 119.
[196] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/543.
[197] Vgl *Rosenberger*, Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, ZfS 2008, 119; sowie *Stangl* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer[26], § 13 RZ 3.
[198] Art 10 Abs 3 OECD-MA.
[199] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/545.

Einkünften".[200] In der herrschenden Literatur wird die Meinung vertreten, dass *„eine Gleichstellung von Einkünften mit Dividenden in diesen Fällen bereits dann vorliegt, wenn den Zahlungen bei der auszahlenden Körperschaft nach innerstaatlichem Recht die Abzugsfähigkeit versagt wird".*[201] Dieser Fall tritt auch bei Zuwendungen von Privatstiftungen ein. Dadurch wurde der Standpunkt bezogen, dass Zuwendungen von Privatstiftungen unter die Verteilungsnorm der Dividenden fallen. Für *Tanzer* ist es sehr fragwürdig, ob das Fehlen des Wortlautes *„aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammenden Einkünften"* im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Ansässigkeitstaat des Begünstigten eine Qualifikation von Zuwendungen einer Privatstiftung als Dividende gem Art 10 OECD-MA voraussetzt.[202]

Zuwendungen von einer Österreichischen Privatstiftung an einen in Deutschland ansässigen Begünstigten sind gem Art 10 DBA Ö-D als „Dividenden" einzustufen. Gem Art 10 Abs 3 zweiter Satz DBA Ö-D umfasst der Ausdruck „Dividende" auch *„Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter, Einkünfte aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnliche Vergütungen, wenn sie nach dem Recht des Staates, aus dem sie stammen, bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind, sowie Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen".*

Dadurch ist klar ersichtlich, dass im DBA Ö-D die Zuwendungen aus Privatstiftungen unter die Dividendendefinition gem Art 10 DBA Ö-D fallen. Gem Art 10 DBA Ö-D ist die Republik Österreich berechtigt, Zuwendungen von Privatstiftungen an in Deutschland ansässige Begünstigte iHv 15 % zu besteuern. Die Differenz zwischen der Quellensteuer und der abgeführten KESt durch die Privatstiftung ist auf Antrag gem Art 27 DBA Ö-D zu vergüten.[203]

Da die Begünstigten einer österreichischen Privatstiftung kein Forderungsrecht besitzen, sondern Zuwendungen iSd Stiftungsurkunde bzw der Entscheidungen des Stiftungsvorstandes beziehen, lässt sich die Anwendbarkeit von Art 11 OECD MA „Zinsen" definitiv ausschließen.[204]

---

[200] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/545.
[201] *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/545.
[202] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/545.
[203] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/546, sowie *Kulischek/Reiter*, Die österreichische Privatstiftung – Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung für deutsche Staatsbürger? (Teil II), ZfS 2011, 60 (63).
[204] Vgl *Rosenberger*, Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, ZfS 2008, 119 (120); sowie *Covar/Marihart*, Zuwendungen von Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, in Cerha ua (Hrsg), Stiftungsbesteuerung[2],185 (190).

Werden von der österreichischen Privatstiftung Zuwendungen an eine im Ausland ansässige Person getätigt, mit deren Herkunftsstaat die Republik Österreich kein DBA abgeschlossen hat, so kann eine Entlastung der KESt nach Maßgabe des § 48 BAO erfolgen.[205] Eine Entlastung der KESt gem § 48 BAO liegt im Ermessen des BMF.[206]

Die Entlastung der KESt erfolgt gem DBA-EntlastungsVO. Dabei stehen zwei Möglichkeiten zur Auswahl: Entweder direkt an der Quelle oder im Wege der Rückerstattung.[207] Bei der Entlastung an der Quelle ist der Stiftungsvorstand verpflichtet, die Korrektheit der Nicht-Abführung oder Einschränkung der KESt zu bescheinigen.[208]

In beiden Fällen ist der im Ausland ansässige Begünstigte verpflichtet, sich von der ausländischen Steuerverwaltung eine Ansässigkeitsbescheinigung (Formular ZS-QU1) ausstellen zu lassen. Liegen die Zuwendungen in einem Kalenderjahr unter EUR 10.000 so kann der Begünstigte der keinen Wohnsitz in Österreich besitzt auch seine Ansässigkeit durch eine schriftliche Erklärung glaubhaft machen. In vielen Fällen hat der Stiftungsvorstand die freie Wahl, wie die Entlastung erfolgen soll. Gem § 5 Abs 1 Z 5 DBA-EntlastungsVO ist eine Entlastung der Quelle für ausländische Stiftungen, Trusts oder Investmentfonds ausgeschlossen. Aus Haftungsgründen gem (§§ 9, 80 BAO) ist dem Stiftungsvorstand zu empfehlen bei Zuwendungen die KESt einzubehalten, sodass sich der ausländische Begünstigte die KESt im Zuge der Rückerstattung beim Finanzamt Eisenstadt wiedererstatten lassen kann.[209]

Im AbgÄG 2015 wurde als Reaktion auf das EuGH-Urteil F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt im § 13 Abs 3 KStG eine Neuregelung für die Ausnahme von der Zwischenbesteuerung geschaffen.[210] Gem § 13 Abs 3 KStG ist *„die Summe der Einkünfte gemäß Z 1 und 2 (ist) um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der*

[205] Vgl StiftR 2009, RZ 263.
[206] Vgl *Tanzer/Unger*, BAO 2014/2015, 78.
[207] Vgl BGBl III 2005/92; VO zur Entlastung von Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Entlastungsverordnung); sowie *Wilplinger/Graf*, Die Privatstiftung als Familienholding, in *Wiedermann/Wilplinger* (Hrsg), Das Familienunternehmen im Steuerrecht (2014), 13 (27).
[208] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/544.
[209] Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung[3], 380.
[210] Vgl *Englmair* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG[2], § 13 RZ 176.

Kapitalertragsteuer stattfindet; die nachträgliche Entlastung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung."

Bei DBAs, die dem OECD-MA folgen, gibt es durch das EuGH Urteil keine Änderung, da die zur Gänze von der KESt entlastete Zuwendung die Privatstiftung nicht zur Zwischensteuerentlastung befugt. Besitzt die Republik Österreich gem dem geltenden DBA ein Quellenbesteuerungsrecht, so findet bei der Privatstiftung insoweit eine Entlastung der Zwischensteuer statt.[211]

27,5 % Quellensteuer:[212] Armenien, Aserbaidschan, Brasilien, China, Indien, Japan, Malaysia, Mexiko, Nepal, Pakistan, Saudi-Arabien, Singapur, Türkei, Thailand, Venezuela

15 % Quellensteuer: [213] Australien, Barbados, Deutschland, Großbritannien, Kanada, Kuba, Mazedonien, Neuseeland, Pakistan, San Marino

10 % Quellensteuer: [214] Hongkong, Iran, Irland, Montenegro, Tschechien, Taiwan

5 % Quellensteuer: [215] Bulgarien,

0 % Quellensteuer: [216] Ägypten, Albanien, Algerien, Bahrain, Belgien, Belize, Bosnien und Herzegowina, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Georgien, Griechenland, Indonesien, Israel, Italien, Kasachstan, Katar, Kirgisistan, Korea, Kroatien, Kuwait, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Marokko, Moldau, Mongolei, Niederlande, Norwegen, Philippinen, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Schweden, Schweiz, Serbien, Slowakei, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tadschikistan,

[211] Vgl *Marschner* in SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, Außerbetrieblicher Bereich, 45.
[212] Vgl *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (238-241).
[213] Vgl *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (238-241).
[214] Vgl *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (238-241).
[215] Vgl *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (238-241).
[216] Vgl *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (238-241).

8 Steuerneutrale Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich

Durch die steigende Anzahl der neugegründeten Privatstiftungen bzw Substiftungen nach liechtensteinischem Recht von in Österreich ansässigen Stiftern wird in der Master-Thesis die steuerneutrale Substanzauszahlung nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich gesondert analysiert. Die im Folgenden erläuterten Voraussetzungen bzw offenen Fragestellungen bestehen nicht nur bei Privatstiftungen nach liechtensteinischem Recht, sondern sind bei allen ausländischen Stiftungen die den Transparenzkritieren einer österreichischen Privatstiftung erfüllen anzuwenden.

Das Ziel des Abgeltungssteuerabkommens für intransparente Vermögensstrukturen zwischen der Republik Österreich und Liechtenstein ist die Besteuerung von Privatstiftungen nach österreichischem Recht nachzuahmen. Bezugnehmend auf dem Art 36 StAbK Ö-FL besteht die Möglichkeit Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG von einer intransparenten Stiftung bzw Substiftung nach liechtensteinischem Recht an einen in Österreich ansässigen Begünstigen durchzuführen. Dabei gilt es zu überprüfen, ob eine intransparente liechtensteinische Privatstiftung die Voraussetzungen für die steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs Z 8 EStG überhaupt erfüllen kann.

8.1 Jahresabschluss nach UGB

Im § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG wird auf den Bilanzgewinn nach österreichischem UGB verwiesen. Dadurch sind ausländische Stiftungen, wie unter anderem eine Privatstiftung nach liechtensteinischem Recht, verpflichtet, neben dem nach ausländischem Recht erstellten Jahresabschluss, zusätzlich einen eigenen Jahresabschluss nach österreichischem UGB aufzustellen.[217] Gem den StiftR 2009 genügt für die Anwendungsvoraussetzungen der steuerneutralen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG für ausländische Stiftungen und Vermögensmassen eine Statusbilanz, die unter Verwendung der Rechnungslegungsvorschriften nach österreichischem UGB bilanziert wird. [218]

Moshammer vertritt die Meinung, dass für ausländische Stiftungen und Vermögensmassen eine verpflichtende Aufstellung des Jahresabschlusses nach österreichischem UGB um die

[217] Vgl *Moshammer*, Sonderfragen zur Substanzauszahlung bei (Privat-)Stiftungen Problembereiche im "maßgeblichen Wert" und im "Substanz-Evidenzkonto" aufgedeckt, PSR 2011, 30 (31).
[218] Vgl StiftR 2009 RZ 280.

steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG nützen zu können, einen Verstoß gegen primäres Unionsrecht darstellt. Dies würde daher einen Verstoß gegen die Kapitalfreiheit charakterisieren, da es in Österreich ansässigen Personen verwehrt wird, eine Stiftung im Ausland nach nicht innerstaatlichem Recht zu erstellen.[219]

Die liechtensteinischen gesetzlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen sind nicht so streng gefasst wie jene des § 18 PSG im österreichischen Recht. In Liechtenstein unterscheidet der Gesetzgeber die Bedingungen für die Rechnungslegung danach, ob von der Privatstiftung ein Gewerbe kaufmännischer Art betrieben wird, oder nicht. Für Stiftungen, die kein Gewerbe kaufmännischer Art betreiben, besteht die Möglichkeit, dass bei der Erstellung des Jahresabschlusses anstatt der liechtensteinischen Rechnungslegungsvorschriften die Vorschriften des ausländischen Gesetzgebers, in unserem Falle die österreichischen Vorschriften des UGB, anzuwenden sind. Weiters kann die Stiftung ohne Probleme in ihren Statuten (Stiftungserklärung) festlegen, dass der Jahresabschluss unter der Applikation §§ 189 bis 216, 222 bis 226 Abs 1, 226 Abs 3 bis 234 und 236 bis 239 UGB zu bilanzieren ist.[220]

Weiters sollte es auch genügen um die Voraussetzungen für die steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG zu erfüllen, wenn der nach liechtensteinischen Rechnungslegungsvorschriften erstellte Jahresabschluss im Nachhinein nach den österreichischen Rechnungslegungsvorschriften modifiziert wird. Um diesen Mehraufwand zu vermeiden, ist es anzuraten, für Stiftungen nach liechtensteinischem Recht gleich den Jahresabschluss nach österreichischen Rechnungslegungsvorschriften zu erstellen.[221]

8.2 Testat durch Jahresabschlussprüfer

Gemäß § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG muss der Bilanzgewinn von einem Abschlussprüfer testiert werden, um die Voraussetzungen für die steuerneutrale Substanzauszahlung erfüllen zu können. Fraglich ist, wie vorzugehen ist, wenn das liechtensteinische PGR keine verpflichtende Testierung durch einen Jahresabschlussprüfer vorsieht.[222] Gem Art 552 § 11 Abs 1 PGR kann der Stifter der Stiftung ein Kontrollorgan unterstellen, dies muss aber in der

[219] Vgl *Moshammer*, Sonderfragen zur Substanzauszahlung bei (Privat-)Stiftungen Problembereiche im "maßgeblichen Wert" und im "Substanz-Evidenzkonto" aufgedeckt, PSR 2011, 30 (31).
[220] Vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2], 321
[221] Vgl *Wytrzens*, Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich, PSR 2015, 169 (170).
[222] Vgl *Wytrzens*, Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich, PSR 2015, 169 (170).

Stiftungserklärung gem Art 552 § 16 PGR festgelegt werden. Diese Regelung ist nicht verpflichtend, sondern nur fakultativ. Gem Art 552 § 11 Abs 2 PGR kann als Kontrollorgan eingerichtet werden:[223] „*eine Revisionsstelle, auf die § 27 sinngemäss anzuwenden ist; eine oder mehrere vom Stifter namentlich genannte natürliche Personen, welche über ausreichende Fachkenntnisse auf dem*

Gebiet des Rechts und der Wirtschaft verfügen, um ihre Aufgaben erfüllen zu können; oder der Stifter". Weiters muss das Kontrollorgan unabhängig sein.[224] Bei einer freiwilligen Unterstellung einer liechtensteinischen Privatstiftung unter die behördlich geführte Revisionsstelle, kann man laut *Hosp* davon ausgehen, dass die Privatstiftung nach liechtensteinischem Recht von der behördlichen Revisionsstelle genauer überprüft wird, als eine österreichische Privatstiftung. Außerdem können auch vom Stifter ernannte natürliche Personen diese Kontrollfunktion übernehmen. Dabei ist zu hinterfragen, ob die vom Stifter ernannten Personen überhaupt die für das Amt benötigte Unabhängigkeit mitbringen können, welche von der österreichischen Finanzbehörde erwartet wird.[225] Dies würde bedeuten, dass bei liechtensteinischen Privatstiftungen, die nicht unter der Kontrolle der Revisionsstelle stehen, eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG nicht möglich ist. Weiters ist es unmöglich von einem ausländischen Wirtschaftsprüfer zu verlangen, einen Jahresabschlusses bzw Bilanzgewinn zu testieren, der nicht den Rechtsvorschriften seines Landes entspricht.[226] Marschner und Puchinger sind der Meinung, dass *„auf das jeweilige nationale Recht des ausländischen Staats abzustellen ist: Ist keine Prüfung, sondern eventuell nur die „Feststellung des Jahresabschlusses" oder nicht dergleichen vorgesehen, muss die Erfüllung auch dieser Voraussetzung zur Möglichkeit einer steuerfreien Substanzauszahlung (führen)."*[227]

ME muss ein in Österreich zugelassener Wirtschaftsprüfer einen nach österreichischem Recht (UGB) erstellten Jahresabschluss einer liechtensteinischen Privatstiftung testieren (freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses). Dadurch wären auch alle Voraussetzung für die steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG erfüllt.

---

[223] Art 552 § 11 Abs 2 PGR

[224] Vgl Art 552 § 11 Abs 2 PGR.

[225] Vgl *Hosp*, Die neuen Kontrollmechanismen im Liechtensteinischen Stiftungsrecht und deren Bedeutung für Stiftungen mit Stiftern und/oder Begünstigten aus Österreich, ZfS 2009, 77 (80).

[226] Vgl *Wytrzens*, Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich, PSR 2015, (169) 170.

[227] *Marschner/Puchinger*, Schenkungsmeldegesetz 2008 „reloaded" eine Analyse des beschlossenen Gesetzes, FJ 2008, 221 (228).

8.3 Der maßgebliche Wert bei einem Sphärenwechsel

Durch das Inkrafttreten des Steuerabkommens Ö-FL mit 01.01.2014 kann die Problematik entstehen, dass durch die Erfüllung der Intransparenzkriterien eine liechtensteinische Privatstiftung bzw Vermögensstruktur den steuerlichen Status von einer transparenten zu reine intransparenten Stiftung verändert (Sphärenwechsel). Zu diesem Zeitpunkt des Sphärenwechsels stellt der maßgebliche Wert der intransparenten Stiftung auf den Bilanzgewinn, zzgl der Gewinnrücklagen am Jahresbeginn ab. Diese Zahlen weisen ausschließlich jene kumulierten Gewinne bzw Rücklagen auf, die in einer Zeit thesauriert sind, zu der die liechtensteinische Privatstiftung nicht den Status einer intransparenten Stiftung besaß. Aus der Sicht des österreichischen Ertragsteuerrechts sind die erwirtschafteten Gewinne vor dem Sphärenwechsel nicht der Privatstiftung zuzurechnen, sondern dem Stifter. Die Zusammenführung dieser Gewinne für die Berechnung des maßgeblichen Werts ist daher inkorrekt.[228] Im Falle eines Sphärenwechsels ist jener Bilanzgewinn einzubeziehen, der nach dem Erlangen der Intransparenz erwirtschaftet wurde.[229]

Weiters bleibt die Frage offen, ob sich die Sachverhaltskonstellation iZm dem Sphärenwechsel analog zur Ermittlung des maßgeblichen Werts zum 01.08.2008 bei einer Privatstiftung nach österreichischem Recht lösen lässt. In diesem Fall kann sich auch bei Ermittlung des maßgeblichen Werts eine hohe Summe ergeben, die durch die kumulierten Gewinne vor dem 01.08.2008 zustande kommt.[230] Nach *Stangl* sind die vor dem 01.08.2008 erzielten Gewinnen in dem maßgeblichen Wert gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG einzubeziehen.[231] Im Gegensatz zur liechtensteinischen Privatstiftung wurden vor dem Inkrafttreten des SchenkMG 2008-01.08.2008 die Gewinne von der österreichischen Privatstiftung selbst erwirtschaftet und sind daher auch dieser zuzurechnen. Dadurch ist eine vergleichbare Lösung wie zu vor dem 01.08.2008 errichteten inländischen Privatstiftungen nicht möglich.[232]

---

[228] Vgl *Moshammer*, Sonderfragen zur Substanzauszahlung bei (Privat-)Stiftungen Problembereiche im "maßgeblichen Wert" und im "Substanz-Evidenzkonto" aufgedeckt, PSR 2011, 30 (32); sowie *Ludwig/Moshammer*, Steuerliche Sonderfragen zur Liechtenstein-Stiftung, PSR 2013, 62 (68).

[229] Vgl *Wytrzens*, Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich, PSR 2015, 169 (170).

[230] Vgl *Moshammer*, Sonderfragen zur Substanzauszahlung bei (Privat-)Stiftungen Problembereiche im "maßgeblichen Wert" und im "Substanz-Evidenzkonto" aufgedeckt, PSR 2011, 30 (32).

[231] Vgl *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht[2], RZ II/542h.

[232] Vgl *Moshammer*, Sonderfragen zur Substanzauszahlung bei (Privat-)Stiftungen Problembereiche im "maßgeblichen Wert" und im "Substanz-Evidenzkonto" aufgedeckt, PSR 2011, 30 (32).

8.4 Laufende Führung des Evidenzkontos

Gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG ist die Führung eines Evidenzkontos eine wesentliche Voraussetzung um eine steuerneutrale Substanzauszahlung durchführen zu können. Gem dem liechtensteinischen Steuerrecht ist eine Privatstiftung nach liechtensteinischem Recht nicht verpflichtet, ein Evidenzkonto zu führen. Die Möglichkeit der steuerfreien Substanzauszahlung für liechtensteinische Privatstiftungen bestand schon seit dem Inkrafttreten des SchenkMG 2008 am 01.08.2008 aber zu diesem Zeitpunkt haben die meisten liechtensteinischen Privatstiftungen die Transparenzkriterien nach österreichischem Steuerrecht noch nicht erfüllt. Durch das Inkrafttreten des Steuerabkommens Ö-FL am 01.01.2014 erfüllen die liechtensteinischen Privatstiftungen die Transparenzkriterien nach österreichischem Steuerrecht. Erst ab diesem Moment kann von den liechtensteinischen Privatstiftungen verlangt werden, ein Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG zu führen. Daher ist die nachträgliche Erstellung eines Evidenzkontos zum 01.01.2014 leicht durchführbar und der steuerfreien Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG kann dadurch auch nichts mehr im Wege stehen.[233]

8.5 Wertansatz am Evidenzkonto

Ein verpflichtender Ansatz im Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG ist nur bei Stiftungsakten gemäß § 124b Z 146 lit f EStG verpflichtend, die nach dem 31.07.2008 errichtet worden sind bzw im Falle einer Nach- oder Zustiftung, die auf eine bestehende Stiftung erfolgt ist. Liechtensteinische Stiftungen, die vor dem 01.01.2014 als transparent eingestuft wurden und mit 01.01.2014 die Intransparenzkriterien erfüllten, dürfen nach dem Gesetzeswortlaut kein Vermögen aus Zuwendungen vor dem 01.01.2014 im Evidenzkonto führen. Erst durch das Inkrafttreten des Steuerabkommens Ö-FL mit 01.01.2014 wurde das Vermögen der Stiftung zugewendet, woraufhin dieses Vermögen auch im Evidenzkonto zu führen ist. Wie schon in Kapitel 4.2 erläutert, sind für die Stifteingangswerte bzw für die Stiftungsausgangswerte die fiktiven Anschaffungskosten nach § 15 Abs 3 Z 1 EStG bzw § nach § 15 Abs 3 Z 2 EStG anzusetzen. Bei ausländischen Stiftungen bzw bei liechtensteinischen Stiftungen könnte es zu Abweichungen bei den Stiftungseingangswerten

[233] Vgl *Wytrzens*, Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich, PSR 2015, 169 (171).

kommen.[234] § 15 Abs 3 EStG verwendet den Begriff „Privatstiftung“ und nicht den Ausdruck ausländische Stiftungen und Vermögensmassen. Dadurch wären bei genauer Interpretation die fiktiven Anschaffungskosten nur bei österreichischen Privatstiftungen anwendbar und nicht bei ausländischen Stiftungen und Vermögensmassen.[235] Dadurch wären bei der liechtensteinischen Privatstiftung bzw ausländischen Stiftung nicht die fiktiven Anschaffungskosten, sondern die Buchwerte bei der steuerneutralen Substanzauszahlung anzusetzen. Man kann davon ausgehen, dass der Gesetzgeber im § 15 Abs 3 EStG den Verweis auf die ausländischen Stiftungen und Vermögensmassen einfach vergessen hat. Dadurch kann man annehmen, dass bei den liechtensteinischen Stiftungen die fiktiven Anschaffungskosten gem § 15 Abs 3 EStG zur Anwendung kommen. [236]

8.6 Veranlagung einer steuerneutralen Substanzauszahlung von einer liechtensteinischen Privatstiftung an eine in Österreich steuerpflichtige Person

Gem Art 36 StAbk Ö-FL besteht die Möglichkeit, Zuwendungen bzw steuerneutrale Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG gegenüber der österreichischen Finanzbehörde offenzulegen. Dabei wird der liechtensteinische Treuhänder bzw die Zahlstelle befugt, die getätigten Zuwendungen an den in Österreich ansässigen Begünstigten an die zuständige österreichische Finanzbehörde zu melden. Diese Zuwendungen bzw steuerneutralen Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG sind im Rahmen der Einkommensteuererklärung beim Begünstigten in Österreich zu erklären und zu versteuern. Bei einer intransparenten liechtensteinischen Stiftung fallen diese Zuwendungen unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG.[237]

Im Gegensatz zur anonymen Besteuerung gem Art 35 StAbk Ö-FL kann die steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG im Veranlagungsverfahren voll angewendet werden. Dabei müssen die Bestimmungen gem § 27 Abs 5 Z 8 lit a-h EStG befolgt werden.

---

[234] Vgl *Wytrzens*, Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich, PSR 2015, 169 (172).

[235] Vgl *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakom Einkommensteuergesetz[9], § 15 EStG RZ 31.

[236] Vgl Wytrzens, Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich, PSR 2015, 169 (172).

[237] Vgl *Prechtl-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang* in Finanzstrafrecht 2013, Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein, 83 (107).

Nach telefonischer Auskunft der österreichischen Finanzverwaltung sind folgende Unterlagen an das zuständige Finanzamt des Begünstigten zu übermitteln:

- Zuwendungsbeschluss der liechtensteinischen Privatstiftung
- Jahresabschluss nach liechtensteinischem Recht inkl Überleitung in das UGB
- Testat von einem in Österreich zugelassener Wirtschaftsprüfer
- Steuerliches Evidenzkonto der Privatstiftung gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG

9 Zusammenfassung

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der steuerneutralen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG, die bei in Österreich ansässigen Begünstigten von nicht gemeinnützigen in- und ausländischen Stiftungen und ähnlichen Vermögensmassen zur Anwendung kommt. Ziel der Arbeit ist eine Aufarbeitung der herrschenden Literatur und eine systematische Darstellung der steuerneutralen Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG von Privatstiftungen nach österreichischem bzw liechtensteinischem Recht.
Dabei wird die aktuelle Rechtslage nach AbgÄg 2015 analysiert und dabei insbesondere auf die, durch den Gesetzgeber im Rahmen des SchenkMG 2008 geschaffenen, Regelungen eingegangen.

Im Ergebnis wird deutlich, dass die durch das SchenkMG 2008 neu geschaffene Substanzauszahlung zu einer Abschwächung des „Mausefalleneffektes“ führt. Eine komplette Entschärfung des „Mausefalleneffektes“ ist jedoch nicht möglich, da im Zuge der Stiftung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung unterschiedliche Bewertungsansätze der Stiftungseingangswerte evident gehalten werden. Weiters ist auch eine steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG von einer liechtensteinischen Privatstiftung an einen in Österreich ansässigen Begünstigen unter bestimmten Voraussetzungen möglich.

Bei der Durchsicht relevanter Gesetztestexte und der herrschenden Literatur stößt man immer wieder auf offene Fragen, die bisher nicht oder nicht eindeutig durch den Gesetzgeber geregelt wurden. Im Sinne der Rechtssicherheit wird daher abschließend empfohlen, die ungeklärten Fragen und Probleme in einem Erlass der Finanzverwaltung aufzugreifen und zu beantworten.

10 Abstract

The present thesis deals with tax-neutral substance disbursal according to § 27 Abs 5 Z 8 EStG, that is to be applied for covenantees (residing in Austria) of foreign and domestic non-charitable foundations and comparable estates.
The aim is an analysis of the prevailing literature and a systematic depiction of the tax-neutral substance disbursal according to § 27 Abs 5 Z 8 EStG by private foundations according to Austrian respectively Liechtenstein law.
To fulfil that aim, the current legal situation according to AbgÄg 2015 will be analyzed. Thereby special attention shall be directed to the rules introduced by SchenkMG 2008.

The results clarify, that the newly created substance disbursal, introduced by SchenkMG 2008, leads to a weakening of the so called mousetrap-impact („Mausefalleneffekt“). A complete neutralisation of this phenomenon is not possible, because different assessment approches of the foundations‘ input value have to be kept evident in the course of donations of commodities to private foundations.
Furthermore a tax-neutral substance disbursal according to § 27 Abs 5 Z 8 EStG from a Liechtenstein private foundation to a covenantee residing in Austria is also possible under certain conditions.
A reflection of the relevant legislative texts and the prevailing literature raises qestions, that have remained unanswered or at least not clearly answered by the legislature so far.

To properly ensure legal certainty, it is recommended, that the financial administration should address these unanswered questions and problems to clarify their handling by decree.

11 Quellenverzeichnis

11.1 Kommentare und Monographien:

Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011);

Arnold, PSG-Kommentar[3] (2013);

Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch[2] (2014);

Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht[2] (2009);

Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner, Jakom Einkommensteuergesetz[9] (2016);

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuer (Loseblatt);

Hirschler/Sulz/Schaffer in Hirschler, Bilanzrecht – Einzelabschluss UGB (2010);

Hofstätter/Reichel (Hrsg), Einkommensteuer (Loseblatt);

Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG[2] (2016);

Marschner, Optimierung der Familienstiftung[3] (2015);

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (Loseblatt);

Ritz, BAO-Kommentar[5] (2014);

Tanzer/Unger, BAO 2014/2015 (2014);

Wolf, Österreichische Privatstiftung[4] (2012).

11.2 Beiträge in Sammelwerken:

Covar/Marihart, Zuwendungen von Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, in Cerha ua (Hrsg), Stiftungsbesteuerung[2] (2011), 185;

Fraberger/Petritz, Die Besteuerung von Zuwendungen aus ausländischen Stiftungen und Trusts, in *Fraberger/Petritz (Hrsg)*, Das neue Schenkungsmeldegesetz, SWK-Spezial 2008, 89;

König E., KESt-Freiheit von Substanzauszahlungen, in *Eiselsberg*, Jahrbuch Stiftungsrecht (2009), 333;

Lechner, Nutzungszuwenden von Privatstiftungen -Ausweis im Jahresabschluss und Besteuerung, in *Urnik/Fristz-Schmied/Kanduth-Kriste*n, Strukturen – Prinzipen – Neuerungen, FS Herbert Kofler (2009), 571;

Marschner in SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, Außerbetrieblicher Bereich, 45;

Ludwig, Der Begriff der Zuwendung im Ertragsteuerrecht der Privatstiftung in *Ludwig/Widinski,* Generationswechsel, FS Bruckner (2008), 163;
Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz, Körperschafsteuer 2014/15, 195;
Prechtl-Aigner/Frommelt/Schuchter-Mang in Finanzstrafrecht 2013, Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein, 83;
Puchner, Susbtanzauszahlungen im Bereich der Privatstiftungen, in *Fraberger/Petritz,* Handbuch Estate Planing (2011) 443;
Wiedermann/Migglautsch, Zuwendungen von Privatstiftungen, Substanzauszahlungen und Substiftungen, in *Cerha/Hanuold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg), Stiftungsbesteuerung² (2011), 110;
Wilplinger/Graf, Die Privatstiftung als Familienholding, in *Wiedermann/Wilplinger* (Hrsg), Das Familienunternehmen im Steuerrecht (2014), 13.

11.3 Beiträge in Fachzeitschriften:

Aigner/Lennei, Zuwendungen aus ausländischen Stiftungen, SWI 2007, 343;
Arnold/Ludwig, Die neue Stiftungsbesteuerung, taxlex 2008, 270;
Beiser, Ertragsteuerneutraler Transfer von Altvermögen zwischen Privatstiftungen, RdW 2010, 248;
Bieber/Finsterer/Lehner, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (Teil I), ZfS 2009, 31;
Bieber/Finsterer/Lehner, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (Teil II), ZfS 2009, 63;
Bieber/Finsterer/Lehner, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich (Teil III), ZfS 2009, 126;
Csoklich, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 253;
Doralt, Stiftungsbesteuerung: Mausefalle als Papiertiger? RdW 2007, 52;
Dubrovich, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Ermittlung des maßgeblichen Wertes gem § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG für Substanzauszahlungen, PSR 2014, 133;
Fragberger/Haslinger, Stellt jeder Vermögensherausgabe aus einer österreichischen Privatstiftung eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG dar?, ZfS 2008, 49;
Fraberger/Petritz, Das Herzstück der „Stiftungsbesteuerung neu", PSR 2009, 34;
Frommelt/Kirchmayr/Schuchter, Alle liechtensteinischen Stiftungen missbräuchlich?, SWK 17/2014, 795;

Hammer/Petritz, EU-Familienstiftungen im österreichischem Abgabenrecht, RdW 2009, 435;
Hartlieb, Überblick über die höchstgerichtliche Judikatur in Stiftungssachen im Jahr 2015, PSR 2016, 64;
Hosp, Die neuen Kontrollmechanismen im Liechtensteinischen Stiftungsrecht und deren Bedeutung für Stiftungen mit Stiftern und/oder Begünstigten aus Österreich, ZfS 2009, 77;
Kofler, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZfS 2015, 231;
Köll/Müller, Darstellung und Veränderung des Eigenkapitals bei Privatstiftungen, RWZ 2015, 85;
König, Highlights aus den Stiftungsrichtlinien 2009, RWZ 2009, 357;
König/Wiesner, Zuwendungsbesteuerung infolge Gratisnutzung des Stiftungsvermögens, RWZ 2010, 107;
Lechner, Die vermeintlichen Steuervorteile von Stiftungen, ecolex 2008, 950;
Ludwig/Kindl, Einkommensteuerliche Beurteilung von Zuwendungen aus ausländischer Familienstiftung, PSR 2009, 52;
Ludwig/Moshammer, Steuerliche Sonderfragen zur Liechtenstein-Stiftung, PSR 2013, 62;
Kulischek/Reiter, Die österreichische Privatstiftung – Gestaltungsinstrument der Nachfolgeplanung für deutsche Staatsbürger? (Teil II), ZfS 2011, 60;
Mayr, Privatstiftungen Entlastung bei Ausgangsbesteuerung sachgerecht? RdW 2008, 251;
Mayr, Stiftungen nach dem SchenkMG 2008, RdW 2008, 487
Marschner, Unterliegt die neue steuerfreie Substanzzuwendung wirklich nicht der Kapitalertragsteuer?, ZfS 2008, 130;
Marschner, Der Privatstiftung vergleichbare ausländische Stiftungen, FJ 2009, 291;
Marschner/Puchinger, Schenkungsmeldegesetz 2008 „reloaded" eine Analyse des beschlossenen Gesetzes, FJ 2008, 221;
Moshammer, Steuerwirkungen liechtensteinischer Stiftungen im Lichte des neuen Steuerabkommens, SWK 2013, 105;
Moshammer, Sonderfragen zur Substanzauszahlung bei (Privat-)Stiftungen Problembereiche im "maßgeblichen Wert" und im "Substanz-Evidenzkonto" aufgedeckt, PSR 2011, 30;
Peyerl, Privatstiftung: Geplante Änderugnen verfassungswidrig, SWK 2008, 67;
Petritz, Sonderfragen zur steuerlichen Substanzauszahlung, ZfS 2015, 211;
Petritz, VwGH: Behandlung von ausländischen Familienstiftungen im österreichischen Abgabenrecht, ZfS 2009, 138;

Petritz/Puchner, Steuerliche Aspekte der Umstrukturierung von Privatstiftungen nach dem SchenkMG 2008, ZfS 2008, 9;
Pröll, Der „Mausefallen-Effekt“ und die neuen gesetzlichen Regelungen über die steuerneutrale Substanzauskehr bei österreichischen Privatstitungen, ZfS 2008, 81;
Reiter, Der Ausweis von Zuwendungen an Begünstigten im Jahresabschluss der Privatstiftung, RWZ 2004, 381;
Reiter, Der Ausweis des Eigenkapitals im Jahresabschluss der Privatstiftung unter Berückstichtigung der Bestimmung des § 27 Abs 1 Z8 EStG, ZfS (2009), 26;
Reiter, Die Aufgaben des Stiftungsprüfers im Zusammenhang mit unzulässigen Substanzauszahlungen an Begünstigte, ZfS (2014), 152;
Rosenberger, Zuwendungen österreichischer Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, ZfS (2008), 119;
Schereda, Der Jahresabschluss einer Privatstiftung –Teil 1, PSR 2015, 152;
Schuchter, Zuwendungsbesteuerung neu, taxlex 2008, 224;
Toifl, SchenkMG 2008 und Besteuerung in- und ausländische Stiftungen, RdW 2008, 688;
Wiedermann, Stiftungsbesteuerung und Schenkungsmeldegesetz 2008, ecolex 2008, 678;
Wytrzens, Substanzauszahlungen nach dem Abgeltungssteuerabkommen Liechtenstein-Österreich, PSR 2015, 169.

11.4 Judikatur:

VfgH 07.03.2007, G 54/06 – 15 ua;
OGH 21.12.2015, 6 Ob 108/ 15 y.

11.5 Richtlinien:

AFRAC-Stellungnahme 25 Rechnungslegung von Privatstiftungen (UGB) (Dezember 2015);
BGBl III 2005/92; VO zur Entlastung von Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungs-abkommen (DBA-Entlastungsverordnung);
Richtlinien des BMF vom 16. November 2009, GZ BMF-010200/0011-VI/6/2009 (Stiftungsrechtlinien 2009, StiftR 2009);
Richtlinie des BMF vom 12.Jänner.2004, GZ BMF-06 5004/12-IV/6/01 (Stiftungsrechtlinien 2001, StiftR 20091.