

Das 1x1 der Stiftungsbesteuerung

Veranlagung und Besteuerung





Das 1x1 der Immobilien- besteuerung auf optimal genutzten 0,021 m².

Jetzt kostenlos die Broschüre bestellen
und profitieren:

www.tpa-group.at/immo



Vorwort

Privatstiftungen sind wirtschaftlich von großer Bedeutung, denn sie haben über ihre Beteiligungen an Industrieunternehmen und an Unternehmen im Mittelstand starken Einfluss auf den Wirtschaftsstandort Österreich. Viele wichtige österreichische Betriebe stehen direkt oder indirekt ganz oder teilweise im Eigentum von österreichischen Privatstiftungen, bspw. AMAG Austria Metall AG, Andritz, Berndorf, Lenzing AG, Cafe Oberlaa, Semperit, Signa ...

Privatstiftungen sind eine gefragte Rechtsform, insbesondere zur Sicherung des Vermögens im Rahmen der Erbfolge und Unternehmensnachfolge. Privatstiftungen bringen – je nach Situation – steuerliche Vorteile und/oder Nachteile mit sich, die es im Einzelfall zu würdigen gilt.

Privatstiftungen veranlagen ihr Vermögen stark in Immobilien, sodass wir diesbezügliche Steuerfragen umfangreich behandelt haben.

Privatstiftungen werden immer mehr auch zusätzlich oder ausschließlich für gemeinnützige und/oder mildtätige Zwecke eingesetzt, sodass wir zu diesem Thema das neue Kapitel „Gemeinnützige Privatstiftungen“ aufgenommen haben.

Die Stiftungs-Expertinnen und -Experten von TPA haben für Sie die wichtigsten steuerlichen Bestimmungen analysiert und zusammengefasst. Die vorliegende aktualisierte Auflage unserer Broschüre gibt Ihnen einen praxisgerechten Überblick über den Stand der Stiftungsbesteuerung in Österreich mit Stand März 2020. Mit diesem Leitfaden bieten wir eine klare Orientierung im Themengebiet der Stiftungsbesteuerung und freuen uns auf Ihre geschätzte Reaktion.

Danke an all jene, die am Inhalt dieser Broschüre wesentlich mitgewirkt haben: Viktoria Benedek BSc, Mag. Helene Bovenkamp, Mag. Heinz Fröhlich, Mag. Monika Mayer, Mag. Christian Oberkleiner MAS, Dr. Katharina Patloch-Kofler, Mag. Florian Petrokovic.

Mag. Gottfried Sulz

Mag. Anja Cupal

Mag. Renate Pilz

I. Arten von Stiftungen	4	2.4.4 Einkünfte aus Derivaten.....	31
II. Organisation der Stiftung	6	2.4.5 Einkünfte aus Kapitalvermögen, das nicht zwischensteuerpflichtig ist.....	32
1. Gute Gründe für die Errichtung einer Privatstiftung.....	6	2.5 Fondsbesteuerung.....	32
2. Die Privatstiftung.....	6	2.5.1 Inländische Fonds und weiße ausländische Fonds.....	32
3. Stifter.....	6	2.5.2 Ausschüttende Fonds.....	32
4. Errichtung einer Privatstiftung.....	7	2.5.3 Thesaurierende Fonds.....	33
5. Unzulässige Tätigkeit einer Privatstiftung.....	7	2.5.4 Schwarze Fonds.....	33
6. Organe der Stiftung.....	7	3. Besteuerung von Widerruf und Auflösung in der Stiftung.....	33
6.1 Stiftungsvorstand.....	7	3.1 Auflösungsgründe.....	33
6.2 Aufsichtsrat.....	8	3.2 Auflösung versus Widerruf.....	34
6.3 Stiftungsprüfer.....	8	3.3 Steuern bei Auflösung oder Widerruf.....	35
6.4 Weitere Organe der Privatstiftung/Beiräte.....	9	4. Besteuerung der Begünstigten.....	36
7. Meldeverpflichtung nach dem Wirtschaftlichen Eigentümer Registergesetz (WiEReG).....	9	4.1 Laufende Zuwendungen.....	36
7.1 Allgemeines.....	9	4.1.1 Die Bewertung der Zuwendung.....	40
7.2 Wer ist von der Melde- und Dokumentationspflicht betroffen?.....	9	4.1.2 Steuerfreie Substanzauszahlungen.....	40
7.3 Wer gilt als wirtschaftlicher Eigentümer?.....	10	4.2 Zuwendung bei Widerruf und Auflösung.....	42
7.4 Was ist zu melden?.....	10	5. Exkurs – Begünstigtenmeldung.....	43
7.5 Compliance-Package ab 10. November 2020.....	10	IV. Gemeinnützige Privatstiftungen	44
III. Besteuerung der Stiftung	12	1. Begriffsbestimmung.....	44
1. Besteuerung der Gründung.....	12	2. Abgrenzung zu Bundesstiftungen und Fonds.....	45
1.1 Stiftungseingangssteuer in Österreich.....	12	3. Besteuerung bei Gründung.....	45
1.2 Grunderwerbsteuer.....	14	4. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.....	45
1.3 Einkommen- oder Körperschaftsteuer.....	15	5. Laufende Besteuerung.....	46
1.4 27,5%ige KEST-Pflicht für Schulden.....	15	5.1 Körperschaftsteuer.....	46
1.5 Gebühren, sonstige Abgaben.....	15	5.2 Umsatzsteuer.....	47
2. Laufende Besteuerung.....	15	6. Zuwendungen an Begünstigte.....	48
2.1 Grundsätze.....	15	7. Bestätigung über die (steuerliche) Gemeinnützigkeit.....	48
2.1.1 Einkünfteermittlung.....	15	8. Spenden an gemeinnützige Privatstiftungen.....	48
2.1.2 Besteuerung mit Körperschaftsteuer.....	16		
2.1.3 Besteuerung mit „Zwischensteuer“.....	17		
2.2 Besteuerung von Beteiligungen.....	19		
2.2.1 Inländische Beteiligungserträge.....	19		
2.2.2 Ausländische Beteiligungserträge.....	20		
2.2.3 Beteiligungen an Personengesellschaften.....	22		
2.3 Immobilien.....	23		
2.3.1 Vermietung und Verpachtung.....	23		
2.3.2 Endlich mehr Klarheit bei „Luxusimmobilien“.....	24		
2.3.3 Verkauf von Immobilien.....	27		
2.4 Kapitalvermögen.....	30		
2.4.1 Zwischensteuer.....	30		
2.4.2 Einkünfte aus der Überlassung von Kapital.....	30		
2.4.3 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen.....	31		

I. Arten von Stiftungen

Grundsätzlich gibt es in Österreich zwei Arten von Stiftungen, die zu unterscheiden sind:

- Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz sowie
- Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz

Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz sowie nach den Landesgesetzen einzelner Bundesländer können nur für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke geschaffen werden. Diese Stiftungen sind eher selten.

Privatstiftungen können hingegen **für alle erlaubte Zwecke** errichtet werden. Die Privatstiftung unterliegt darüber hinaus nicht der staatlichen Stiftungsaufsicht und auch weitgehend keiner gesetzlichen Beschränkung bei der Veranlagung der Stiftungsmittel.

Ergänzend sei jedoch erwähnt, dass es dem Stifter auch freisteht, den Zweck einer Privatstiftung (zusätzlich bzw. teilweise oder gänzlich) auf **gemeinnützige oder mildtätige Ziele** auszurichten.

Ob eine Privatstiftung abgabenrechtlich als gemeinnützig oder mildtätig eingestuft wird, hängt davon ab, ob sie die in Österreich hierfür festgesetzten, strengen Kriterien der Bundesabgabenordnung erfüllt.

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird und die dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützen. Mildtätig bzw. humanitär sind hingegen solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen (siehe Punkt IV).

Die sog. **eigennützige Privatstiftung** wird sehr häufig zu Gunsten des Stifters selbst, aber vor allem auch zu Gunsten seiner Familie oder Angehörigen geschaffen. Natürlich ist auch (zusätzlich und/oder subsidiär) jeder andere erlaubte Zweck (zB Förderung der Kinderkrebsforschung) möglich.

Aus steuerlicher Sicht können Privatstiftungen daher eingeteilt werden:

- Eigennützige (einschließlich gemischtnützige) Privatstiftungen
- Gemeinnützige Privatstiftungen

Die nachstehenden Ausführungen beziehen sich, auch wenn nicht explizit darauf hingewiesen wird, auf **eigennützige** und gemischtnützige Privatstiftungen, also auf steuerlich nicht gemeinnützige oder nicht mildtätige **Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz**. Die eigennützigen Privatstiftungen stellen in Österreich den Großteil aller Privatstiftungen dar, derzeit sind ca. 3.000 Privatstiftungen im Firmenbuch eingetragen.

Auf die steuerlichen Regelungen für gemeinnützige bzw. mildtätige Privatstiftungen wird in Kapitel V. eingegangen. Sie sind jenen für gemeinnützige Vereine vergleichbar, sodass diesbezüglich die Vereinsrichtlinien des BMF beachtet werden sollten.

II. Organisation der Stiftung

1. Gute Gründe für die Errichtung einer Privatstiftung

Die Praxis zeigt, dass Privatstiftungen häufig zur **Versorgung von Begünstigten**, der Unterstützung von Familienangehörigen oder sonstigen familiären Zwecken gegründet werden. Auch der **Unternehmenserhalt oder Vermögensschutz** (sog. asset protection) ist ein wichtiger Grund für die Errichtung einer Privatstiftung.

Gerade in Zeiten erhöhter **Haftungsrisiken** und einer im Wandel befindlichen Streitkultur – Stichwort „Amerikanische Verhältnisse“ – wird es immer wichtiger, das vorhandene Privatvermögen vor Haftungen, Schadenersatzklagen und einem unerwünschten Zugriff Dritter, zB durch ein schlagend gewordenes Risiko aus beruflicher Tätigkeit, zu schützen.

Durch die Zuwendung des Privatvermögens oder von Teilen an die Privatstiftung kann uU – je nach Ausgestaltung – eine wirksame „asset protection“ geschaffen und erreicht werden.

2. Die Privatstiftung

Eine Privatstiftung ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet wird, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der **Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks** zu dienen.

Die Privatstiftung genießt **Rechtspersönlichkeit**, sie muss ihren **Sitz in Österreich** haben.

3. Stifter

Stifter einer Privatstiftung sind all jene Personen, die bei der Errichtung einer Privatstiftung in der maßgeblichen Form mit dem Willen zur Errichtung einer Privatstiftung mitwirken und demnach die Stiftungserklärung als Stifter unterfertigen.

Als Stifter kommen nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen und sonstige rechtsfähige Rechtsträger in Betracht, zB GmbH, AG, Verein, SE, OG, KG, Genossenschaften, Körperschaften öffentlichen Rechts wie zB Bund, Länder, Gemeinden, Parteien und auch andere Stiftungen.

4. Errichtung einer Privatstiftung

Notariatsakt

Die Privatstiftung wird durch eine schriftliche Stiftungserklärung in Form eines Notariats errichtet. Unter Stiftungserklärung werden die Stiftungsurkunde sowie zusätzlich die fakultative Stiftungszusatzurkunde verstanden. Auch eine testamentarische Errichtung der Stiftung ist möglich. Die Stiftungserklärung beinhaltet ua den/die Namen des/der Stifter/s, den/die Stiftungszweck/e, das gewidmete Vermögen (Mindestvermögen EUR 70.000), die Dauer der Stiftung sowie den Namen und den Sitz der Stiftung.

Firmenbuch

Die Stiftungsurkunde ist bei Anmeldung der Stiftung zum Firmenbuch einzureichen und liegt öffentlich in der Urkundensammlung des Firmenbuchgerichts auf. Die Stiftungszusatzurkunde, die oftmals die Namen der Begünstigten oder die Regelungen zu deren Bestimmung, zB durch Nachkommenschaft enthält, muss gegenüber dem Firmenbuchgericht nicht offengelegt werden.

Offenlegung beim Finanzamt

Sofern die Privatstiftung abgabenrechtliche, insb. ertragsteuerliche Begünstigungen in Anspruch nehmen möchte, hat sie die Stiftungs- und die Stiftungszusatzurkunde samt allfälligen Treuhandschaften gegenüber der Abgabenbehörde rechtzeitig offenzulegen. Darüber hinaus sind dem Finanzamt die Begünstigten zu melden.

5. Unzulässige Tätigkeit einer Privatstiftung

Eine Privatstiftung darf **keine gewerbsmäßige Tätigkeit** ausüben, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht.

Des Weiteren darf sie nicht die Geschäftsführung einer (Handels-) Gesellschaft übernehmen oder unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein.

Eine Privatstiftung soll also nach der Absicht des Gesetzgebers primär in der Vermögensverwaltung tätig sein.

6. Organe der Stiftung

6.1 Stiftungsvorstand

Der Stiftungsvorstand vertritt die Stiftung als Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan nach außen und ist verantwortlich für die Erfüllung

II. Organisation der Stiftung

des Stiftungszwecks. In der Regel wird der erste Stiftungsvorstand vom Stifter selbst bestellt.

Als Mitglieder des Stiftungsvorstands kommen ausschließlich **natürliche Personen** in Betracht.

Der Stiftungsvorstand hat aus **mindestens drei Mitgliedern** zu bestehen, zwei von ihnen müssen ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem EWR-Staat haben. Begünstigte sowie deren nahe Angehörige sind von der Tätigkeit als Stiftungsvorstand ausgeschlossen. Üblicherweise sind zwei Stiftungsvorstände gemeinsam zeichnungsberechtigt, auch Einzelvertretung ist zulässig.

6.2 Aufsichtsrat

Eine Privatstiftung hat nur dann verpflichtend einen Aufsichtsrat zu bestellen, wenn

- die Anzahl der bei ihr beschäftigten Arbeitnehmer dreihundert übersteigt, oder
- die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet oder beherrscht, und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer im Durchschnitt dreihundert übersteigt.

Eine Ausnahme besteht dann, wenn sich die Tätigkeit der Privatstiftung auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen beschränkt. Die fakultative Errichtung eines Aufsichtsrates ist jederzeit möglich.

Der Stifter kann den Aufsichtsrat selbst ernennen. Begünstigte oder nahe Angehörige können Mitglieder des Aufsichtsrates sein, dürfen aber nicht die Mehrheit der Aufsichtsratsmitglieder stellen. Die Mitglieder des Aufsichtsrates bekleiden eine überwachende Funktion.

6.3 Stiftungsprüfer

Der Stiftungsprüfer ist ein **Organ der Privatstiftung**. Er hat damit besondere Rechte und Pflichten, insbesondere den Jahresabschluss jährlich zu prüfen. Häufig ist der Stiftungsprüfer auf 3, 4 oder 5 Jahre bestellt.

Dem Stiftungsvorstand wird mit dem Stiftungsprüfer somit ein zwingendes Kontrollorgan an die Seite gestellt. Der Prüfer wird durch das Gericht oder den Aufsichtsrat bestellt. Weder Begünstigte noch Mitglieder eines anderen Organs dürfen Stiftungsprüfer sein.

6.4 Weitere Organe der Privatstiftung/Beiräte

Die Stifter können weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks vorsehen.

Rund drei Viertel aller österreichischen Privatstiftungen haben von der Möglichkeit der Einrichtung weiterer Organe Gebrauch gemacht. Häufig werden Beiräte errichtet.

Mitglieder des Beirats dürfen nur unter bestimmten Voraussetzungen Begünstigte oder nahe Angehörige sein.

7. Meldeverpflichtung nach dem Wirtschaftlichen Eigentümer Registergesetz (WiEReG)

7.1 Allgemeines

Mit 15. Jänner 2018 ist das „Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz“ (WiEReG), welches die 4. Geldwäsche-Richtlinie der EU in Österreich umsetzt, vollumfänglich in Kraft getreten. Mit der Einführung des Gesetzes soll die Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung noch effektiver verhindert werden. Dafür wurde ein Register errichtet, in welches die wirtschaftlichen Eigentümer bestimmter Rechtsträger bis zum 1. Juni 2018 einzutragen waren. Von den zur Eintragung verpflichteten Rechtsträgern sind auch Privatstiftungen umfasst. Erfolgt eine vorsätzliche Verletzung der Meldepflicht, ist mit Geldstrafen bis zu EUR 200.000 zu rechnen.

7.2 Wer ist von der Melde- und Dokumentationspflicht betroffen?

In erster Linie sind dies die Rechtsträger selbst. Im Falle der Privatstiftung ist daher der Stiftungsvorstand als Vertretung der Stiftung verpflichtet,

- die wirtschaftlichen Eigentümer festzustellen,
- angemessene Maßnahmen zur Überprüfung der wirtschaftlichen Eigentümer zu ergreifen,
- eine entsprechende Meldung im Register vorzunehmen und
- zumindest jährlich zu überprüfen, ob die im Register gemeldeten wirtschaftlichen Eigentümer noch aktuell sind.

Es ist nicht ausreichend, wenn nur ein wirtschaftlicher Eigentümer festgestellt und gemeldet wird, sondern es müssen immer alle wirtschaftlichen Eigentümer identifiziert werden!

Allfällige Änderungen hinsichtlich der wirtschaftlichen Eigentümern sind innerhalb von vier Wochen an die Registerbehörde zu melden.

II. Organisation der Stiftung

Zusätzlich ist eine jährliche Überprüfung sowie (seit 2020) eine entsprechende Meldung (Bestätigungsmeldung) verpflichtend vorgesehen.

Der Stiftungsvorstand ist verpflichtet, die Kopien der Dokumente und Informationen, welche Grundlage für die Feststellung der wirtschaftlichen Eigentümer sind, mindestens fünf Jahre bis nach dem Ende des wirtschaftlichen Eigentums der natürlichen Person aufzubewahren. Die Meldung an das Register kann auch von berufsmäßigen Parteienvertretern, wie bspw. Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Notare durchgeführt werden.

7.3 Wer gilt als wirtschaftlicher Eigentümer?

Wirtschaftliche Eigentümer können immer nur natürliche Personen sein. Im Falle der Privatstiftung können dies sein:

- die Stifter
- die ausdrücklich genannten Begünstigten
- der Begünstigtenkreis (sofern im Kalenderjahr eine Mindestzuwendung erfolgte)
- die Mitglieder des Stiftungsvorstands
- jede sonstige natürliche Person, sowie die die Privatstiftung auf andere Weise letztlich kontrolliert.

Bei Vorliegen außergewöhnlichen Umstände kann ein wirtschaftlicher Eigentümer beantragen, dass seine Daten bei Einsicht in das Register nicht angezeigt werden.

7.4 Was ist zu melden?

Die Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer hat durch den Stiftungsvorstand, als Vertretung des Rechtsträgers, an die Bundesanstalt Statistik Austria zu erfolgen und folgende Informationen zu beinhalten:

- Vor- und Zuname,
- Geburtsdatum und Geburtsort,
- Staatsangehörigkeit,
- Wohnsitz sowie
- Art und Umfang der wirtschaftlichen Interessen.

Das Register ist ab 2020 für jedermann öffentlich einsehbar. Ersichtlich sind jedoch „nur“ Vor- und Zuname, Geburtsdatum und Staatsangehörigkeit der wirtschaftlichen Eigentümer.

7.5 Compliance-Package ab 10. November 2020

- Ab 10. November 2020 können Dokumente, die für die Feststellung und Überprüfung wirtschaftlicher Eigentümer erforderlich sind, an das Register übermittelt und von (anderen) Verpflichteten (zB Kreditinstitute, Rechtsanwälte) für die Erfüllung der Sorgfaltspflichten eingesehen und verwendet werden. Zielsetzung dieser Bestimmung ist es, die Kosten der Geldwäscheprävention für die Unternehmen durch Steigerung der Effizienz zu reduzieren. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sind als berufsmäßige Parteienvertreter berechtigt, dieses Service anzubieten.

III. Besteuerung der Stiftung

1. Besteuerung der Gründung

1.1 Stiftungseingangssteuer in Österreich

Unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder eine damit vergleichbare Vermögensmasse unterliegen der Stiftungseingangssteuer. Dies gilt für intransparente Stiftungen, bei diesen werden Einkommen bzw Vermögen der Stiftung abgabenrechtlich getrennt von Vermögen und Einkommen der mitwirkenden Personen behandelt. Bei transparenten Vermögensmassen werden Einkommen bzw Vermögen abgabenrechtlich den handelnden natürlichen Personen zugeordnet.

Stiftungseingangssteuerpflicht besteht, wenn der Zuwendende oder (!) die Stiftung bzw. vergleichbare Vermögensmasse im Zeitpunkt der Zuwendung Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland hat.

Die Stiftungseingangssteuer beträgt im Regelfall 2,5%. Bei Zuwendung an eine liechtensteinische Stiftung fallen 5%, 7,5% oder 10% an.

Ein erhöhter Steuersatz von 25% kommt für Zuwendungen zur Anwendung, wenn

- die Stiftung (oder vergleichbare Vermögensmasse, gilt auch für die Folgepunkte) nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz oder mit einer unter § 5 Z 6 KStG fallenden Stiftung vergleichbar ist, oder
- sämtliche Dokumente, die die innere Organisation der Stiftung, die Vermögensverwaltung oder Vermögensverwendung (insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde, etc.) betreffen, in aktueller Fassung nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt (ab 1.7.2020 dem Finanzamt für Großbetriebe) offengelegt werden, oder
- die Stiftung nicht einer dem Privatstiftungsgesetz entsprechenden Verpflichtung unterliegt, ihre Begünstigten mitzuteilen, oder
- die Stiftung nicht in das Firmenbuch oder ein vergleichbares ausländisches öffentliches Register eingetragen ist, oder
- mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

Die Stiftungseingangssteuer ist vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, also idR vom zugewendeten „Nettovermögen“ zu berechnen.

Die Bemessungsgrundlagen ergeben sich aus dem Bewertungsgesetz:

Wirtschaftsgut	Bemessungsgrundlage
Betriebliches Vermögen, zB Anteil an einer KG	Teilwert (idR ohne Firmenwert)
Wertpapiere und Anteile an Kapitalgesellschaften	Gemeiner Wert, das ist <ul style="list-style-type: none"> • primär der Kurswert; wenn keiner vorhanden • aus (vergangenen) Verkäufen abzuleiten; wenn nicht gegeben • Wert unter Berücksichtigung des Ertrags- und des Vermögenswertes („Wiener Verfahren“)
KEST-pflichtige Kapitalanlagen, zB Sparbücher, ausg. Anteile an Kapitalgesellschaften	<ul style="list-style-type: none"> • Erwerbe von Todes wegen sind steuerbefreit • Erwerbe unter Lebenden steuerpflichtig zum Nominalwert
Fahrnisse: bewegliche Wirtschaftsgüter, Geld bzw Forderungen	Teilwert (Nominal- oder Schätzwert)
Inländisches Grundstück	siehe Punkt III/1.2

Steuerfrei im Rahmen der Stiftungseingangssteuer bleiben

- Zuwendungen an
 - inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke gemäß §§ 34 ff BAO verfolgen,
 - inländische Institutionen gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften, wenn diese eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse sind,
 - vergleichbare ausländische juristische Personen aus dem EU/ EWR-Raum, die die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke durch Vorlage eines jährlichen Tätigkeitsberichts und eines Jahresabschlusses nachweisen;
- Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften;
- Zuwendungen von Todes wegen von Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Absätze 3 und 4 EStG (ausgenommen Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften), wenn auf die daraus bezogenen Einkünfte der besondere Steuersatz des § 27a Abs 1 des Einkommensteuergesetzes (25% bzw. 27,5%) anwendbar ist;
- Zuwendungen an Unternehmenszweckförderungs-, Arbeitnehmerförderungs- und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen.
- Zuwendungen von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987.

Die Stiftungseingangssteuer ist eine Selbstbemessungsabgabe. Sie ist bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung zu entrichten. Steuerschuldner ist der Erwerber (die Stiftung) bzw. bei Zuwendungen unter Lebenden der Zuwendende, wenn der Erwerber (die Stiftung) weder Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Zuständig ist das jeweilige Finanzamt des Steuerschuldners.

III. Besteuerung der Stiftung

1.2 Grunderwerbsteuer

Unentgeltliche Übertragungen sowie der unentgeltliche Teil von teilentgeltlichen Übertragungen von inländischen Grundstücken auf Privatstiftungen unterliegen einem Stufensatz. Dieser beträgt, abhängig von der Höhe der Bemessungsgrundlage,

- für die ersten 250.000 Euro 0,5 %,
- für die nächsten 150.000 Euro 2,0 %,
- und darüber hinaus 3,5 %.

Zusätzlich fallen 2,5 % Stiftungseingangssteueräquivalent bei unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Übertragungen an. Bei entgeltlichen Übertragungen fällt hingegen nur die Grunderwerbsteuer iHv 3,5 % an; das Stiftungseingangssteueräquivalent kommt nicht zur Anwendung.

Als Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Übertragungen wird der (durch Verordnung geregelte) Grundstückswert herangezogen.

Zu beachten ist auch die Abgrenzung zwischen Unentgeltlichkeit, der Kategorie der Teilentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit der Übertragung:

- Beträgt die Gegenleistung weniger als 30 % des Grundstückswerts, liegt Unentgeltlichkeit vor.
- Beträgt die Gegenleistung zwischen 30 % und 70 % des Grundstückswerts, liegt Teilentgeltlichkeit vor, wobei die Transaktion in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Teil aufgespalten wird.
- Bei einer Gegenleistung von mehr als 70 % liegt zur Gänze Entgeltlichkeit vor.

Ist eine Gegenleistung vorhanden, jedoch nicht ermittelbar, gilt der Vorgang zu 50 % als entgeltlich und zu 50 % als unentgeltlich. Jedenfalls unentgeltlich ist der Erwerb von Todes wegen.

Bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuer nach dem Stufentarif werden unentgeltliche Übertragungen und unentgeltliche Teile von teilentgeltlichen Übertragungen zwischen denselben Personen in dieselbe Richtung innerhalb von fünf Jahren zusammengerechnet.

Bei entsprechender Gestaltung (zB Zurückbehaltung eines Anteiles von mehr als 5%) kann die sog. Anteilsvereinigung in einer Hand bei grundstücksbesitzenden Gesellschaften und somit die Grunderwerbsteuer vermieden werden (95%-Grenze, siehe gleich unten). Treuhandaufteile werden dem Treugeber zugerechnet. Der Steuersatz beim Anfall von Grunderwerbsteuer aufgrund einer Anteilsvereinigung beträgt 0,5% vom Grundstückswert.

Seit 1.1.2016 löst jeder Erwerbsvorgang, der den Anspruch auf zumindest 95 % der Anteile an einer Gesellschaft begründet, Grunderwerb-

steuer aus. Bei Gesellschaften, an denen bereits Anteile gehalten werden, löst daher u.a. jedes Rechtsgeschäft mit dem die Beteiligung auf 95 % oder mehr aufgestockt wird, bereits Grunderwerbsteuer aus. Infolge einer besonderen Übergangsvorschrift löst auch jede Abstockung auf bis zu 95 % Grunderwerbsteuer aus (daher sollte bei jeder Abstockung die 95 %-Grenze unterschritten werden).

Ebenso ist zu beachten, dass auch alle Anteile, die von Mitgliedern einer steuerlichen Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG gehalten werden, zusammengerechnet werden. Privatstiftungen können zwar nicht Gruppenträger einer solchen Gruppe sein, sind jedoch häufig Eigentümer von steuerlichen Unternehmensgruppen. Seit dem StRefG 2015/16 gibt es auch einen neuen Erwerbstatbestand speziell für Personengesellschaften. Dementsprechend wird Grunderwerbsteuer auch dann ausgelöst, wenn mehr als 95 % der Gesellschaftsanteile innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen.

1.3 Einkommen- oder Körperschaftsteuer

Für den Fall, dass die Übertragung des Vermögens an die Privatstiftung gegen Gewährung einer Gegenleistung erfolgt und die Gegenleistung zumindest 50 % des Verkehrswertes des übertragenen Vermögens beträgt, wird die Übertragung steuerlich idR als Verkauf eingestuft.

1.4 27,5%ige KEST-Pflicht für Schulden

Beträgt die Gegenleistung/Auflage u.Ä. weniger als 50 % des Verkehrswertes, so liegt eine unentgeltliche Zuwendung vor, die idR (ausgenommen Betriebe und teilweise Immobilien) in Höhe der Gegenleistung sofort 27,5%ige Kapitalertragsteuer (KESt) auslöst.

1.5 Gebühren, sonstige Abgaben

Für die Firmenbucheingabe und die Eintragung der Privatstiftung im Firmenbuch fallen Gerichtsgebühren an.

2. Laufende Besteuerung

2.1 Grundsätze

2.1.1 Einkünfteermittlung

Privatstiftungen haben dem zuständigen Finanzamt spätestens bei behördlicher Aufforderung eine Abschrift der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunden (=Stiftungserklärung) in der jeweils geltenden Fassung vorzulegen. Wird dieser Aufforderung nicht nachgekommen, hat das Finanzamt zum einen die Geldwäschemeldestelle

III. Besteuerung der Stiftung

zu informieren. Zum anderen resultiert daraus die steuerliche Konsequenz, dass die Privatstiftung wie eine Kapitalgesellschaft alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und mittels doppelter Buchführung zu ermitteln hat.

Erfolgt die Offenlegung beim Finanzamt, hat die Privatstiftung ihre Einkünfte getrennt nach den einzelnen Einkunftsarten und entsprechend der jeweils geltenden Gewinn- bzw. Überschussermittlungsart zu versteuern. Es ist zu beachten, dass aus privatstiftungsrechtlicher Sicht dennoch Bücher weitgehend nach den Vorschriften des UGB geführt werden müssen; der Grundsatz der Maßgeblichkeit findet nur eingeschränkte Anwendung.

2.1.2 Besteuerung mit Körperschaftsteuer

Die Privatstiftung als juristische Person des privaten Rechts unterliegt als eigenes Steuersubjekt der 25%igen Körperschaftsteuer (KöSt). Der Gewinn bzw. Überschuss aus diversen betrieblichen sowie außerbetrieblichen Einkünften unterliegt damit – nach Abzug von Sonderausgaben, insbesondere eines steuerlichen Verlustvortrages und von begünstigten Spenden – in der Privatstiftung dem Körperschaftsteuersatz von 25%.

Vor allem bei der Art der Gewinnermittlung sind jedoch Sondervorschriften für die Privatstiftung vorgesehen. So gibt es unter anderem die Möglichkeit, ähnlich wie bei einer natürlichen Person jene Gewinnermittlungsart oder Überschussermittlung vorzunehmen, wie sie für die sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes entsprechend vorgesehen sind, soweit das Wahlrecht nicht durch die stiftungsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften ausgeschlossen ist.

Vermietung und Verpachtung

Eine Privatstiftung kann außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben. Wenngleich Überschüsse ertragsteuerlich mittels Einnahmen-Werbungskosten-Rechnung ermittelt werden müssen, sind die Bücher entsprechend den stiftungsrechtlichen Vorschriften als doppelte Buchhaltung zu führen. Aufgrund der notwendigen Überleitung von der doppelten Buchhaltung zur Überschussermittlung ist ein höherer administrativer Aufwand zu berücksichtigen, u.a. bei offenen Fünfzehntel-Abschreibungen.

Hinweis: War eine an die Stiftung übertragene Liegenschaft bisher im Privatbesitz, hat die Stiftung auch weiterhin in der Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ die Überschüsse in Form der Gegenüberstellung der Einnahmen zu den Werbungskosten zu ermitteln, zahlt aber nur 25% KöSt.

Der Thesaurierungseffekt ist ein Vorteil gegenüber der Besteuerung des Stifters; werden allerdings diese Gewinne an den Begünstigten

zugewendet, fallen idR weitere 27,5% KEST an. Die Besteuerung ist damit im Ergebnis gleich einer Kapitalgesellschaft (27,5% Steuerbelastung auf jeder Ebene ergibt „durchgerechnet“ 45,625% Steuerbelastung, kann jedoch günstiger sein als bei natürlichen Personen, wo die Grenzsteuerbelastung bis zu 55% beträgt).

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Die Einkünfte einer Privatstiftung aus Land- und Forstwirtschaft sind aufgrund der unternehmensrechtlichen Buchführungspflicht durch Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Die Gewinnermittlung durch Pauschalierung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung scheidet daher aus.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb

Durch das Verbot gewerbsmäßiger Tätigkeiten, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgehen, wird eine Privatstiftung in der Regel keine gewerblichen Einkünfte erzielen. Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit können allerdings bei Beteiligten einer Privatstiftung an Mitunternehmenschaften (zB als Kommanditist einer gewerblichen oder freiberuflichen KG oder als atypisch stiller Gesellschafter) entstehen.

Die Stiftung unterliegt mit ihren gewerblichen Immobilien bzw. mitunternehmerischen Beteiligungen an Immobilien-KGs der Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft, es fällt daher normale 25%ige KöSt an.

2.1.3 Besteuerung mit „Zwischensteuer“

Bestimmte im Gesetz abschließend aufgezählte Erträge bzw. Einkünfte sind gesondert zu versteuern. Dies betrifft insbesondere in- und ausländische Bankzinsen, Gewinne aus Beteiligungsveräußerungen und andere realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen, Grundstücksveräußerungen des Privatvermögens.

Hinweis: Wer vor allem Geldvermögen (Sparbücher, Bankguthaben, Anleihen etc.) besitzt, welches durch den 25%igen bzw. 27,5%igen KEST-Abzug endbesteuert ist, für den ist eine Stiftung aus steuerlicher Sicht idR wenig interessant.

Hinweis: Steuerliche Vorteile ergeben sich bei einer Stiftung für „Gewinne“ aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen. Die Möglichkeit zur Übertragung aufgedeckter stiller Reserven ist unverändert gültig. In diesem Fall fällt (vorerst) keine Zwischensteuer an.

Diese „Vorwegsteuer“ oder „Zwischensteuer“ wird später wie eine Vorauszahlung vom Finanzamt rückerstattet, wenn in weiterer Folge für Zuwendungen der Stiftung an die Begünstigten 27,5% KEST anfällt und keine Quellensteuerentlastung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens durch den Begünstigten vorgenommen wurde.

III. Besteuerung der Stiftung

In der Vergangenheit bereits abgeführte „Zwischensteuer“, welche in einem Evidenzkonto als Beilage zur Steuererklärung aufgezeichnet werden muss, wird im Falle des Übersteigens der Zuwendungen im Vergleich zu den zwischensteuerpflichtigen Erträgen eines Veranlagungszeitraumes gutgeschrieben. Im Gegensatz zu früher ist die unbedingte Gutschrift bei Auflösung der Privatstiftung entfallen. Die Zwischenbesteuerung ist somit eine getrennt zu ermittelnde Vorwegbesteuerung, die eine endgültige Steuerbelastung für die Privatstiftung darstellen kann.

Die „Zwischensteuer“ beträgt 25 %.

Hinweis: Das System der Zwischenbesteuerung soll die Privatstiftung grundsätzlich mit natürlichen Personen gleichstellen. Ein Nachteil der Stiftung kann sich aber zB bei Veräußerungen von Immobilien des „Altvermögens“ und Zuwendung des Veräußerungserlöses an Begünstigte ergeben.

Hier kann zwar gegebenenfalls die „pauschale Besteuerung“ mit 3,5 % bzw. 15 % bei Umwidmungen auf Ebene der Privatstiftung genutzt werden, bei Zuwendung des gesamten Erlöses aus dem Immobilienverkauf an Begünstigte fällt jedoch noch zusätzlich 27,5 % KES an. Somit kann auch insoweit ein „Mausefalleneffekt“ vorliegen.

Übersicht Privatstiftungen:

Laufende Besteuerung	
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	25 % K6St
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	25 % K6St
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	25 % K6St
Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte	25 % K6St
Bestimmte Kapitaleinkünfte (zB Bankzinsen, Anleihezinsen)	25 % Zwischensteuer
Dividenden (Inland)	0%
Dividenden (internationales Schachtelprivileg)	0% (idR, wie bei GmbH)
realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen – Vermögenszuwachsbesteuerung: zB Veräußerungsgewinne aus Aktien, Anleihen, Investmentfonds, Derivaten	25 % Zwischensteuer 0% bei Altvermögen*)
Veräußerung Beteiligungen	0% möglich**)
Veräußerung Immobilien, Grundstücke: Sonderregelung: „ewige“ Spekulationsfrist für eine sog. infizierte Stiftung: („bei gewerblichen Stiftern“)	25 % Zwischensteuer***) ab 1.1.2011: 25 % K6St ab 1.4. 2012: 25 % Zwischensteuer****)

*) Die Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen hat auch Auswirkungen auf Privatstiftungen. Wie für Private (natürliche Personen) gilt, dass Neuanschaffungen ab dem 1.1.2011 (zB bei Aktien, GmbH-Anteilen, Anteilen an Investmentfonds) bzw ab dem 1.10.2011 angeschaffte Derivate/Anleihe der 25%igen Zwischensteuer unterliegen.

***) Bei Tätigkeit von bestimmten Ersatzinvestitionen (siehe Punkt III./2.2.1).

****) Besonderheiten für „Altvermögen“: Für jene Grundstücke, die am 31.3.2012 bereits außerhalb der alten Spekulationsfrist lagen, kommt es bei einem Verkauf seit 1.4.2012 idR zu einer effektiven, pauschalen Zwischenbesteuerung von 3,5 % bzw. 15 % des Veräußerungserlöses bei umgewidmetem Grund und Boden.

2.2 Besteuerung von Beteiligungen

2.2.1 Inländische Beteiligungserträge

Gewinnausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften

Gewinnausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften an eine Privatstiftung sind in vollem Umfang unabhängig vom Beteiligungsausmaß und von einer Behaltefrist sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich der Privatstiftung steuerfrei.

Der Abzug von Kapitalertragsteuer durch die inländische Kapitalgesellschaft entfällt. Die Beteiligung muss nicht am Nominalkapital bestehen, auch Ausschüttungen aus einem bestimmten Surrogatkapital (zB Substanzgenussrecht) sind steuerfrei.

Stehen Aufwendungen/Ausgaben der Stiftung in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften – hier Gewinnausschüttungen –, so sind sie steuerlich nicht abzugsfähig (ausg. bestimmte Zinsen).

Erfolgt bei einer steuerbefreiten Ausschüttung ein ungerechtfertigter Steuerabzug, kann beim Finanzamt die Erstattung beantragt werden bzw ist eine Anrechnung der abgezogenen Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung zur Körperschaftsteuer möglich.

Zuwendungen von anderen Stiftungen an die Privatstiftung fallen weder unter die Beteiligungsertragsbefreiung noch unter die Zwischenbesteuerung, sondern stellen idR Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, sofern sie nicht ausnahmsweise einer betrieblichen Einkunftsart zuzurechnen sind bzw steuerfreie Substanzauszahlungen darstellen.

Veräußerung von Beteiligungen

Die Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen (oder ausländischen) Kapitalgesellschaft führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen (Veräußerungserlös abzüglich „steuerlicher Buchwert“ abzüglich uU Zinsen, soweit sie die steuerfreien Gewinnausschüttungen übersteigen; weitere Werbungskosten sind nicht abzugsfähig). Bei einer Veräußerung unterliegen nach dem 31.12.2010 erworbene Anteile (Neubestand) an Körperschaften unabhängig von Beteiligungsausmaß und Behaltdauer der 25%igen Zwischensteuer.

Mit 1.4.2012 wurden bestehende qualifizierte Altbeteiligungen (Erwerb bis zum 31.12.2010) in die Besteuerung übernommen. Eine qualifi-

III. Besteuerung der Stiftung

zierte Altbeteiligung liegt vor, wenn der Veräußerer (bzw der unentgeltliche Rechtsvorgänger) innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

Bei einer bis zum 31.12.2010 angeschafften Beteiligung von weniger als 1 % ist die Veräußerung nach Ablauf von idR fünf Jahren steuerfrei.

Die Übertragung von Veräußerungsgewinnen

Anlässlich der Veräußerung eines nicht im Betriebsvermögen gehaltenen Anteiles an einer Körperschaft, an der die Privatstiftung oder ihr unentgeltlicher Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war, besteht die Möglichkeit, die aufgedeckten stillen Reserven auf eine im Kalenderjahr der Veräußerung neu angeschaffte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die **mehr als 10%** beträgt, zu übertragen. Ausgenommen ist die Anschaffung von bestehenden Anteilen von einer Gesellschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20 % beteiligt sind.

Als Beteiligungserwerb gilt auch ein Anteilserwerb von mehr als 10% im Rahmen der Gründung einer Gesellschaft oder eine Kapitalerhöhung bei einer bestehenden bspw. Tochter-Gesellschaft der Stiftung. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist uE auch die Gewährung eines sog. verlorenen Zuschusses an eine bereits existierende Tochter- oder Enkelgesellschaft der Stiftung möglich, da dieser Vorgang zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten führt und das Gesetz ja auf die steuerlichen Anschaffungskosten abstellt (Die Finanz ist hier aber ablehnend).

Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung der stillen Reserven, kann dafür außerbücherlich ein steuerfreier Betrag gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab dem Zufluss des Veräußerungserlöses als stille Reserve auf eine neu angeschaffte Beteiligung im obigen Sinne übertragen werden. Steuerfreie Beträge, die nicht innerhalb dieser Frist übertragen werden, unterliegen der Zwischenbesteuerung.

Die Übertragung der stillen Reserven reduziert die (steuerlichen) Anschaffungskosten der neuen Beteiligung.

Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten, kommt es anlässlich der Veräußerung zur Besteuerung mit Körperschaftsteuer von 25 %.

2.2.2 Ausländische Beteiligungserträge

Auch Gewinnausschüttungen aus bestimmten ausländischen Körperschaften sind grundsätzlich steuerfrei.

Dies gilt für Beteiligungen an EU-Gesellschaften laut Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz bzw. an vergleichbaren Körperschaften aus

Ländern, mit denen eine umfassende Amtshilfe (bzw. der große Auskunftsverkehr gemäß dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen) besteht, unabhängig vom Beteiligungsausmaß und der Behaltedauer (Portfoliobeteiligung).

Nicht befreit sind Ausschüttungen von ausländischen Körperschaften, soweit sie bei der ausländischen Körperschaft abzugsfähig sind.

Hinzurechnungsbesteuerung

Mit der Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung müssen seit 2019 erstmals unter bestimmten Voraussetzungen niedrig besteuerte Passiveinkünfte aus ausländischen Gesellschaften oder Betriebsstätten entgegen den Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen bei der österreichischen beherrschenden Gesellschaft oder Privatstiftung besteuert werden. Diese Besteuerung hat unabhängig von einer möglichen Ausschüttung zu erfolgen.

Folgende Tatbestandsmerkmale müssen für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung kumulativ erfüllt sein:

- **Beherrschung:** liegt vor, wenn die Beteiligung innerhalb der Unternehmensgruppe mehr als 50 % der Stimmrechte oder des Kapitals ausmacht oder der Gewinnanspruch mehr als 50 % beträgt.
- **Niedrigbesteuerung:** liegt vor, wenn die tatsächliche Steuerbelastung bei der ausländischen (Tochter-)Gesellschaft nicht mehr als 12,5 % beträgt.
- **Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze:** die Passiveinkünfte machen mehr als ein Drittel der Gesamteinkünfte der Auslands-gesellschaft aus.
- **Passiveinkünfte sind:**
 - Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen
 - Lizenzen und sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum
 - Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Anteilen, die in Österreich nicht steuerfrei wären
 - Einkünfte aus Finanzierungsleasing
 - Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken (mit Ausnahmen)
 - Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen (Konzerngesellschaften, die – ohne wirtschaftlichen Mehrwert – Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben und an diese verkauft werden).

Es ist jedoch keine Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden, wenn die österreichische (Mutter-)Gesellschaft bzw. die Privatstiftung den Nachweis erbringen kann, dass bei der beherrschten ausländischen Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt (Substanznachweis).

III. Besteuerung der Stiftung

Internationale Schachtelbeteiligung

Gewinnausschüttungen aus anderen ausländischen Körperschaften (vor allem Drittstaaten) sind nur dann befreit, wenn die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraumes von zumindest einem Jahr zu mindestens einem Zehntel bestanden hat (internationale Schachtelbeteiligung).

Die Beteiligungsertragsbefreiung der internationalen Schachtelbeteiligung oder einer Portfoliobeteiligung von mindestens 5% (qualifizierte Portfoliobeteiligung) geht jedoch – sofern es im Fall der Schachtelbeteiligung nicht bereits zu einer Hinzurechnung gekommen ist – verloren (Methodenwechsel), wenn

- der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft in der Erzielung von „**Passiveinkünften**“ (zB Zinsen) besteht und
- zugleich **Niedrigbesteuerung** (tatsächliche Steuerbelastung im Ausland nicht mehr als 12,5%) vorliegt.

Es kommt zur Besteuerung mit 25% Körperschaftsteuer unter Anrechnung der ausländischen Steuer (auf Antrag).

Zu beachten ist, dass die Befreiung für Veräußerungsgewinne aus internationalen Schachtelbeteiligungen für Privatstiftungen nicht anwendbar ist, sondern diese wie Veräußerungen von Inlandsbeteiligungen besteuert werden; diese Gewinne sind uU der Übertragung stiller Reserven zugänglich (siehe oben). Die Steuerfreiheit kann jedoch durch die Zwischenschaltung einer inländischen Holding-Gesellschaft mbH zwischen Privatstiftung und ausländische Beteiligung wirtschaftlich dennoch erreicht werden. Auch für Veräußerungsgewinne aus Portfoliobeteiligungen besteht keine Ausnahme von der Zwischensteuerpflicht.

2.2.3 Beteiligungen an Personengesellschaften

Erlaubte Beteiligungen

Stiftungen dürfen an Personengesellschaften/Mitunternehmensschaften beteiligt sein, wenn sie nur beschränkt haften.

25%ige KöSt-Pflicht

Die Gewinnanteile aus mitunternehmerischen Beteiligungen unterliegen der normalen 25%igen Körperschaftsteuer. Auslandsbeteiligungen können nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen bei Geltung der Befreiungsmethode in Österreich steuerfrei oder bei Geltung der Anrechnungsmethode steuerpflichtig sein.

2.3 Immobilien

2.3.1 Vermietung und Verpachtung

Die Besteuerung der mittels Einnahmen-Werbungskosten-Rechnung ermittelten Mietüberschüsse erfolgt mit 25% Körperschaftsteuer.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden entweder durch direkte entgeltliche Überlassung eigener Liegenschaften erzielt oder indirekt als steuerliche Tangente als anteiliges Ergebnis aus einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Immobilien-Personengesellschaft.

Auslandsimmobilie

Die Vermietung einer Auslandsimmobilie ist in Österreich steuerfrei, wenn das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen die Befreiungsmethode vorsieht.

Absetzung für Abnutzung

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sind ähnlich wie bei natürlichen Personen zu behandeln. Es gibt auch die Verpflichtung, Instandsetzungsaufwendungen für Wohngebäude auf 15 Jahre zu verteilen. Auch der Satz für die Abschreibung (Absetzung für Abnutzung – AfA) ist mit 1,5% pro Jahr fixiert, wenn kein Gutachten vorgelegt wird (Ausn.: Leichtbauweise, Errichtung vor 1915).

Als Bemessungsgrundlage für die AfA wird der zum Stiftungszeitpunkt gegebenen „Buchwert“ übernommen, wenn das Gebäude vom Stifter zuvor privat vermietet wurde. Fünfzehntelabschreibungen können weiter fortgeführt werden, wenn eine ertragsteuerlich unentgeltliche Übertragung zu unterstellen ist.

Ansatz fiktiver Anschaffungskosten

Bei Zuwendung einer innerhalb der letzten 10 Jahre nicht vermieteten Immobilie aus dem Privatvermögen des Stifters, die am 31.3.2012 nicht steuerverfänglich war, kann die Stiftung für die Berechnung der AfA die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes ansetzen, wenn die Immobilie nunmehr von der Stiftung (sofort) zur Erzielung von Einkünften verwendet wird.

Diese Regelung ist allerdings auch mit einer gespaltenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns verbunden (siehe „Verkauf von Immobilien“).

Vermietung an Begünstigte/Angehörige

Bei der Vermietung an Begünstigte/Stifter und deren Angehörige ist zu beachten, dass die Nutzungsüberlassung dem Fremdvergleich standhalten muss. Wird das Kriterium der Fremdüblichkeit nicht erfüllt, liegt eine Zuwendung („verdeckte Ausschüttung“) vor. Die Bewertung der Zuwendung bzw. der fremdüblichen Miethöhe erfolgt bei Nutzungs-

III. Besteuerung der Stiftung

überlassung von Luxuswirtschaftsgütern wie Villen unter Heranziehung von besonderen Verfahren (siehe dazu im Detail unten).

2.3.2 Endlich mehr Klarheit bei „Luxusimmobilien“

Die Vermietung von Immobilien von Kapitalgesellschaften oder Privatstiftungen an Gesellschafter, Angehörige und Begünstigte stellt einen üblichen Vorgang im Geschäftsleben dar, der jedoch von der Finanzverwaltung kritisch gesehen wird. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in den vergangenen Jahren in inzwischen zahlreichen Erkenntnissen konkrete Vorgaben gemacht, wie solche Verträge ausgestaltet sein müssen, um steuerlich anerkannt zu sein. Damit schuf er Klarheit und Rechtssicherheit.

Die Rechtsansichten des BMF

Das BMF ist den Entscheidungen gefolgt und hat seine Richtlinien daran angepasst. Die entsprechenden Richtlinienaussagen (ohne Verweise) lauten:

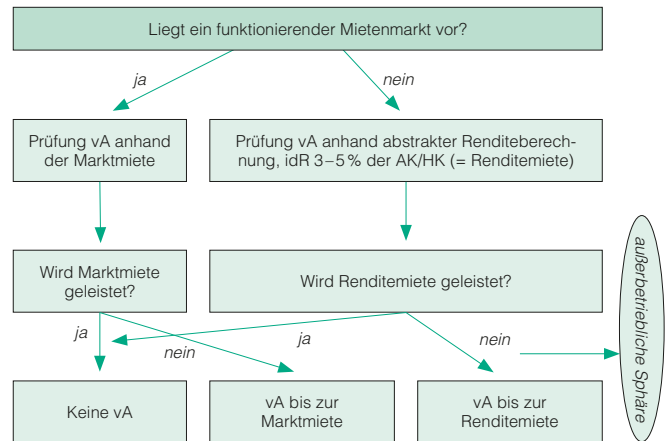
Randziffer 637 der KStR 2017

„Der VwGH hat sich in einer Reihe von Erkenntnissen, welche die Überlassung von gesellschaftseigenen Immobilien an den Gesellschafter-Geschäftsführer zum Gegenstand hatten, mit der Thematik der verdeckten Ausschüttung, des außerbetrieblichen Vermögens und des wirtschaftlichen Eigentums an der überlassenen Immobilie beschäftigt und seine Judikatur immer weiter präzisiert.“

Nach dem VwGH kann aus der fremdunüblichen Errichtung und Überlassung einer Immobilie an den Anteilshaber kein wirtschaftliches Eigentum des Anteilshabers abgeleitet werden.

Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält. Der Maßstab für diesen Fremdvergleich hängt davon ab, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde. Den Nachweis für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) hat der Steuerpflichtige zu erbringen.

Daraus lässt sich für ertragsteuerliche Zwecke folgendes Prüfschema ableiten (Quelle: BMF):



Rz 186 der UStR 2000, ab 2. Absatz

„Bei der Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses bzw. einer Wohnung durch eine Gesellschaft an den Gesellschafter muss zunächst geprüft werden, ob überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Für diese Beurteilung ist ein Vergleich der Umstände vorzunehmen, unter denen die Immobilie tatsächlich genutzt wird, sowie jener Umstände, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird.“

Ausschlaggebend ist die Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind. Zu prüfen ist die Fremdüblichkeit des Mietentgeltes, wobei ein moderates Abweichen vom fremdüblichen Entgelt die Unternehmereigenschaft nicht ausschließt. Zusätzlich sind sämtliche Aspekte der Vertragsbeziehung in diese Prüfung miteinzubeziehen (zB Kündigungsmodalitäten, Vorhandensein bzw. Nichtanwendung von Indexklauseln, fremdunübliche Ausgestaltung des Mietvertrages, usw.).

Eine nichtunternehmerische Vermietung liegt jedenfalls dann vor, wenn eine Immobilie an den Anteilshaber nicht zum Erzielen von Einnahmen überlassen wird, sondern um diesem einen Vorteil zuzuwenden. Davon ist bei Zugehörigkeit einer Luxusimmobilie zur außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft auszugehen.

Erfolgt die Überlassung der Immobilien durch eine Privatstiftung an den Stifter oder an andere Begünstigte im Rahmen der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke, liegt im Lichte der Rechtsprechung keine unternehmerische Tätigkeit vor.

III. Besteuerung der Stiftung

Bei Vermietung und Verpachtung in der „Unternehmerkette“ ist die Fremdüblichkeit – auch bei Nahebeziehungen zwischen den Parteien – für die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit unerheblich, sofern kein offensichtlicher Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung eines der Beteiligten vorliegt (zur Anwendung des Normalwerts siehe Rz 682 UStR).

Ist von einer unternehmerischen Vermietung einer Immobilie durch die Körperschaft auszugehen, muss in einem zweiten Schritt beurteilt werden, ob dieser Vorgang nach ertragsteuerlichen Grundsätzen eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt und daher ein Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 zum Tragen kommen kann (siehe dazu Rz 1929). ...“

Was heißt das alles in Kürze für die Praxis?

Vermietung zu Marktpreisen

Wenn für eine Immobilie ein funktionierender Mietmarkt existiert, dann ist die Vermietung an Gesellschafter, Begünstigte und Angehörige in Höhe der Marktmiete steuerlich anzuerkennen. Dazu muss ein Markt für Immobilien, die aufgrund von Lage, Größe, Ausstattung und/oder Preis vergleichbar sind, nachgewiesen werden. Der Nachweis muss auf den Zeitpunkt des Beginns der Vermietung abstellen und ist im Zweifel vom Steuerpflichtigen zu erbringen.

Je exklusiver und teurer eine zur Vermietung gedachte Immobilie wird, umso detaillierter und exakter muss der Nachweis des Mietmarktes ausfallen. Wenn ein Nachweis des funktionierenden Mietmarktes nicht möglich ist (weil keiner existiert oder bei Beginn der Vermietung unterlassen wurde, entsprechende Unterlagen aufzubewahren), hat der VwGH eine abstrakte Mietberechnung für zulässig bzw. notwendig befunden. Als Maßstab für die Ermittlung der Miete legte der VwGH fest, „was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“.

Welche Kriterien gelten nun für Luxusimmobilien?

Der VwGH hat eine leicht nachvollziehbare Berechnungslogik für die Ermittlung der fremdüblichen Miete festgelegt, die sich nun auch in den Richtlinienaussagen des BMF wiederfindet:

Sollte der Nachweis eines passenden Mietmarktes nicht möglich sein, dann muss die vereinbarte Jahresmiete im Allgemeinen (!) zwischen 3 % und 5 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten der Immobilie betragen. Die Wahl der Rendite innerhalb der Bandbreite muss der Steuerpflichtige begründen. Eine Anpassung dieser Bandbreite an das jeweilige aktuelle Zinsniveau ist, soweit es aus den vorliegen-

den VwGH-Erkenntnissen ersichtlich ist, nicht vorgesehen und auch bisher in der Judikatur nicht erfolgt. Die Bandbreite von 3 % bis 5 % dürfte somit vom VwGH aus Vereinfachungsgründen als Bandbreite angesehen werden, die bis auf Weiteres im Allgemeinen zur Anwendung gelangen kann/soll/muss.

Sollte eine allfällige Außenprüfung zu einer Rendite innerhalb der Bandbreite kommen, die aber höher ist als die vom Steuerpflichtigen angesetzte (vom Bundesfinanzgericht wurde in einem Fall eine Rendite von 4,75 % ermittelt), dann kann es zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen der vereinbarten Miete und der Miete auf Basis der vom Finanzamt angenommenen höheren Rendite kommen.

Die Argumentation über die Höhe der Miete sollte bereits bei Abschluss des Mietvertrages in schriftlicher Form vorliegen, um für eine Außenprüfung vorbereitet zu sein. All diese Aussagen hat der VwGH in mehreren Erkenntnissen wiederholt bestätigt. Insbesondere ist auch klar gestellt, dass bei Erfüllung der erwähnten ertragsteuerlichen Anforderungen auch die umsatzsteuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses grundsätzlich gegeben ist.

Sollten gemeinsam mit der Immobilie auch Einrichtungsgegenstände vermietet werden, dann muss auf die Vermietung dieser Gegenstände ebenfalls eine angemessene Rendite erzielt werden. Im Rahmen von Außenprüfungen werden in Anbetracht der kürzeren Nutzungsdauer von Mobilien im Regelfall höhere Renditesätze als für die Immobilie verlangt. Im Falle einer Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen sollten die Umstände der Berücksichtigung in der Gesamtmiete entsprechend dokumentiert oder ein eigenes Mietentgelt für diese Gegenstände vereinbart werden.

Resümee

Mit den Richtlinienaussagen bestehen klare Leitlinien für die steuerliche Anerkennung der Vermietung von privat genutzten Immobilien aus einer Gesellschaft oder Privatstiftung an Gesellschafter, Begünstigte oder Angehörige im steuerlichen Sinne.

2.3.3 Verkauf von Immobilien

Zwischenbesteuerung

Verkäufe von Immobilien sind auch im steuerlichen Privatvermögen generell steuerpflichtig. Während natürliche Personen der Immobilien-ertragsteuer von grundsätzlich 30 % unterliegen, unterliegt die Privatstiftung mit diesen Einkünften der Zwischenbesteuerung in Höhe von 25%. Bei Privatstiftungen wird vom Notar keine Immobilienertragsteuer einbehalten, die Veräußerung ist daher in die Steuererklärung der Privatstiftung aufzunehmen.

III. Besteuerung der Stiftung

Berechnung des steuerlichen Gewinnes

Bei einer Grundstücksveräußerung – der Begriff Grundstück umfasst dabei den Grund und Boden, das Gebäude sowie grundstücksähnliche Rechte – ist grundsätzlich der Veräußerungserlös abzüglich der fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten zu versteuern.

Der Grund und Boden bzw. das Gebäude sind nach Ansicht der Finanz dabei jeweils als eigenes Wirtschaftsgut zu betrachten.

Die fortgeführten Anschaffungskosten setzen sich aus den (historischen) Anschaffungskosten einschließlich Anschaffungsnebenkosten zusammen, erhöht um noch nicht abgesetzte Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen und vermindert um die bereits geltend gemachten Abschreibungen (AfA).

Ermäßigung für Altvermögen

Es gelten jedoch folgende Ausnahmen für „Altvermögen“: Für jene Grundstücke, die am 31.3.2012 bereits außerhalb der bisherigen Spekulationsfrist lagen, kommt es bei einem Verkauf idR zu einer effektiven Zwischenbesteuerung von 3,5 % des Veräußerungserlöses bzw. 15 % bei umgewidmetem Grund und Boden (ohne Berücksichtigung von Werbungskosten) durch Pauschalierung der Anschaffungskosten in Höhe von 86 % bzw. 40 % bei bestimmten Umwidmungen.

Die Einkünfte aus der Veräußerung von Altvermögen können auf Antrag auch anhand der tatsächlichen fortgeschriebenen Anschaffungs-/Herstellungskosten ermittelt werden (Regeleinkünfteermittlung). Dies wird allerdings nur dann zweckmäßig sein, wenn der tatsächliche Wertzuwachs geringer als die gesetzliche Fiktion ist. Ab 2016 dürfen bei Regelbesteuerung grundsätzlich sämtliche Kosten abgesetzt werden.

Altbestand und „Einlagewert“

Hinsichtlich der Veräußerung von Gebäuden, bei denen die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen wurde, gilt Folgendes: Von den für die Abschreibung relevanten fiktiven Anschaffungskosten – somit dem „fiktiven Einlagewert“ – fällt effektiv 3,5 % Zwischensteuer an und ist somit die pauschale Besteuerung für Altfälle relevant. Für den Teil des Veräußerungsgewinns, der nach Aufnahme der Vermietungstätigkeit entstanden ist (stille Reserven über den „Einlagewert“), beträgt die Zwischensteuer grundsätzlich 25 %.

Veräußerungskosten

Als Veräußerungskosten sind bei der Pauschalbesteuerung neben den Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoEST auch etwaige anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen steuerlich abzugsfähig; abgesehen von

diesen Posten dürfen keine weiteren Kosten abgezogen werden (Bruttobesteuerung).

Befreiungen

Auf Stiftungen können – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – folgende Befreiungsbestimmungen des EStG angewendet werden:

- Herstellerbefreiung;
- Hauptwohnsitzbefreiung

Unseres Erachtens sind aber insbesondere folgende Befreiungen von Relevanz:

- Enteignung oder drohende Enteignung;
- Tauschvorgänge zur Flurbereinigung bzw. zur besseren Gestaltung von Bauland.

„Verewigte“ Spekulationsfrist

Bei einer Privatstiftung mit „verewigter“ Spekulationsfrist wurden die diesbezüglichen Grundstücke ab 1.4.2012 in das System der 25%igen Zwischensteuer übernommen, sodass für diese Grundstücke keine Altvermögenseigenschaft besteht.

Verlustausgleich

Führen mehrere private Grundstücksveräußerungen im selben Jahr sowohl zu Gewinnen als auch zu Verlusten, ist es auf Antrag möglich, die Gewinne mit den Verlusten auszugleichen. Verluste aus der Veräußerung der „Substanz“ dürfen zu 60 % mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden: Werden in einem Jahr sowohl Gewinne als auch Verluste aus Grundstücksveräußerungen erzielt, sind diese zuerst miteinander zu saldieren und der Verlustüberhang danach auf 60 % zu kürzen. Der verbleibende, gekürzte Verlust ist grundsätzlich gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden 14 Jahre zu verteilen und ausschließlich mit Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen auszugleichen. Allerdings kann in der Steuererklärung stattdessen beantragt werden, dass der gekürzte Verlust sofort im Verlustentstehungsjahr mit den zuvor genannten Einkünften ausgeglichen wird.

Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer

Besonderes Augenmerk ist bei Investitionen in Immobilien auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung und die „Nebenkosten“ wie Grunderwerbsteuer zu legen. Hier gab es in den letzten Jahren gravierende Änderungen, zB:

III. Besteuerung der Stiftung

- Die Einschränkung der Optionsmöglichkeit zur Umsatzsteuerpflicht ab 1.9.2012; **Hinweis:** Das sog. Errichterprivileg geht bei der Zuwendung an die Stiftung verloren.
- Die Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraumes von 10 auf 20 Jahre.

Detailinformationen zum Thema Umsatzsteuer und Immobilien finden Sie in unserem Folder „Das 1x1 der Immobilienbesteuerung“.

- Noch größere Aufmerksamkeit ist diesem Thema bei Auslandsinvestitionen zu widmen, da hier oft – im Vergleich zu Österreich – große steuerliche Unterschiede bestehen.

2.4 Kapitalvermögen

2.4.1 Zwischensteuer

Das Körperschaftsteuergesetz unterwirft bestimmte, taxativ aufgezählte Einkünfte einer gesonderten Körperschaftsteuer (Zwischensteuer) in Höhe von 25%. Diese Zwischensteuer ist idR eine Art Vorwegbesteuerung für die spätere Versteuerung einer Zuwendung. Folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen werden seit 1. April 2012 im Rahmen der Zwischenkörperschaftsteuer erfasst:

- Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs 2 Z 2 EStG 1988 (zB Bankzinsen),
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs 3 EStG 1988 (zB Veräußerung von Aktien und GmbH-Beteiligungen), und
- Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs 4 EStG 1988.

Bruttobesteuerung

Die zwischensteuerpflichtigen Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug (zB Bankspesen oder Transaktionsspesen, Werbungskosten) anzusetzen.

Befreiung von der KEST

Die eigennützige Privatstiftung ist gemäß § 94 Z 12 EStG 1988 von der Kapitalertragsteuer – KEST befreit. Es empfiehlt sich, durch einen entsprechenden Antrag im Zusammenhang mit inländischen Kapitalerträgen den KEST-Abzug an der Quelle zu unterbinden.

2.4.2 Einkünfte aus der Überlassung von Kapital

Dieser Tatbestand erfasst die Steuerpflicht für bestimmte Früchte aus Kapitalvermögen. Dazu zählen insbesondere Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art.

Ausgenommen ist jedoch der Zufluss von Stückzinsen, die anlässlich der Veräußerung eines Wertpapiers, das nach 31.3.2012 erworben wurde, anfallen. Diese gehören nun zu den Anschaffungskosten bzw

zu den Veräußerungserlösen von Wertpapieren und fallen somit unter die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen.

2.4.3 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen

Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen zählen Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital darstellen. Erfasst ist somit insbesondere die Veräußerung von

- Aktien,
- GmbH-Anteilen,
- Substanzgenussrechten,
- Anleihen,
- Anteilsscheinen an Investment- und Immobilienfonds, und die
- Abschichtung des stillen Gesellschafters.

Als Veräußerungen gelten auch die Entnahme oder das sonstige Ausscheiden aus dem Depot, der Untergang von Anteilen aufgrund einer Liquidation sowie der Zufluss von Stückzinsen.

Bemessungsgrundlage ist der Differenzbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten. Wertpapiere mit derselben Wertpapierkennnummer (ISIN) sind mit dem gleitenden Durchschnittspreisverfahren zu bewerten.

Einen der letzten steuerlichen Vorteile für die Privatstiftung stellt die Möglichkeit der sogenannten Übertragung von realisierten stillen Reserven gemäß § 13 Abs 4 KStG 1988 dar (siehe Punkt III./2.2.1).

Nach dieser Vorschrift können im Fall einer Anteilsveräußerung im außerbetrieblichen Bereich, sofern die Privatstiftung in den letzten 5 Jahren zumindest mit 1% beteiligt war, realisierte stille Reserven steuerfrei auf bestimmte Neuinvestitionen übertragen werden. Auf diese Weise kann ein Steuerstundungseffekt erzielt werden.

2.4.4 Einkünfte aus Derivaten

Der dritte Tatbestand der Kapitaleinkünfte umfasst Derivate und sonstige derivative Finanzinstrumente. Dazu gehören der Differenzausgleich, die Stillhalterprämie, Einkünfte aus der Veräußerung und Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung von Derivaten und sonstigen derivativen Finanzinstrumenten.

Die Zwischensteuer ist für alle Derivate anzuwenden, die nach dem 30.9.2011 angeschafft und nach dem 31.3.2012 veräußert wurden. Sämtliche Derivate sind mit der Neuregelung der Besteuerung von Kapitaleinkünften unabhängig von ihrer Fristigkeit steuerpflichtig.

III. Besteuerung der Stiftung

2.4.5 Einkünfte aus Kapitalvermögen, das nicht zwischensteuerpflichtig ist

Nicht sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen einer Privatstiftung unterliegen der Zwischensteuer, sondern einige Einkünfte der normalen 25%igen Körperschaftsteuer, das sind insbesondere:

- Einkünfte aus Privatdarlehen, denen kein Bankgeschäft zugrunde liegt;
- Einkünfte aus Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und Einkünfte aus Immobilieninvestmentfonds, wenn diese bei ihrer Begebung keinem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;
- Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters. Der Tatbestand umfasst sowohl laufende Einkünfte, als auch Einkünfte aus der Veräußerung bzw Abschtichtung einer stillen Beteiligung;
- Beteiligungserträge (Ausschüttungen): Gewinnanteile aus inländischen Beteiligungen sind unabhängig von der zeitlichen Behaltdauer und unabhängig vom Beteiligungsausmaß von der Körperschaftsteuer befreit. Gewinnanteile aus ausländischen Beteiligungen sind für die Privatstiftung grundsätzlich auch steuerfrei, jedoch kann die Steuerbefreiung unter bestimmten Umständen wegfallen, wobei die ausländische Steuer auf Antrag angerechnet wird (Methodenwechsel, s. Punkt III/2.2.2).

2.5 Fondsbesteuerung

Investmentfonds werden in Österreich als einkommen- und körperschaftsteuerrechtlich transparent behandelt.

Das bedeutet, dass der Investmentfonds selbst kein Steuersubjekt ist, sondern die vom Investmentfonds erwirtschafteten Erträge einkommensteuerrechtlich direkt dem Anteilshaber (hier der Privatstiftung) zugerechnet werden.

2.5.1 Inländische Fonds und weiße ausländische Fonds

Inländische Fonds und weiße ausländische Fonds werden steuerlich nach Maßgabe des Transparenzprinzips behandelt. Die Erträge werden somit direkt dem Anteilshaber zugerechnet.

Damit ein ausländischer Fonds als weißer Fonds gilt, müssen für diesen die laufenden Erträge des Fonds vom steuerlichen Vertreter ermittelt und an die Österreichische Kontrollbank (ÖKB) gemeldet werden.

2.5.2 Ausschüttende Fonds

Ausschüttungen eines weißen Fonds sind grundsätzlich im Ausschüttungszeitpunkt steuerpflichtig. Das bedeutet für eine Privatstiftung, dass die vom Fonds erwirtschafteten Erträge sowie die realisierten und ausgeschütteten Substanzgewinne der Zwischensteuer unterliegen.

Die Regelungen der Steuerbefreiung für Dividenden sind ebenfalls analog anzuwenden.

2.5.3 Thesaurierende Fonds

Werden vom Fonds keine Ausschüttungen an den Anteilshaber vorgenommen, wird dieser Fonds als thesaurierender Fonds bezeichnet. Die Besteuerung der Privatstiftung erfolgt auf Basis von sog. ausschüttungsgleichen Erträgen.

Diese müssen von einem steuerlichen Vertreter nachgewiesen werden und an die ÖKB gemeldet werden und gelten grundsätzlich am Auszahlungstag der Kapitalertragsteuer (insb. bei gemeinnützigen Stiftungen als Anteilshaber) bzw zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der für die ertragsteuerliche Behandlung relevanten Daten (insb. bei eigen- oder gemischtnützigen Privatstiftungen) als ausgeschüttet. Die vom steuerlichen Vertreter gemeldeten Werte werden auf der Website www.profitweb.at veröffentlicht.

2.5.4 Schwarze Fonds

Ausländische Fonds, für die die laufenden Erträge nicht laufend durch einen steuerlichen Vertreter gemeldet werden, unterliegen einer Pauschalbesteuerung. Dabei werden die steuerpflichtigen ausschüttungsgleichen Erträge pauschal berechnet. Bemessungsgrundlage dieser Pauschalbesteuerung ist der höhere der folgenden Werte:

- 90 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem Anteilswert zu Beginn und zum Ende des Kalenderjahres; bzw
- 10 % des letzten Anteilswertes im Kalenderjahr.

Die pauschal ermittelten ausschüttungsgleichen Erträge sind zur Gänze der 25%igen Zwischensteuer zu unterwerfen und gelten jeweils als zum 31. Dezember eines jeden Jahres zugeflossen.

Die Veräußerung von Investmentfondsanteilen erfolgt analog zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, werden die Anschaffungskosten von Investmentfondsanteilen um die bereits besteuerten ausschüttungsgleichen Erträge erhöht.

3. Besteuerung von Widerruf und Auflösung in der Stiftung

3.1 Auflösungsgründe

Eine Privatstiftung wird aufgelöst, sobald

- die in der Stiftungserklärung vorgesehene Dauer abgelaufen ist; oder

III. Besteuerung der Stiftung

- über das Vermögen der Privatstiftung das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist; oder
- der Beschluss über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens Rechtskraft erlangt hat; oder
- der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat; oder
- das Gericht die Auflösung beschlossen hat.

Der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald

- ihm ein zulässiger Widerruf des/der Stifter/s zugegangen ist; oder
- der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist; oder
- eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, 100 Jahre gedauert hat, es sei denn, dass alle Letztbegünstigten einstimmig beschließen, die Privatstiftung für einen weiteren Zeitraum, längstens jedoch für 100 Jahre, fortzusetzen; oder
- andere in der Stiftungserklärung dafür genannte Gründe gegeben sind.

Soll der/die Stifter die Möglichkeit haben, die Stiftung aufzulösen, muss ein sogenannter Widerrufsvorbehalt in der (errichtenden!) Stiftungsurkunde festgehalten werden. Juristische Personen als Stifter können sich kein Widerrufsrecht vorbehalten.

3.2 Auflösung versus Widerruf

Sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen Unterschiede zwischen Widerruf und Auflösung. Zivilrechtlich kommt es beim Widerruf zu einer Rückstellung des Stiftungsvermögens an den/die Stifter, falls in der Stiftungserklärung nichts Abweichendes geregelt ist. Bei der Auflösung wird das Abwicklungsguthaben an die Letztbegünstigten zugewendet.

Die Auflösung der Stiftung ist durch den Vorstand zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Eintragung der Auflösung wirkt konstitutiv.

Der Auflösung folgt die Abwicklung der Stiftung. Der Vorstand tritt idR als Abwickler auf. Der Stiftungsprüfer bleibt Organ der Stiftung und hat daher grundsätzlich seine Pflichten weiterhin auszuüben.

Gläubigeraufruf

Der Stiftungsvorstand hat die Gläubiger (einmalig) unter Hinweis auf die Auflösung aufzufordern, spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Aufforderung im Amtsblatt zur Wiener Zeitung

ihre Ansprüche anzumelden. Zuwendungen an Letztbegünstigte dürfen erst nach Ablauf eines Jahres nach dem Gläubigeraufruf erfolgen.

Abwicklung bzw Sachauskehr

Das (nach Abdeckung der Verbindlichkeiten) verbleibende Vermögen ist den Letztbegünstigten zu übertragen. Ein gesonderter Vermögensübertragungsbeschluss ist nicht notwendig. Der Letztbegünstigte muss nicht Begünstigter sein. Eine Versilberung des Stiftungsvermögens ist nicht zwingend notwendig, ebensowenig eine Sachauskehr. Es steht somit unter Berücksichtigung des Stiftungszwecks (und des Stifterwillens) im Ermessen des Vorstandes, ob das Vermögen in der Stiftung verwertet und der Veräußerungsgewinn zugewendet wird, oder ob das Vermögen selbst zugewendet wird.

Der Letztbegünstigte erwirbt im Wege der Einzelrechtsnachfolge.

Schlussrechnung und Löschung

Nach Beendigung der Abwicklung ist gegenüber dem Letztbegünstigten eine Schlussrechnung zu legen und diesem das Vermögen zu übertragen. Danach erfolgt die Anmeldung des Schlusses der Abwicklung durch den Stiftungsvorstand zur Eintragung im Firmenbuch. Dabei ist der Nachweis über die erfolgte Schlussrechnung sowie eine Unbedenklichkeitsbescheinigung gemäß § 160 Absatz 3 Bundesabgabenordnung vorzulegen. Liegen die Voraussetzungen vor, wird die Stiftung anschließend im Firmenbuch gelöscht.

Aufbewahrung der Unterlagen

Bücher und Schriften der gelöschten Stiftung sind nach den stiftungsrechtlichen Vorschriften sieben Jahre aufzubewahren; wir empfehlen generell eine 10jährige Aufbewahrung. Falls die Stiftung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes unternehmerisch tätig war und Grundstücksumsätze getätigt hat, sind die betreffenden Unterlagen 22 Jahre lang aufzubewahren.

Jahresabschlüsse bis zur Löschung

Bis zur Löschung der Stiftung sind jährlich Jahresabschlüsse zu erstellen und das zu versteuernde Einkommen der Stiftung zu ermitteln. Auch für das letzte (Rumpf-) Geschäftsjahr ist eine Steuererklärung abzugeben.

3.3 Steuern bei Auflösung oder Widerruf

Gutschrift der Zwischensteuer – ZwiSt

Im Falle der Auflösung ist die angesammelte und bis dahin nicht gutgeschriebene Zwischenkörperschaftsteuer (Zwischensteuer – ZwiSt) insoweit der Stiftung gutzuschreiben, als bei der Auflösung KEST anfällt.

III. Besteuerung der Stiftung

Die Auszahlung des Zwischensteuerguthabens an die Letztbegünstigten stellt eine KEST-pflichtige Zuwendung dar. Im Übrigen unterliegen körperschaftsteuerpflichtige Sachverhalte in der Privatstiftung im Zeitraum der Auflösung der normalen Besteuerung.

Zuwendung unterliegt 27,5%iger KEST

Aus Sicht der Privatstiftung stellt die Zuwendung an den Letztbegünstigten eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar. Auf Ebene des Letztbegünstigten führt die Herausgabe des Stiftungsvermögens zu Einkünften aus Kapitalvermögen, welche dem 27,5%igen KEST-Satz unterliegen (Ausgenommen Substanzauskehr, Stiftungseingangswerte, siehe Punkt III./4.1).

Zuwendung idR ohne KöSt

Zu einer Realisierung stiller Reserven anlässlich der Auflösung einer Privatstiftung kommt es, wenn Wirtschaftsgüter noch in der Stiftung verwertet werden oder Einzelwirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen entnommen bzw. von diesem getrennt werden.

Da auf Ebene des Begünstigten die KEST grundsätzlich vom Verkehrswert des zugewendeten Vermögens bemessen wird, sollte die Veräußerung von Vermögen, das der 25%igen KöSt unterliegt, in der Stiftung vermieden werden, weil es in diesem Fall zu einer Doppelbesteuerung der stillen Reserven kommt.

4. Besteuerung der Begünstigten

4.1 Laufende Zuwendungen

27,5% bzw 37,93% KEST

Zuwendungen jeder Art von eigennützigen und gemischt-nützigen Privatstiftungen (an Begünstigte oder Letztbegünstigte oder an Dritte) unterliegen idR beim Empfänger als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital der KEST von 27,5%; der Vermögensabgang ist bei der Stiftung steuerlich nicht abzugsfähig. Ausnahmen bestehen in Sonderfällen, insb. bei (siehe auch weiter unten):

- Substanzauszahlungen (siehe Punkt III./4.1.2)
- Vorliegen einer (KESt-)Befreiung, bspw. für Katastrophenhilfe, Spenden an Spendenorganisationen auf der BMF-Liste;
- Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Wird die KEST – wie häufig – von der Privatstiftung getragen, stellt diese Übernahme durch die Stiftung eine weitere KEST-pflichtige Zuwendung dar, sodass die Steuerbelastung dann in Summe 37,93% der Bemessungsgrundlage beträgt.

Formen der Zuwendung

Zuwendungen können entweder in Geld- bzw. Sachleistungen oder in Nutzungsvorteilen bestehen. Es ist unerheblich, ob die Zuwendungen offen oder verdeckt erfolgen bzw. von der Stiftungserklärung gedeckt sind. Auch eine verdeckte Ausschüttung einer Tochtergesellschaft einer Privatstiftung an Begünstigte dieser Privatstiftung unterliegt beim Begünstigten der Besteuerung.

Empfänger

Zuwendungen sind demjenigen zuzurechnen, dem die Vorteile tatsächlich „zufließen“. Empfänger einer Zuwendung ist daher, wer über die übertragenen Vermögenswerte oder Vorteile verfügen bzw. diese nutzen kann, selbst wenn die stiftungsrechtliche Begünstigtenstellung formell nicht gegeben ist.

Steuerschuldner ist der Empfänger der Zuwendung. Die Privatstiftung ist zum Abzug der KEST verpflichtet und hat diese im eigenen Namen auf Rechnung des Steuerschuldners fristgerecht an das zuständige Finanzamt abzuführen. Die steuerliche Erfassung der Zuwendung erfolgt damit mit dem Abzug der KEST durch die Privatstiftung.

Zeitpunkt des Zuflusses

Die Privatstiftung hat die KEST im Zeitpunkt des „Zufließens“ der Kapitalerträge abzuziehen. Die Zuwendung von Geld fließt grundsätzlich mit Erlangung der Verfügungsmacht zu. Darüber hinaus fließen Zuwendungen an jenem Tag zu, der im Vorstandsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Enthält der Beschluss keine Regelung, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als der für den Kapitalertragsteuerabzug maßgebliche Zeitpunkt des Zufließens. Die Kapitalertragsteuer ist binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen.

Schulden als fiktive Zuwendungen

Als Zuwendungen gelten – wirtschaftlich kaum verständlich – auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden (fiktive Zuwendungen). Diese Zuwendungen unterliegen der gleichen Besteuerung wie direkte Zuwendungen.

Als fiktive Zuwendungen gelten insbesondere der entgeltliche Teil einer als unentgeltliche Zuwendung zu behandelnden gemischten Schenkung an eine Privatstiftung, die Erfüllung einer Auflage durch die Privatstiftung infolge einer Schenkung an die Privatstiftung sowie die Übernahme einer Verbindlichkeit oder einer Rückzahlungsverpflichtung oder einer Rentenverpflichtung durch die Privatstiftung anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung.

III. Besteuerung der Stiftung

Beispiel: Der Stifter überträgt auf die Stiftung ein Wirtschaftsgut mit einem Wert von 1.000. Gleichzeitig muss die Stiftung die (restliche) Anschaffungsverbindlichkeit für das Wirtschaftsgut von 200 übernehmen. Da der Wert der Gegenleistung der Stiftung (= Übernahme der Verbindlichkeit) nicht die Hälfte des Wertes der Zuwendung (1.000) erreicht, liegt eine gemischte Schenkung vor. Die Übernahme der Verbindlichkeit von 200 unterliegt der 27,5%igen Zuwendungsbesteuerung.

Keine fiktive Zuwendung

Die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und Liegenschaften (in bestimmten Fällen) wird jeweils als Einheit betrachtet. Es fällt damit keine fiktive Zuwendungsbesteuerung der mitübertragenen (Betriebs-)Schulden an.

Endbesteuerungswirkung

Der Abzug und die Abfuhr der Kapitalertragsteuer durch die Stiftung entfaltet bei natürlichen Personen als Zuwendungsempfänger Endbesteuerungswirkung, die Steuerpflicht ist damit abgegolten. Natürliche Personen als Zuwendungsempfänger haben jedoch die Möglichkeit, einen Antrag auf Veranlagung einzubringen (Regelbesteuerungsoption). Dies ist vor allem überlegenswert, wenn der persönliche Durchschnittssteuersatz des Empfängers bspw. infolge von steuerlichen Verlusten bzw. Verlustvorträgen unter dem 27,5%igen KEST-Satz liegt.

Zuwendung an Steuerausländer (natürliche Personen)

Bei Zuwendungen an Steuerausländer (natürliche Personen), die in Österreich weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (beschränkt Steuerpflichtige), gilt die Einkommensteuer grundsätzlich mit dem KEST-Abzug als abgegolten. Besteht mit dem betreffenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), das dem OECD-Musterabkommen entspricht, kommt das Besteuerungsrecht an den Zuwendungen prinzipiell dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten zu. Die Entlastung von der Kapitalertragsteuer erfolgt je nach Sachverhalt entweder nach dem System der Rückerstattung oder nach dem System der Entlastung an der Quelle.

Zuwendungen an Betriebe

Zuwendungen in die betriebliche Sphäre, bspw. in das Einzelunternehmen einer natürlichen Person, führen zu Betriebseinnahmen. Mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer ist aber dennoch die Steuerabgeltung verbunden.

Zuwendungen an GmbHs und AGs

Zuwendungen an Kapitalgesellschaften (GmbHs oder AGs) unterliegen bei diesen der 25%igen Körperschaftsteuer. Der Abzug der KEST entfaltet keine Endbesteuerungswirkung. Die bereits entrichtete KEST kann im Wege der Anrechnung im Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden. Wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich

ermittelt, sind die Zuwendungen dem Zeitraum zuzuordnen, in dem die Forderung auf die Zuwendung entsteht.

Solche Zuwendungen fallen nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung. Die Zuwendungen sind bei der Körperschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, auch wenn es sich um eine Substanzauszahlung der Stiftung handelt. Ist die Privatstiftung Gesellschafterin der empfangenden Körperschaft, gilt die Zuwendung idR als Einlage.

Zusammenspiel von KEST und ZwiSt

Von der Abfuhr einer allfälligen Zwischensteuer – ZwiSt bei der Privatstiftung kann insoweit abgesehen werden, als im selben Veranlagungszeitraum KEST-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte geleistet werden, die keine Substanzauszahlungen darstellen und für die tatsächlich KEST einbehalten und abgeführt wurde.

Seit 1.1.2016 kommt es zu einem Auseinanderfallen der Steuersätze für ZwiSt (weiterhin 25 %) und KEST (27,5 %).

Übersteigen die Zuwendungen die ZwiSt-pflichtigen Einkünfte, wird eine in der Vergangenheit abgeführte Zwischensteuer vom Finanzamt von der Differenz gutgeschrieben. Für die Zwischensteuer muss ein Evidenzkonto geführt werden. Die Gutschrift erfolgt dermaßen, dass zuerst die Zwischensteuer gutgeschrieben wird, die aus dem bis 2010 geltenden Steuersatz auf ZwiSt-pflichtige Einkünfte von 12,5 % resultiert. Erst wenn diese Zwischensteuer „aufgebraucht“ wurde oder nicht vorhanden ist, wird die aus dem ab 2011 geltenden Steuersatz von 25 % stammende Zwischensteuer gutgeschrieben.

KEST-freie Zuwendungen

Steuerfrei nach § 3 Abs. 1 Z 3 EStG und damit KEST-frei sind bspw. Zuwendungen einer eigennützigen Privatstiftung zur unmittelbaren Förderung der Kunst sowie zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung; in beiden Fällen nur zur Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben.

Zuwendung einer Liegenschaft

Die Zuwendung einer inländischen Liegenschaft an einen Begünstigten unterliegt (neben der Kapitalertragsteuer) der 3,5%igen Grunderwerbsteuer sowie der 1,1%igen Grundbuchsgebühr (GrdbG). Bemessungsgrundlage für die GrEST ist, soweit ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt, der Grundstückswert, für die Grundbucheintragungsgebühr mangels Begünstigungsvorschrift allerdings der Verkehrswert.

Es kommt (für den unentgeltlichen Teil) bei der Zuwendung einer inländischen Liegenschaft der gestaffelte Tarif der Grunderwerbsteuer (0,5 % für die ersten EUR 250.000, 2 % für die nächsten EUR 150.000, 3,5 % darüber hinaus, jeweils vom Grundstückswert) zur Anwendung.

III. Besteuerung der Stiftung

4.1.1 Die Bewertung der Zuwendung

Zuwendung als idR unentgeltlicher Vorgang

Die Zuwendung durch die Privatstiftung in das Privatvermögen eines Begünstigten stellt idR einen unentgeltlichen Vorgang dar. Der Begünstigte tätigt ein gesetzlich fingiertes Anschaffungsgeschäft. Die Zuwendungen sind in Höhe der fiktiven Anschaffungskosten der Vermögenswerte als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Kapitalertragsteuer zu unterwerfen. Die fiktiven Anschaffungskosten zuzüglich Anschaffungsnebenkosten sind beim Empfänger im Rahmen der Einkünfteermittlung grundsätzlich auch für die weitere Bewertung (zB als Abschreibungsbasis, oder bei späterer Veräußerung) maßgeblich.

Bewertung bei negativen Anschaffungskosten

Sondervorschriften gibt es für die Zuwendung von Beteiligungen mit negativen steuerlichen Anschaffungskosten.

Bewertung von Nutzungsmöglichkeiten

Werden nicht Wirtschaftsgüter, sondern Nutzungsmöglichkeiten zugewendet, erfolgt die Bewertung mit dem Betrag, den der Empfänger der Übertragung der Nutzungsmöglichkeit aufwenden müsste. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes kann nur dann zum Tragen kommen, wenn es sich bei dem zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut um ein solches handelt, das in vergleichbarer Ausstattung am Markt zur entgeltlichen Nutzung angeboten wird und tatsächlich entgeltlich zur Nutzung überlassen wird.

4.1.2 Steuerfreie Substanzauszahlungen

Zuwendungen an Begünstigte unterliegen „ausnahmsweise und insoweit“ nicht der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen, als es sich um eine Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen handelt.

Als steuerfreie Substanzauszahlungen gelten Zuwendungen insoweit, als

- sie den „maßgeblichen Wert“ übersteigen und
- im „Evidenzkonto“ Deckung finden.

Beide Kriterien müssen also kumulativ vorliegen. Das Konzept der steuerfreien Substanzausschüttung gilt für jene Zuwendungen an die Stiftung, die nach dem 31.7.2008 erfolgten.

Soll in einem Kalenderjahr eine steuerfreie Substanzauszahlung von nach dem 31.7.2008 zugewendetem Vermögen erfolgen, ist der Bilanzgewinn des unmittelbar vorangegangenen Jahres zu adaptieren, um den maßgeblichen Wert zu ermitteln.

Zusammengefasst setzt sich die Ermittlung des maßgeblichen Wertes wie folgt zusammen:

Bilanzgewinn (einschließlich Ergebnisvortrag) vom Vorjahr
+ Gewinnrücklagen
+ steuerliche stille Reserven im zugewendeten Vermögen
+ Verminderung des Bilanzgewinnes infolge erhöhter Abschreibung vom beizulegenden Wert gemäß § 202 (1) UGB
= maßgeblicher Wert

Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum

Durch die Anknüpfung an den Bilanzgewinn gelten Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum (bis zur Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Abschlussprüfer) nicht als Substanzauszahlung und unterliegen daher jedenfalls der Kapitalertragsteuer.

Sollte sich nach Bestätigung des Jahresabschlusses herausstellen, dass die Zuwendungen über den adaptierten Bilanzgewinn (und Gewinnrücklagen und stille Reserven) hinausgehen und im Evidenzkonto Deckung finden, ist die zu Unrecht einbehaltene Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung auf die Ertragsteuerschuld des Empfängers anzurechnen oder auf Antrag gemäß § 240 Abs 3 Bundesabgabenordnung zu erstatten. Eine entsprechende Adaptierung des Evidenzkontos hat zu erfolgen.

Das steuerliche Evidenzkonto

Das steuerliche Evidenzkonto ist bei Zuwendungen an die Stiftung mit Stiftungseingangswerten anzusetzen. In das Evidenzkonto sind alle Vermögenszuwendungen an die Privatstiftung aufzunehmen, die nach dem 31.7.2008 getätigt werden.

Soweit Zuwendungen durch die Privatstiftung Substanzauszahlungen darstellen, vermindern sie das Evidenzkonto in Höhe der für die Bewertung der Zuwendung maßgeblichen Werte (fiktive Anschaffungskosten des zugewendeten Vermögens) bis zu einem Stand von Null. Ein negativer Evidenzkontostand kann sich nicht ergeben. Zuwendungen der Stiftung, die über den Evidenzkontostand hinausgehen, sind jedenfalls steuerpflichtig, auch wenn ein maßgeblicher Wert vorhanden sein sollte.

Das Evidenzkonto hat folgende Angaben zu enthalten:

<ul style="list-style-type: none"> • An die PS zugewendetes Vermögen (Art) • Datum der Zuwendung an die PS • Steuerlicher Stiftungseingangswert in EUR
<ul style="list-style-type: none"> • Abzüglich maßgeblicher Wert der stiftenden PS in EUR
<ul style="list-style-type: none"> • Von der PS zugewendetes Vermögen (Art) • Datum der Zuwendung durch PS • Steuerlicher Stiftungsausgangswert in EUR
<ul style="list-style-type: none"> • Stand in EUR

III. Besteuerung der Stiftung

Beispiel: Einer Privatstiftung werden im Gründungsjahr 2014 Barmittel in Höhe von 100.000 gewidmet. Dieser Betrag ist als Stiftungseingangswert im Evidenzkonto der Stiftung anzusetzen. Im Gründungsjahr wird ein Bilanzgewinn von 10.000 erzielt. Erfolgt im folgenden Jahr eine Zuwendung von Barmitteln in Höhe von 30.000, so ist ein Teilbetrag der Zuwendung in Höhe von 10.000 vorrangig dem erzielten Bilanzgewinn zuzuordnen und unterliegt der Zuwendungsbesteuerung. Der verbleibende Teilbetrag in Höhe von 20.000 gilt als steuerneutrale Substanzauszahlung. Der Stand des Evidenzkontos vermindert sich durch die Zuwendung auf 80.000.

4.2 Zuwendung bei Widerruf und Auflösung

Mausefalle

Mit der Auflösung wird grundsätzlich das gesamte Vermögen der Stiftung (bedingt durch die Zuwendung an den Letztbegünstigten) der Kapitalertragsteuer – KESt von 27,5% unterworfen (sog. Mausefalleneffekt). Daher ist die Auflösung steuerlich umso günstiger, je niedriger das Vermögen im Zeitpunkt des Zuflusses bewertet wird.

Die Letztzuwendung stellt steuerlich eine „normale“ Zuwendung dar. Daher sind die Stiftungsausgangswerte mit fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen. Die gleichzeitige Übernahme von Verbindlichkeiten der Stiftung kürzt den Betrag der Steuerbemessungsgrundlage.

Vor dem 1.8.2008 gestiftetes Vermögen

Sowohl bei Übertragung des Vermögens in das Privatvermögen als auch bei Übertragung in das Betriebsvermögen ist dieses für die Zuwendungsbesteuerung mit den fiktiven Anschaffungskosten des (Letzt-)Begünstigten anzusetzen. Bei der Auflösung wird daher neben den in der Stiftung erwirtschafteten Früchten auch die Substanz des Stiftungsvermögens besteuert („Mausefalleneffekt“).

Abzug alter Stiftungseingangswerte

Hält die Privatstiftung Vermögen, das ihr vor dem 1.8.2008 zugewendet wurde, kann lediglich im Fall des Widerrufs (!) der (jeweilige!) Stifter mit entsprechendem Nachweis beantragen, dass die im Zeitpunkt seiner damaligen Zuwendung an die Privatstiftung ertragsteuerlich maßgebenden Werte (Stiftungseingangswerte) von den Einkünften abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das gestiftete Vermögen nicht mehr vorhanden ist und dem (den) Stifter(n) Surrogatvermögen zukommt.

Da als anrechenbare Werte in der Regel jedoch nur die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Stifters herangezogen werden können, zeigt die Anrechnung der Stiftungseingangswerte in den meisten Fällen – außer bei Wertpapieren – keine allzu große Wirkung.

Der Verfassungsgerichtshof – VfGH hat aber am 27.11.2019, E 5018/2018 entschieden, dass bei Zuwendung an die Stiftung steuerlich nicht steuerhängige stille Reserven einer privaten Immobilie – weil außerhalb der Spekulationsfrist – nicht im Rahmen der Auflösung (nach-)erfasst werden dürfen; in diesem Fall ist daher der Verkehrswert der Liegenschaft (abzüglich Belastungen aus Fruchtgenussrecht) als Stiftungseingangswert abzugsfähig.

Nach dem 31.7.2008 gestiftetes Vermögen

Privatstiftungen, die nach dem 31.7.2008 errichtet wurden, fallen zur Gänze unter das Regime der Substanzauszahlung.

Für den Widerruf solcher Privatstiftungen gilt, dass lediglich der am Evidenzkonto (siehe dazu Punkt III./4.1) ausgewiesene Letztstand von der Bemessungsgrundlage für die 27,5%ige KESt abgezogen werden kann, gleichgültig an wen das Vermögen der Privatstiftung übertragen wird.

Die Regelung kommt somit auch einem Letztbegünstigten Nichtstifter zugute. Ebenso werden Evidenzkontenwerte angerechnet, die von einem Dritten („Zustifter“) stammen.

Der Steuerpflicht unterliegen damit sowohl bei Auflösung als auch beim Widerruf Auszahlungen nur von in der Privatstiftung erzielte Gewinne samt stiller Reserven einschließlich eines Firmenwertes, wenn ein Evidenzkonto nachgewiesen wird, da es zur Anrechnung der am Evidenzkonto ausgewiesenen Werte auf die Bemessungsgrundlage für die KESt kommt.

5. Exkurs – Begünstigtenmeldung

Grundsätzlich ist Begünstigter derjenige, der in der Stiftungserklärung als solcher bezeichnet wird.

Ist in der Stiftungserklärung zwar kein Begünstigter bezeichnet, aber wurde vom Stifter eine Stelle angegeben, die den Begünstigten festzustellen hat, so ist Begünstigter, wer von dieser Stelle, sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist.

Der Stiftungsvorstand hat die von ihm oder von der Stelle festgestellten Begünstigten unverzüglich (!) dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der Privatstiftung zuständigen Finanzamt (ab 1.7.2020: Finanzamt für Großbetriebe) auf elektronischem Wege mitzuteilen.

IV. Gemeinnützige Privatstiftungen

1. Begriffsbestimmung

Das Privatstiftungsgesetz definiert den Begriff der Gemeinnützigkeit nicht selbst. Steuerlich sind für die Erlangung der Gemeinnützigkeit nämlich die Regelungen der Bundesabgabenordnung zu beachten. Dazu muss die Privatstiftung nach ihrer

- Stiftungserklärung und
- tatsächlichen Geschäftsführung
- ausschließlich und unmittelbar
- gemeinnützigen, mildtätigen und/oder kirchlichen Zwecken dienen.

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird und die dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützen. Darunter fallen beispielsweise die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Mildtätig bzw. humanitär sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen, zB Betreuung von Kranken, Behinderten, Süchtigen, Beratung von Hilfsbedürftigen.

Wesentliche Voraussetzungen für die steuerliche Gemeinnützigkeit sind weiters insbesondere

- der Ausschluss des Gewinnstrebens
- die vollständige Aufzählung der ideellen und materiellen Mittel
- die Zweckbindung des Vermögens für begünstigte Zwecke, letzteres auch für den Fall der Auflösung der Privatstiftung oder des Wegfalls des begünstigten Zwecks.
- Weiters bestehen insbesondere Reglementierungen hinsichtlich Zuwendungen oder Vergütungen an Stifter, Begünstigte, Organe, Vorstände oder Aufsichtsräte.

TPA TIPP: In den Gründungsurkunden von gemeinnützigen/mildtätigen Privatstiftungen sind üblicherweise umfassende Regelungen zur Erlangung der steuerlichen Gemeinnützigkeit erforderlich. Auf die Ausgestaltung sollte daher besonderer Wert gelegt werden.

2. Abgrenzung zu Bundesstiftungen und Fonds

Nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG) gegründete Privatstiftungen sind grundsätzlich zu unterscheiden von Stiftungen, die nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (BStFG) errichtet werden.

Das BStFG 2015 findet ausschließlich auf Stiftungen und Fonds Anwendung, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist.

Die nach dem PSG gegründete Privatstiftungen können hingegen eigennützige und/oder gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.

Neben diesen (teilweise) unterschiedlichen Zwecken bestehen insb. auch Unterschiede bei der Organisation, der Vermögenserhaltung – grundsätzlich dürfen nur Privatstiftungen als „Verbrauchsstiftungen“ ausgestaltet sein, Bundesstiftungen haben zumindest das Mindestvermögen von EUR 50.000 zu erhalten –, der Dauerhaftigkeit und des Gründungsverfahrens.

Privatstiftungen werden im Firmenbuch eingetragen und unterliegen richterlicher Kontrolle; Bundesstiftungen und Fonds sind im eigenen Bundes-Stiftungs- und Fondsregister eingetragen und unterliegen der Kontrolle der öffentlichen Verwaltung. Eine Liste der im Bundes-Stiftungs- und Fondsregister eingetragenen Bundesstiftungen und Fonds finden Sie unter www.bmi.gv.at/409/start.aspx.

Im Folgenden wird auf ausschließlich gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche Privatstiftungen nach dem PSG eingegangen.

3. Besteuerung bei Gründung

Zuwendungen an anerkannte begünstigte (also gemeinnützige, mildtätige und/oder kirchliche) Privatstiftungen sind von der 2,5%igen Stiftungsangangssteuer befreit.

Der unentgeltliche Erwerb eines Grundstücks durch anerkannte begünstigte Privatstiftungen ist von der Grunderwerbsteuer befreit.

4. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Das Gesetz unterscheidet im Bereich der Gemeinnützigkeit drei Arten von Geschäftsbetrieben:

- Unentbehrlicher Hilfsbetrieb

IV. Gemeinnützige Privatstiftungen

- Entbehrlicher Hilfsbetrieb
- Begünstigungsschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Unentbehrliche Hilfsbetriebe, die zur Erreichung des Zwecks unentbehrlich sind, führen zu keiner Körperschaftsteuerpflicht (auch Zweckbetrieb genannt). Darunter können beispielsweise Behindertenwohnheime und -werkstätten, Eintrittsgelder für Museen, Konzertveranstaltungen, Sportveranstaltungen, Wissenschaftsveranstaltungen fallen.

Entbehrliche Hilfsbetriebe sind zwar für die Erfüllung des Zwecks nicht unentbehrlich, aber stehen doch mit ihm in Zusammenhang, zB Benefizveranstaltungen, Verkaufs- und Versteigerungsaktionen von gesammelten und gespendeten Gegenständen. Für Einkünfte aus einem entbehrlichen Hilfsbetrieb fällt Körperschaftsteuer an; dabei anfallende echte Spenden können uU dennoch steuerfrei sein.

Sonstige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (Gewerbebetrieb oder land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) sind nicht begünstigungsfähig und für die Gemeinnützigkeit insgesamt schädlich. Grundsätzlich gilt das auch, wenn die daraus resultierenden Gewinne und aufgebrauchten Mittel ausschließlich für die Finanzierung der gemeinnützigen Betätigung aufgebracht werden.

Beteiligungen an Kapitalgesellschaft sind der (nicht schädlichen) Vermögensverwaltung hinzuzurechnen. Beteiligungen an gewinnorientierten Personengesellschaften hingegen sind, sofern Mitunternehmerschaften vorliegen, dem Bereich des schädlichen Geschäftsbetriebes zuzurechnen, ausgenommen die Personengesellschaft ist eine reine Vermögensverwaltungsgesellschaft.

Begünstigungsschädliche Betriebe lösen entsprechend dem Wortlaut grundsätzlich normale Körperschaftsteuerpflicht für die gesamte Körperschaft aus, wenn keine Ausnahmegenehmigung gegeben ist.

Sonderregelungen bestehen für sogenannte **Mischbetriebe**.

5. Laufende Besteuerung

5.1 Körperschaftsteuer

Gemeinnützige Privatstiftungen sind grundsätzlich mit ihrem Zweckbetrieb bzw. unentbehrlichen Hilfsbetrieben von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit (siehe oben).

Einkünfte, die dem Steuerabzug (KESt-Abzug) unterliegen (insbesondere beispielsweise Bankzinsen, Wertpapiererträge und Gewinne

aus privaten Grundstücksveräußerungen), unterliegen grundsätzlich immer der 25%igen Körperschaftsteuer (beschränkte Steuerpflicht), auch dann, wenn sie dem steuerfreien Bereich der Privatstiftung zuzurechnen sind. Dies gilt allerdings ausnahmsweise dann nicht, wenn es sich um Kapital- und Liegenschaftsvermögen des begünstigten Zweckbetriebes bzw. des unentbehrlichen Hilfsbetriebes handelt.

Körperschaftsteuerpflichtig sind zudem beispielsweise:

- vergleichbare ausländische Kapitalerträge (wo in Österreich kein KESt-Abzug möglich ist),
- Zinsen aus Privatdarlehen (ausgenommen Förderungsdarlehen),
- Erträge aus stillen Gesellschaften,
- Wertpapiere mit private placement und unverbriefte Derivate.

Auch die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, zB GmbH-Anteilen ist – soweit es sich um „Neuvermögen“ handelt (Stichtag 31.8.2011) – bei einer gemeinnützigen Privatstiftung körperschaftsteuerpflichtig.

Bestimmte Beteiligungserträge, zB Gewinnausschüttungen und Dividenden von Tochtergesellschaften der Privatstiftung, sind aber steuerfrei.

Gemeinnützige Privatstiftungen, die einen Gewerbebetrieb und/oder einen nicht unentbehrlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen, unterliegen mit diesen Einkünften der „normalen“ unbeschränkten Steuerpflicht; sog. „beschränkte Steuerpflicht zweiter Art“.

Für außerbetriebliche Einkünfte besteht – abgesehen von der oben beschriebenen Steuerpflicht für Kapitaleinkünfte und Immobilienveräußerungen – keine Körperschaftsteuerpflicht; zB ist die Vermietung und Verpachtung von stiftungseigenen Immobilien des steuerlichen Privatvermögens steuerbefreit. Die Vermögensverwaltung muss naturgemäß der Verwirklichung des gemeinnützigen Zwecks dienen.

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass das System der „Zwischensteuer“ bei der gemeinnützigen Privatstiftung nicht anwendbar ist.

5.2 Umsatzsteuer

Gemeinnützige Privatstiftungen sind in Österreich grundsätzlich aufgrund der sog. Liebhaberei-Vermutung von der Umsatzsteuer befreit. Somit steht auch kein Vorsteuerabzug zu.

Eine nicht widerrufbare Option zur Umsatzsteuerpflicht (und damit verbunden auch zum Recht auf Vorsteuerabzug) ist bei unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben grundsätzlich möglich. Dann ist idR der ermäßigte Steuersatz von 10% anzuwenden, gleichzeitig

IV. Gemeinnützige Privatstiftungen

steht der Vorsteuerabzug zu; dies kann für die Privatstiftung finanzielle Vorteile bringen.

Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (zB Kantinen) oder Vermögensverwaltungen (Vermietung von Immobilien) unterliegen aber – jedenfalls bei Überschreitung der Kleinunternehmergrenze von EUR 35.000 – der normalen Umsatzbesteuerung.

6. Zuwendungen an Begünstigte

Zuwendungen von anerkannten gemeinnützigen, mildtätigen und/oder kirchlichen Privatstiftungen an Begünstigte (Steuerinländer)

- fallen bei diesen nicht unter den Begriff der Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- unterliegen daher nicht der KEST und
- unterliegen nicht der Einkommensteuer/Lohnsteuer.

TPA TIPP: Zu beachten ist, dass dennoch für Zuwendungen der gemeinnützigen Privatstiftung unverzüglich eine elektronische Meldung des Begünstigten an das Finanzamt vorzunehmen ist.

7. Bestätigung über die (steuerliche) Gemeinnützigkeit

Eine Bestätigung über das Vorliegen der Erfüllung der Voraussetzungen der BAO und der damit einhergehenden Begünstigungen wird nach Vorlage der Gründungserklärung (bzw. des Entwurfs) vom zuständigen Finanzamt (derzeit Wien 1/23, ab 1.7.2020 Finanzamt für Großbetriebe) nach Prüfung der Unterlagen ausgestellt.

8. Spenden an gemeinnützige Privatstiftungen

Beim Spender steuerlich abzugsfähig sind grundsätzlich Spenden an

- im Gesetz genannte Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen (z.B. Universitäten),
- bestimmte Museen sowie
- die freiwilligen Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände in ganz Österreich.

Ebenso sind Spenden an Einrichtungen abzugsfähig, die insb. mildtätige Zwecke verfolgen, Entwicklungs- und Katastrophenhilfe betreiben oder für diese Zwecke Spenden sammeln, **wenn** (!) sie auf der BMF-Liste begünstigter Einrichtungen im Zeitpunkt der Spende ein-

getragen sind (wofür zahlreiche Voraussetzungen zu erfüllen und laufend nachzuweisen sind).

Die Liste des BMF können Sie hier einsehen: https://service.bmf.gv.at/Service/allg/spenden/show_mast.asp

Spenden und Zuwendungen an gemeinnützige Privatstiftungen sind daher – abgesehen vom anerkannten Sponsoring – nur unter obigen Voraussetzungen abzugsfähig.

TPA Standorte

TPA ist mit 14 Standorten in Österreich vertreten. Darüber hinaus stehen wir Ihnen in weiteren 11 Ländern in Mittel- und Südosteuropa zur Verfügung: Albanien, Bulgarien, Kroatien, Montenegro, Polen, Rumänien, Serbien, Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn.

Sie finden alle unsere Standorte und Ansprechpartner unter:

www.tpa-group.at
und
www.tpa-group.com

Kostenlos bestellen!

Unsere Fach-Publikationen können Sie einfach und schnell anfordern: über unsere Website oder mittels QR-Code.

www.tpa-group.at/publikationen



TPA Journal-Abo
3 mal jährlich wichtige
Hintergrundinfos



TPA E-Mail Newsletter



**Das 1x1 der
Immobilienbesteuerung**
Know-how für erfolgreiche
Immobilieninvestitionen

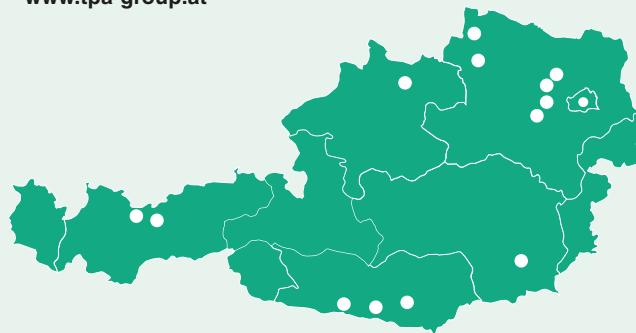


**Das 1x1
der Steuern**
Aktuelle
Informationen



**Geschäftsführer und
Jahresabschluss**
Erfolgreiche
Geschäftsführung
leicht gemacht

Sie finden all unsere Standorte und Ansprechpartner unter:
www.tpa-group.at



Albanien
Bulgarien
Kroatien
Montenegro
Österreich
Polen

Rumänien
Serbien
Slowakei
Slowenien
Tschechien
Ungarn