

DER „MAUSEFALLEN-EFFEKT“ UND DIE NEUEN GESETZLICHEN REGELUNGEN ÜBER DIE STEUERNEUTRALE SUBSTANZAUSKEHR BEI ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNGEN

Mit dem Entfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer hat die Besteuerung des Substanzvermögens einer Privatstiftung ihre Rechtfertigungsgrundlage verloren. Nach bisheriger Gesetzeslage war jedes Vermögen, das einer Privatstiftung zugewendet wurde, bei der Auszahlung an die Begünstigten im Regelfall mit der KESt behaftet. In der Vergangenheit wurde die Besteuerung des Substanzvermögens als ein wesentlicher Nachteil der Privatstiftung angesehen, da die einmal in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerte nicht wieder steuerfrei entnommen werden konnten („Mausefallen-Effekt“). Nach den Bestimmungen des am 1.8.2008 in Kraft getretenen SchenkungsmeldeG 2008 ist eine solche Substanzauszahlung aus einer Stiftung unter bestimmten Voraussetzungen zukünftig steuerneutral. Der folgende Beitrag befasst sich mit den gesetzlichen Änderungen über die Besteuerung von Substanzausschüttungen der Privatstiftung und geht der Frage nach, in welchem Ausmaß diese neuen gesetzlichen Regelungen zur Erhöhung der wirtschaftlichen Attraktivität der österreichischen Privatstiftung beitragen.

FLORIAN PRÖLL

1. Einleitung

Das SchenkungsmeldeG 2008 regelt neben der Besteuerung von Vorgängen, die das Verhältnis zwischen Stifter und der Stiftung betreffen, auch die Besteuerung von Ausschüttungen der Stiftungssubstanz an die Begünstigten der Privatstiftung in wesentlichen Punkten neu. Die bisherigen Regelungen über die Besteuerung von Substanzvermögen wichen von den allgemeinen für Kapitalgesellschaften geltenden Besteuerungsgrundsätzen ab, da die Rückzahlung von in eine Gesellschaft eingebrachten Vermögenswerten idR als ein steuerneutraler Vorgang angesehen wurde. Substanzausschüttungen aus einer Privatstiftung wurden dagegen wie Kapitaleinkünfte behandelt. Dies wurde ua damit begründet, dass eine Privatstiftung im Gegensatz zu Körperschaften nicht in Anteile zerlegt werden kann und die Rückzahlung einer „Einlage“ somit begrifflich ausgeschlossen war.¹⁾ Die einmal in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerte waren daher mangels anderer Vorkehrung mit der KESt belastet und daher steuerlich „verfangen“. Dieser „Mausefalle-

Effekt“ wurde als Ausgleich zu dem günstigen Stiftungseingangssteuersatz und zu den stiftungssteuerlichen Thesaurierungsvorteilen angesehen.²⁾ In der Tat sehen die neuen gesetzlichen Regelungen über die Substanzauskehr bei Stiftungen nach dem Entfall der ErbSt nun auch eine Änderung dieses Privatstiftungen potentiell benachteiligenden „Mausefalle-Effekt“ vor.

2. Substanzausschüttungen vor dem SchenkMG 2008

Für den „Mausefalle-Effekt“ sprach weiters, dass eine Zuwendung von der Stiftung zurück an den Stifter ebenfalls eine steuerbare Zuwendung darstellt, und die steuerbare Substanzauskehr bei der Privatstiftung auch deshalb als steuer-

1) § 4 Abs 12 EStG setzt eine „Veräußerung einer Beteiligung“ und einen „Anteilinhaber“ voraus.

2) Lang, Zuwendungen an den Begünstigten einer Privatstiftung aus steuerrechtlicher Sicht, Bank Privat, Juli 2002, 85 ff.

licher Sonderfall gerechtfertigt erschien. Dem ursprünglichen Begutachtungsentwurf zum PSG lag der Gedanke nicht fern, nach der Beendigung der Privatstiftung die Zuwendung an den Letztbegünstigten einer zusätzlichen Schenkungsteuerpflicht oder „Ausgangsbesteuerung“ zu unterwerfen.³⁾ Inwiefern der „Mausefalle-Effekt“ für die steuerlichen Vorteile der Privatstiftung herangezogen und als Nachteil gegenuebergestellt werden darf, bemisst sich an der Vermögenssituation der Privatstiftung im konkreten Fall.⁴⁾ Finanzstarke Stiftungen, die mehr thesaurieren als sie ausschütten, waren von der steuerbaren Substanzaukehr nach diesem Ansatz erst im Zeitpunkt der Auflösung betroffen. Die für Einlagenrückzahlungen bei Körperschaften konzipierte Bestimmung des § 4 Abs 12 EStG über die Trennung von Gewinn und Substanz wurde am Wortlaut derart interpretiert, dass diese Bestimmung bei Privatstiftungen nicht angewendet werden konnte. Dem allgemeinen System der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Körperschaftsgewinnen, d.h. die Erhebung der KSt auf der Ebene der Körperschaft und letztendlich die der ESt auf der Ebene der natürlichen Person, war das Stiftungssteuerrecht als Sonderfall einer Einmalbelastung des Begünstigten gegenübergestellt.⁵⁾ Wegen dieser begünstigenden Einfachbesteuerung stand dem Gesetzgeber praktisch nur der Weg offen, das an den Stifter oder Begünstigten außerhalb der Beendigung der Privatstiftung rückgeführte Substanzvermögen der KESt zu unterwerfen. Die einmal durch Stiftung oder Zustiftung eingebrachten Vermögenswerte verloren mit der Ausschüttung aus der Privatstiftung idR 25% ihres Wertes.

Nur im Falle des Widerrufs der Stiftung durch den Stifter waren die Einkünfte aus der Auflösung auf Antrag um die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung steuerlich massgeblichen Werte zu kürzen, sofern ein solcher Widerruf in der Stiftungsurkunde vorbehalten und der Stifter auch als Letztbegünstigter eingesetzt war.⁶⁾ Die Ausübung einer solchen Widerrufsoption konnte jedoch scheitern, wenn der Stifter entweder schon verstorben war, er sich den Widerruf nicht vorbehalten hatte oder die Stiftungseingangswerte uU dem Betrage oder der Herkunft nach nicht nachgewiesen werden konnten. Es waren somit alle Zuwendungen der Privatstiftung als Kapitaleinkünfte zu versteuern, die dem Stifter ausserhalb der Beendigung durch Widerruf rückübergewendet wurden. Die vom Stifter eingebrachten Vermögenswerte wurden bei der Rückabwicklung als Stiftungseingangswerte angesetzt und den idR höheren fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des Rückflusses an den Stifter gegenübergestellt. Ein Vermögensüberschuss unterlag dabei der KESt.⁷⁾ Diese Möglichkeit der Kürzung des zu versteuern-

den Ausschüttungsbetrages um die nachgewiesenen Stiftungseingangswerte war dabei als ein „Ersatz“ für die bei Stiftungen nicht anwendbaren Regelungen über den steuerneutralen Einlagentausch nach § 4 Abs 12 EStG anzusehen.⁸⁾

3. Einlagenrückzahlung im Allgemeinen

Der Intention des EStG⁹⁾ zufolge ist die Einlage von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft kein steuerbarer Vorgang. Das eingelegte Vermögen gilt gegen Anschaffung eines neuen oder Erhöhung eines schon bestehenden Anteiles der Körperschaft gegenüber als veräußert.¹⁰⁾ Im umgekehrten Fall führt die Rückzahlung von Einlagen als teilweise oder gänzliche Veräußerung zu einer steuerfreien Minderung des summarischen Ansatzes an der Beteiligung am Eigenkapital der Gesellschaft. Die Einlagenrückzahlung an den Anteilsinhaber ist als Rücktausch steuerneutral, sofern sie durch eine Verminderung des Beteiligungsansatzes an der Eigenkapitalposition der Körperschaft ausgewiesen ist.¹¹⁾ Ist der rückbezahlte Betrag höher als die Anschaffungskosten der Beteiligung, so entsteht ein nach den Vorschriften über die Veräußerung von Beteiligungen zu versteuernder Gewinn.¹²⁾ Um diese Einlagenrückzahlungen zu erfassen, haben Körperschaften als „Anwendungsvoraussetzung“ für die Rückzahlung der Substanz

3) Vgl. *Wiesner*, Entwurf eines Privatrechtstiftungsgesetzes, RdW 1993, 32: Dieser Gedanke wurde in der Form nicht weiter verfolgt, da vor Beendigung der Privatstiftung und Auskehrung an den Letztbegünstigten die Vermögenswerte steuerfrei an die Begünstigten hätten ausgeschüttet werden können.

4) Vgl. *Doralt*, Stiftungsbesteuerung: Mausefalle ein Papiertiger?, RdW 2007, 52.

5) *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Kommentar Privatstiftungssteuerrecht 2006, I 55 ff: Diese Stiftungen begünstigende Einmalbelastung von Erträgen bestand nur bis 1.1.2001 in Reinform. Nach diesem Zeitpunkt wurden bestimmte, in § 13 Abs 3 KStG abschliessend aufgezählte Einkünfte der Privatstiftung einer Zwischensteuer idH von 12,5% unterworfen.

6) § 32 Z 4 lit b EStG idF vor BGBl 85/2008.

7) § 93 Abs 2 Z 1 lit d iVm § 97 Abs 1 EStG.

8) *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Kommentar Privatstiftungssteuerrecht 2006, II 584 ff.

9) § 6 Z 14 lit b EStG.

10) VwGH 22.3.2000, 96/13/0175; VwGH 23.4.2001, 98/14/0073.

11) § 4 Abs 12 EStG: Unter Einlagen ist das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen oder Zuwendungen, einschließlich Partizipations- und Genussrechtskapitals, anzusehen.

12) Beteiligungsveräußerungen idS § 31 EStG.

den jeweiligen Einlagenstand in einem Evidenzkonto, welches der jährlichen Steuererklärung beizuschließen ist, festzuhalten und fortzuschreiben.¹³ Die für die Willensbildung der Körperschaft verantwortlichen Organe haben dabei ein Wahlrecht, ob die Rückführung eines Vermögens ertragssteuerlich als steuerbare Ausschüttung des Gewinns oder als steuerneutrale Einlagenrückzahlung zu behandeln ist.¹⁴

Da die Privatstiftung Eigentümerlos und nicht „anteilsgeeignet“ ausgebildet ist und damit die Vorschriften über die Führung eines Evidenzkontos nicht anwendbar waren und es keine korrespondierende Vermögensaufstellung gab, konnte bisher eine solche steuerneutrale Rückführung von Substanzvermögen idR nicht vorgenommen werden. Im Gleichklang mit den Regelungen über die Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG für Körperschaften wurde nun mit dem SchenkungsmeldeG 2008 die Möglichkeit der steuerfreien Ausschüttung der Substanz an den Stifter und an die Begünstigten der Privatstiftung geschaffen.

4. Substanzauszahlungen nach dem SchenkungsmeldeG 2008

Wie bereits erwähnt, ist durch den Entfall der ErbSt der bisherigen steuerlichen Behandlung der Substanzausschüttung die Rechtfertigungsgrundlage entzogen worden.¹⁵ Zuwendungen, die nicht die von der Stiftung erzielten Gewinne und Überschüsse betreffen, erscheinen nicht mehr besteu- rungswürdig und sind als „Substanzauszahlung von gestifte-

13) § 4 Abs 12 Z 3 EStG.

14) Vgl EinlagenRZ-Erlass BMF v 31.3.1998: Für die Besteuerung der Anteilshaber ist die handels- oder gesellschaftsrechtliche Entscheidung der an der gesellschaftlichen Willensbildung beteiligten Personen maßgebend.

15) Vgl ERV SchenkMG 2008 zu § 27 Abs 1 Z 8 EStG: Im Zusammenhang mit der Nichtmehrherhebung der ErbSt erweist sich das bisherige Zuwendungsbesteuerungssystem als nicht mehr systemkonsistent, weil die bisherige Bruttosteuerung nicht nur die Früchte des gestifteten Vermögens, sondern auch die Substanz selbst erfasst hat.

Familienrecht und Stiftungen

RA Dr. SAURER, Univ.-Ass. Mag. Dr. ZOLLNER
21.01.09, Wien | 10.09.09, Wien

Die beherrschte Privatstiftung

RA Dr. SAURER, Univ.-Ass. Mag. Dr. ZOLLNER
21.01.09, Wien | 10.09.09, Wien

Exit aus nationalen & internationalen Stiftungsstrukturen

Univ.-Doz. StB Dr. FRABERGER, LL.M. bzw. MMag. PETRITZ, LL.M.

28.01.09, Wien

Aktuelle Stiftungsgestaltung aus rechtlicher und steuerlicher Sicht unter Berücksichtigung von Substiftungen

Univ.-Lekt. RA DDr. HASCH, WP/StB Dr. LUDWIG

10.03.09, Wien

Vermögensveranlagung von Stiftungen

WP/StB Mag. FIRLINGER, WP/StB Ing. Mag. GRUBER, RA StB MMag. Dr. SCHMIDT

24.04.09, Wien | 21.10.09, Wien

Stiftungen - Lehrgang

RA Dr. EISELSBERG, WP/StB Dr. LUDWIG, WP/StB Mag. FIRLINGER, LL.M., RA DDr. MÜLLER, RA Dr. VAVROVSKY, RA Dr. ALTHUBER, LL.M., Univ.-Doz. StB Dr. FRABERGER LL.M., MMag. Dr. MARSCHNER, LL.M., MMag. PETRITZ, LL.M.

- ▶ Grundlagen Stiftungen
- ▶ Stiftungsorganisation, Sorgfaltspflichten und Haftung des Vorstands
- ▶ Steuerrecht in der Stiftung
- ▶ Reparatur-Notwendigkeiten in der Stiftung

3 1/2-tägig

18.03.-02.04.09, Wien | 29.09.-15.10.09, Wien

Neuerungen bei der Besteuerung von Stiftungen im FL und in Ö

nach dem SchenkMG 2008 - Neue Sichtweisen der Finanzverwaltung

Dr. KÖNIG, Univ.-Lekt. StB Mag. Dr. KAUBA

23.03.09, Wien | 22.09.09, Wien

Umstrukturierungsmöglichkeiten bei Stiftungen mit den Änderungen durch das SchenkMG 2008

WP/StB Dr. LUDWIG, RA DDr. MÜLLER

06.05.09, Wien



Hasch



Eiselsberg



König

Information Anmeldung

01/713 80 24-0
office@ars.at



ARS
AKADEMIE
FÜR RECHT,
STEUERN &
WIRTSCHAFT

Von den Besten lernen.

tem Vermögen“ zukünftig steuerfrei.¹⁶⁾ Um die Trennung der Früchte von der Substanz des Stiftungsvermögens zu ermöglichen, ist die zugewendete Substanz der Stiftung zu erfassen und evident zu halten. Es gelten dabei nur solche Zuwendungen der Privatstiftung als Substanzauszahlungen, die einen bestimmten „maßgeblichen Wert“, dh einen „adaptierten“ Bilanzgewinn, übersteigen.¹⁷⁾ Dieser maßgebliche Wert ist der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn mitsamt allfälligen Gewinnvorträgen aus den Vorjahren der Privatstiftung zuzüglich der Gewinnrücklagen und der steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens. Diese Berechnung des Bilanzgewinnes wurde ua damit gerechtfertigt, dass die Umbuchung eines Gewinnes auf eine Gewinnrücklage zu keiner Schmälerung der Bemessungsgrundlage der Besteuerung führen darf, und andererseits zu hohe unternehmensrechtliche Abschreibungen nicht steuerwirksam sein sollen.¹⁸⁾ Wirkt sich die Bewertung eines in die Stiftung eingebrachten Vermögens mit dem Verkehrswert so aus, dass sich bei der späteren Realisierung dieses Vermögens im Vergleich zu einer Bewertung mit dem einstigen Buchwert ein niedrigerer Bilanzgewinn ergibt, so wird dieser Bilanzgewinn ebenfalls berichtigt und erhöht.¹⁹⁾ Neubewertungen iSd § 202 Abs 1 UGB, die bei der Übernahme von gestiftetem Vermögen oder aufgrund von Umgründungen denkbar sind, sollen nach der Intention des Gesetzgebers ebenfalls nicht steuerwirksam sein.²⁰⁾

Ferner gilt die Zuwendung der Privatstiftung nur dann als Substanzauszahlung, sofern diese im Stiftungseingangswert im Zeitpunkt der Zuwendung des gestifteten Vermögens Deckung findet.²¹⁾ Sämtliche Zuwendungen, die im Laufe des Geschäftsjahres aus dem am „maßgeblichen Wert“ errechneten Bilanzgewinn der Stiftung getätigt werden, stellen demnach steuerpflichtige Kapitaleinkünfte dar. Im Gegensatz zur Einlagenrückgewähr bei Körperschaften steht die Behandlung des auszuzahlenden Ausschüttungsbetrages als Substanz oder als Gewinn damit nicht im Belieben des mit der Willensbildung der Privatstiftung betrauten Organs. Das in die Stiftung eingebrachte Vermögen ist somit erst steuerneutral liquid, wenn Ausschüttungen erfolgen, welche die laufenden oder thesaurierten Gewinne gänzlich aufzehren. Selbst Substanzauszahlungen, die wirtschaftlich eine „echte“ Auszahlung der Substanz darstellen, lösen als bloße Substanzrückführung bis zum Vorliegen aller Vorraussetzungen eine Besteuerung mit der KESt aus.

Die Möglichkeit des Widerrufs der Privatstiftung bleibt nach den neuen gesetzlichen Regelungen im SchenkMG 2008 erhalten. Zuwendungen, die vor dem 1.8.2008 an die Stiftung erfolgten sind um die steuerlich maßgeblichen Wer-

te, bei Zuwendungen nach dem 31.7.2008 um den Letztstand des Evidenzkontos zu kürzen. Vergleichbare ausländische Stiftungen können mit einer gleichartigen steuerlichen Wirkung zukünftig widerrufen werden, sofern für die Zuwendung an die ausländische Stiftung Stiftungseingangssteuer oder EbSt entrichtet wurde.²²⁾

5. Bewertung des Stiftungsvermögens

Steuerfreie Substanzausschüttungen können nur in dem Ausmaß des an die Stiftung zugewendeten Vermögens vorgenommen werden. Maßgeblich für die Bewertung des gestifteten Vermögens (Stiftungseingangswert) ist der Wert im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung.²³⁾ Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 EStG sind dabei mit den tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen, sofern diese niedriger als der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage sind.²⁴⁾ Unterschreitet der Teilwert die Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Einlage, so ist der geringere Teilwert anzusetzen. Bei anderen der Stiftung zugewendeten Vermögen wird nach deren Herkunft zwischen Zuwendungen aus dem betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich unterschieden. Betriebsvermögen wie Betriebe und Mitunternehmenschaften werden bei der Zuwendung mit den Buchwerten fortgeführt.²⁵⁾ Werden einzelne Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens übertragen, so sind bei unentgeltlichem Erwerb die fiktiven Anschaffungskosten und bei entgeltlichem Erwerb die tatsächlichen Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Zuwendung an die Stiftung maßgeblich.²⁶⁾ Erfolgen Zuwendungen von einzelnen Wirt-

16) § 27 Abs 1 Z 8 EStG.

17) Vgl. *Puchner, System der steuerneutralen Substanzauszahlung*, in *Fraberger/Petritz, Schenkungsmeldegesezt, SWK-Sonderheft* (2008) 74.

18) ERV SchenkMG 2008 zu § 27 Abs 1 Z 8 EStG.

19) *Mayr, Privatstiftungen: Entlastung bei Ausgangsbesteuerung sachgerecht?* RdW 2008, 297.

20) *Mayr, Stiftungen nach dem SchenkMG 2008*, RdW 2008, 489.

21) § 27 Abs 1 Z 8 lit d EStG.

22) § 27 Abs 1 Z 9 EStG.

23) Im ursprünglichen Begutachtungsentwurf des SchenkMG 2008 war ua vorgesehen, dass die Bewertung des vom Stifter zugewendeten Vermögens nach § 15 Abs 3 EStG mit den Anschaffungskosten des Stifters bewertet werden sollte. Dies hätte die Wertsteigerung des zugewendeten Vermögens auch für den Zeitraum mit eingeschlossen, in dem das Vermögen noch gar nicht in die Stiftung eingebracht wurde.

24) § 6 Z 5 EStG.

25) § 6 Z 9 lit a EStG.

26) § 6 Z 9 lit b EStG.

schaftsgütern in den außerbetrieblichen Bereich, sind diese mit dem Teilwert anzusetzen, ansonsten mit den fiktiven Anschaffungskosten.²⁷⁾ Privatvermögen werden mit den tatsächlichen Anschaffungskosten, sofern ein Privatvermögen jedoch unentgeltlich erworben wurde, mit den fiktiven Anschaffungskosten bewertet.²⁸⁾ Wird ein vom Steuerpflichtigen vor dem Zeitpunkt der Nutzung angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind für die Bemessung des Wertes des Wirtschaftsgutes die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.²⁹⁾

Die unterschiedliche steuerliche Bewertung der verschiedenen in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerte entspricht allgemein den Bewertungsvorschriften im EStG, schafft jedoch eine wirtschaftliche Ungleichbehandlung von Betrieben und Mitunternehmensanteilen gegenüber anderen in die die Stiftung eingebrachten Wirtschaftsgütern, Beteiligungen iSd § 31 EStG und Privatvermögen.³⁰⁾ Bei einer Substanzausschüttung von Betrieben und Mitunternehmensanteilen gilt die Vermögenszuwendung beim Empfänger als

angeschafft und der Buchwert dieses Vermögens wird mit dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Ausschüttung aufgerechnet. Die stillen Reserven eines Betriebes oder einer Mitunternehmensanteile werden damit aufgedeckt.^{31), 32)} Die Zuwendung von Betrieben und Mitunternehmensanteilen durch die Stiftung an den Begünstigten ist – sofern dieser die Zuwendung annimmt – zivilrechtlich als Schenkung zu

27) § 6 Z 9 lit b EStG iVm § 6 Z 5 EStG.

28) § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG.

29) § 15 Abs 3 Z 2 lit a EStG iVm § 16 Abs 1 Z 8 EStG.

30) Vgl *Marschner*, Schnappt die „Mausefalle“ weiter zu, *Die-Presse* v 19.5.2008.

31) § 15 Abs 3 Z 1 lit b EStG.

32) *Puchner*, System der steuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fraberger/Petritz*, Schenkungsmeldegesez, SWK-Sonderheft (2008) SWK 2008, 77; *Marschner/Puchinger*, Schenkungsmeldegesez 2008 bringt Änderungen für Schenkungen, Grundstücke und Stiftungen, FJ 2008, 134 (140): *Marschner/Puchinger* haben zum Ministerialentwurf rechtspolitisch angemerkt, dass stille Reserven, die beim Stifter bereits steuerfrei sind, auch in der Privatstiftung nicht mehr der Besteuerung unterliegen sollten.

Jehle Finanzbuchhaltung

2. Auflage, 588 Seiten, broschiert, 978-3-7046-5245-4, € 59,-

Das Werk bietet eine ausführliche Darstellung der Finanzbuchhaltung von der Gründung bis zum Jahresabschluss des Unternehmens. Als integriertes Lehr- und Arbeitsbuch führt das Buch den Leser/die Leserin Schritt für Schritt durch die einzelnen Buchhaltungsthemen. Eine verständliche Sprache erleichtert den Zugang und fördert sowohl im Selbststudium wie auch als Hilfsmittel zum Unterricht das Erkennen von Zusammenhängen. 107 Übungsbeispiele samt Lösungen festigen das Verständnis und ein ausführliches Inhaltsverzeichnis schafft die nötige Übersicht.

MMMag. DD. Markus Jehle ist Hochschuldozent für Accounting an der Hochschule Liechtenstein und öffentlich bestellter Bilanzbuchhalter in Österreich.



Tel.: 01-610 77-315, Fax: -589
order@verlagoesterreich.at
www.verlagoesterreich.at

VERLAG
ÖSTERREICH

qualifizieren.³³⁾ Wird außerhalb der Privatstiftung ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil unentgeltlich übernommen, so hat der Rechtsnachfolger nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen die Buchwerte fortzuführen.³⁴⁾ Die Aufdeckung der stillen Reserven im Stiftungsweg schafft somit einen steuerlichen Sonderfall und widerspricht zudem der Intention des Gesetzgebers, Unternehmensübergaben zukünftig zu erleichtern.^{35), 36)}

6. Evidenzkonto der Privatstiftung

Weitere Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung ist die laufende und ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos. Das stiftungssteuerliche Evidenzkonto ist eine § 4 Abs 12 EStG nachkonzipierte Vermögensaufstellung, die sich um sämtliche Stiftungseingangswerte erhöht und um sämtliche Substanzauszahlungen vermindert. Alle der Stiftung zugehenden Wirtschaftsgüter können substanzerhöhend dem Evidenzkonto gutgeschrieben werden; *vice versa* vermindern steuerneutrale Substanzausschüttungen den Evidenzstand entsprechend. Das durch eine Veräußerung von Substanzvermögen in die Stiftung einfließende Surrogatvermögen führt demnach zu keiner Änderung des Evidenzstandes der Stiftung.³⁷⁾ Zuwendungen bis zur Feststellung des Jahresabschlusses gelten dabei solange nicht als Auszahlung von gestiftetem Vermögen, solange der Jahresabschluss nicht vom Abschlussprüfer der Stiftung festgestellt wurde.³⁸⁾ Aufgrund des Erfordernisses eines solchen Evidenzkontos können steuerfreie Substanzauszahlungen nur aus solchen Vermögen erfolgen, die nach dem 31. Juli 2008 in die Privatstiftung eingebracht werden. Dies wird u.a. dadurch gerechtfertigt, dass die steuerfreie Rückführung der Substanz dem Stifter ohnehin durch die Möglichkeit des steuerneutralen Widerrufs der Stiftung vorbehalten bleibt.^{39), 40)}

7. Ergebnis

Die neuen Regelungen des SchenkungsmeldeG 2008 über die Substanzauskehr bei Privatstiftungen ermöglichen zukünftig eine steuerneutrale Auszahlung von Substanzvermögen und sind eine von mehreren vom Gesetzgeber gezogenen Konsequenzen zum Entfall der ErbSt. Die steuerneutrale Rückzahlung von Vermögen, das vor dem 1.8.2008 in eine österreichische Privatstiftung eingebracht wurde, soll offenbar aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zulässig sein, da auch die ErbSt für natürliche Personen nicht rückwirkend rückerstattet wird. Auch bei Stiftungen nach dem 1.8.2008 sind die eingebrachten Vermögenswerte solange nicht liquid, solange die Stiftung Gewinne erzielt. Erst nach Auszahlung aller zu versteuernder Gewinne kann das Substanzvermögen steuerneutral ausgekehrt werden. Die Rückführung von Stiftungsvermögen ist damit an eine zeitliche

Abfolge gebunden, die für Körperschaften nicht gilt, die Liquidität der zugewendeten Vermögenswerte beeinträchtigt und vom allgemeinen System der Einlagenrückzahlung wiederum abweicht. In die Stiftung eingebrachte Betriebe oder Mitunternehmensanteile können bei der Ausschüttung nicht mit den Buchwerten fortgeführt werden. Der Begünstigte hat die steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens aufzudecken und zu versteuern, obwohl eine solche Zuwendung unentgeltlich erfolgt. Obwohl Substanzvermögen hinkünftig auch ohne die komplette Auflösung der Privatstiftung steuerneutral ausbezahlt werden kann, bleiben Fragmente eines sogenannten Papiertigers bei Auszahlungen der Stiftungssubstanz auch für die Zukunft erhalten.

Der Gesetzgeber hat durch das SchenkungsmeldeG 2008 die gesetzliche Grundlage für die steuerneutrale Substanzauszahlung bei Privatstiftungen geschaffen. Bisheriges in die Stiftung eingebrachtes Substanzvermögen kann jedoch nur im Wege des Widerrufs der Privatstiftung steuerfrei entnommen werden. Wertsteigerungen des Stiftungsvermögens werden bei der Ausschüttung erfasst und besteuert. Die neuen gesetzlichen Regelungen beseitigen den „Mausefalle-Effekt“ nicht zur Gänze, da Substanzvermögen nicht beliebig entnommen werden kann und Betriebe und Mitunternehmensanteile in der Stiftung „wirtschaftlich“ verfangen sind. Die vorgesehene Aufdeckung der stillen Reserven bei Substanzausschüttungen wird zu Vermögensdifferenzierungen führen.

33) Vgl. Lang, Der Zeitpunkt der Kapitalherabsetzung bei Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte, SWK 2001.

34) § 6 Z 9 lit a EStG.

35) Vgl. Ludwig in Arnold/Ludwig, Geplante Änderung der Stiftungsbesteuerung, taxlex 2008, 193.

36) ERV SchenkMG 2008 zu Allgemeiner Teil: Die Vereinfachung von Unternehmensübergaben war auch ausschlaggebend für den Entfall der ErbSt.

37) Vgl. Schuchter, Zuwendungsbesteuerung neu, taxlex 2008, 227.

38) § 27 Abs 1 Z 8 lit b EStG.

39) § 27 Abs 1 Z 8 EStG: Für den Fall, dass der Widerruf infolge Ablebens nicht mehr möglich ist, wird die nicht rückwirkende Befreiung des Substanzvermögens mit der Steuerersparnis durch die Anwendung des geringen Stiftungseingangssteuersatzes (5%) an Stelle der ErbSt gerechtfertigt. (Anm: Diese Rechtfertigung soll gewährleisten, dass nicht auch in weiterer Folge an natürliche Personen ErbSt zurückbezahlt werden müsste. Zum Zusammenhang der ErbSt, der Stiftungseingangssteuer und der KEST siehe Punkt 2 dieses Aufsatzes.)

40) Anm: Im Zuge der Gesetzgebung war als Ausgleich für die nicht rückwirkende Wirkung der steuerfreien Substanzauskehr angedacht gewesen, die bereits bezahlte Stifteingangssteuer in einem Zeitraum von 20 Jahren auf die von der Stiftung zu entrichtende KSt (!) anzurechnen lassen.