

DIE STIFTUNGSSTEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DES SCHENKUNGS- MELDEGESETZES 2008

Mit den gesetzlichen Regelungen im SchenkungsmeldeG 2008 wird vorgesorgt, dass auch nach dem Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Besteuerung für Zuwendungen an Stiftungen in Österreich mit wesentlichen Neuerungen bestehen bleibt. Das SchenkungsmeldeG 2008 ist am 1. August 2008 in Kraft getreten und regelt neben der Stiftungseingangsbesteuerung (StiftEG) auch wichtige ertragssteuerliche Änderungen. Beide Besteuerungsebenen verfolgen den Zweck, innerhalb des Raumes der Europäischen Union einen steuerlichen Ausgleich herbeizuführen und Kapitalabwanderungen in steuerlich begünstigte Anlageorte zu erschweren. Die neuen gesetzlichen Regelungen sollen letztendlich zu einer steuerlichen Harmonisierung und Erhöhung der wirtschaftlichen Attraktivität der österreichischen Privatstiftung beitragen.

FLORIAN PRÖLL

A. Einleitung

Der VfGH hat in seinen beiden Erkenntnissen vom 7.3.2007 und 15.6.2007¹⁾ grundlegende Bestimmungen des ErbStG für verfassungswidrig erklärt und diese Bestimmungen mit Wirkung ab 31.7.2008 aufgehoben. Der VfGH war der Ansicht, dass die pauschale Vervielfältigung von historischen Einheitswerten im Bewertungsgesetz die Wertbemessung von Grundstücken nicht angemessen wieder spiegelt und deshalb als gleichheitswidrig anzusehen war. Die vom VfGH vorgegebene Reparaturfrist wurde vom Gesetzgeber insofern genutzt, als die neuen gesetzlichen Regelungen mit dem SchenkungsmeldeG 2008 durch den Finanzausschuss am 4.6.2008 beschlossen und am 19.6.2008 im Plenum des Nationalrates mit Stimmenmehrheit angenommen wurden.²⁾ Bisher wurden Zuwendungen an österreichische Privatstiftungen neben Zuwendungen im Schenkungs- und Erbwege an andere Personen in der Regel mit einem begünstigten

Steuersatz von 5% des in die Stiftung eingebrachten Wertes besteuert. Trotz der nunmehrigen steuerfreien Schenkung oder Vererbung bleibt der Eingangssteuersatz für Stiftungen in einer Höhe von 2,5% erhalten. In bestimmten Fällen soll die Zuwendung an eine Stiftung zukünftig einer „Sanktionsbesteuerung“ von 25% unterliegen.³⁾

B. Anwendungsbereich des StiftEG

Das StiftEG wurde als Artikel VI des SchenkungsmeldeG 2008 beschlossen und ist am 1.8.2008 in Kraft getreten. Der

1) VfGH G 54/06 vom 7. März 2007: Zu Ziffer 1 in § 1 Abs 1 ErbStG; VfGH G 23/07 vom 15. Juni 2007: Zu Ziffer 2 in § 1 Abs 1 ErbStG.

2) BGBl I Nr. 85/2008, ausgegeben am 26. Juni 2008.

3) Kerres/Proell, Die neuen gesetzlichen Regelungen zur Stift-EST in Österreich, *ecolex* 2008, S 567.



Österreichischer Amtskalender 2008/2009

DAS Verzeichnis der Ämter und Behörden – jetzt komplett aktualisiert!

1.872 Seiten, gebunden, ISBN 078-3-7046-5209-6, € 158,40

Auch als CD-ROM und Online-Version: www.amtskalender.com

**VERLAG
ÖSTERREICH**

Besteuerung nach dem StiftEG unterliegen sowohl unentgeltliche Zuwendungen an eine Stiftung zu Lebzeiten des Stifters als auch Zuwendungen aufgrund von Vermögensübergängen von Todes wegen.⁴⁾ Die Interpretation des Begriffes der Zuwendung am äußert möglichen Wortsinn schließt demnach auch Zustiftungen durch Dritte oder eine Zuwendung, bei welcher eine Stiftung durch eine Auflage begünstigt wird, idR mit ein. Das StiftEG gilt weiters nicht nur für die österreichische Privatstiftung selbst, sondern nunmehr auch für jede Zuwendung an eine in- oder ausländische privatrechtliche Stiftung oder damit vergleichbare Vermögensmasse.⁵⁾ Ein steuerbarer Vorgang setzt einen sachenrechtlichen Vermögensübergang vom Stifter auf die Stiftung voraus. Tatbestandsvoraussetzung für diesen Vermögensübergang ist die rechtliche Trennung von Stifter und Stiftung und die damit verbundene diskretionäre Gewalt der Stiftung. Vermögen und Einkünfte der Stiftung müssen dem direkten Zugriff und den Weisungen des Stifters entzogen sein. Zuwendungen an ausländische transparente Stiftungen, bei denen die Trennung zwischen Stifter und Stiftung nicht klar vollzogen ist, können demnach mangels sachenrechtlichen Vermögensüberganges keine StiftESt auslösen.⁶⁾

Nach der bisherigen Rechtslage unterlagen unentgeltliche Zuwendungen von inländischem Grund- oder Betriebsvermögen und von inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen der beschränkten Steuerpflicht nach dem ErbStG.⁷⁾ Nach den neuen gesetzlichen Regelungen im StiftEG unterliegen solche Vermögensübergänge nicht mehr der beschränkten Steuerpflicht und lösen keine StiftESt aus, sofern weder der Zuwendende, noch die empfangende Stiftung ihren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland aufweisen.⁸⁾

C. Steuerbefreiungen

Die im StiftEG angeführten Steuerbefreiungen wurden teilweise aus dem ErbStG übernommen.⁹⁾ Das StiftEG sieht nunmehr für Zuwendungen unter Lebenden vor, dass Zuwendungen an Erwerber, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, steuerfrei sind. Zudem werden Zuwendungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften steuerfrei gestellt. Für Zuwendungen von Todes wegen gilt die Steuerbefreiung, sofern Anteile an in- und ausländischen Kapitalanteilen zugewendet werden und sofern nachgewiesen wird, dass der Zuwendende im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter einem Prozent am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt war. Die Steuerbefreiung ist außerdem bei Zuwendungen von Todes wegen bei Erwerbsvorgängen von der Endbesteuerung oder der Abgeltungsbesteuerung unterliegendem Kapitalvermögen anzuwenden.¹⁰⁾ Ferner gelten Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen als

befreit. Die Regelung über die Steuerbefreiung für Zuwendungen von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an Erwerber, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, weist jedoch einen Verweisfehler im Gesetzestext auf und ist demzufolge derzeit unklar.¹¹⁾

Nach alter Rechtslage war die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Stiftung durch die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes steuerlich begünstigt. Das Fruchtgenussrecht konnte als Belastung von der Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer abgezogen werden. Die dadurch erzielte Steuerersparnis war endgültig, da der spätere Wegfall des Fruchtgenussrechtes durch den Tod des Berechtigten nicht neuerlich der ErbSt unterlag.¹²⁾ Die neuen gesetzlichen Regelungen räumen eine derartige Privilegierung von Leibrenten und anderen Lasten nicht mehr ein.¹³⁾

4) § 1 Abs 1 StiftEG.

5) Unter das StiftEG fallen somit auch Stiftungen nach dem BStFG und Stiftungen, die nach den Landesgesetzen der Bundesländer errichtet werden. Stimmen aus der Finanzverwaltung schließen bestimmte inländische Stiftungen jedoch aus. Nicht dem Anwendungsbereich des StiftEG unterliegen öffentlich rechtliche Stiftungen wie beispielsweise die Stiftung Österreichischer Rundfunk und Stiftungen der katholischen Kirche); so auch *Arnold/Ludwig*, Geplante Änderungen der Stiftungseingangsbesteuerung, taxlex 2008, 191.

6) Information des BMF v 23.4.2008: Liechtensteinische Stiftungen gelten als transparente Stiftungen, es sei denn, der Zuwendende kann die Vermutung der Transparenz widerlegen (Anm: Diese Information des Bundesministeriums steht nicht zweifellos schlüssig im Einklang mit der Sanktionsbesteuerung für Zuwendungen an liechtensteinische Stiftungen: Eine Zuwendung an eine mit einer privatrechtlichen Privatstiftung vergleichbaren Stiftung setzt einen sachenrechtlichen Vermögensübergang voraus; ein Zuwendungsvorgang an eine Stiftung, die mit 25% Sanktionssteuer besteuert werden soll, demzufolge nicht unbedingt).

7) § 6 Abs 1 Z 2 ErbStG.

8) § 1 Abs 1 Z 2 StiftEG.

9) § 15 Abs 1 Z 14 lit a, Z 15 und Z 17 ErbStG.

10) § 1 Abs 6 Z 3 lit a und b StiftEG.

11) Der in § 1 Abs 6 Z 1 StiftEG vorgenommene Verweis soll nach der Information des BMF v. 18.7.2008 entsprechend gesetzlich verbessert werden (vgl einen Auszug der BMF-Info in diesem Heft).

12) § 2 Abs 3 ErbStG.

13) Im Gegensatz dazu EB zur RV SchenkungsmeldeG 2008: Das Erlöschen von Leibrenten und anderen von dem Leben einer Person abhängigen Lasten stellt keine Zuwendungen im Sinne des § 1 Abs. 1 dar. Problematisch erschien dies vor dem Hintergrund der Verfassungsmäßigkeit (vgl Stellungnahme KWT v. 11.4.2008 zu BMF-010000/0002-VI/1/2008), da auch Stifter, die auf das Vertrauen auf ein solches

D. Steuersätze der StiftEST

Der Steuersatz für die StiftEST beträgt ab dem 1.8.2008 nunmehr einheitlich 2,5%. Der Intention des Gesetzgebers zufolge ist eine „Sanktionsteuer“ in der Höhe von 25% einzuhellen, wenn Zuwendungen an Stiftungen erfolgen, die außerhalb des Wirkungsbereichs der österreichischen Finanzbehörden liegen oder die stiftungsrelevanten Dokumente nicht fristgerecht vorgelegt werden. So wird die StiftEST auf 25% erhöht, wenn Zuwendungen an eine Stiftung oder an eine stiftungsähnliche Vermögensmasse erfolgen, die nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist; oder, wenn nicht sämtliche mit der Stiftung zusammenhängenden Dokumente vollständig und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der StiftEST dem Finanzamt offen gelegt werden; oder, wenn die Zuwendung an eine ausländische Stiftung mit dem Sitz in einem Land erfolgt, mit dem Österreich kein umfassendes Übereinkommen zur Amts- und Vollstreckungshilfe abgeschlossen hat. Der Gesetzgeber geht in den Fällen, welche eine Vermögenszuwendung in das Ausland betreffen offenbar davon aus, dass bei einem solchen Vorgang der Vermögensverbringung in das Ausland die Besteuerung im Inland nicht entsprechend verwirklicht werden kann.¹⁴⁾

E. Nicht vollständige Offenlegung der Stiftungsdokumente

Zuwendungen an inländische Privatstiftungen unterliegen dem erhöhten Steuersatz von 25%, sofern nicht alle stiftungsrelevanten Unterlagen und Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, welche die innere Verwaltung und Vermögensverwendung der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse betreffen, dem Finanzamt gegenüber nicht spätestens bei Fälligkeit der StiftEST offen gelegt werden. Diese Regelung verfolgt vor allem den Zweck, dem Finanzamt die rasche Beurteilung der Frage der Vergleichbarkeit

der ausländischen Stiftung zu ermöglichen. Diese Bestimmung ist der Regelung über die Offenlegung von Stiftungsdokumenten des § 13 KStG ähnlich. Diese Regelung bestimmt jedoch nicht unbedingt eine Sanktionierung infolge einer nicht fristgerechten Offenlegung von Dokumenten, sondern knüpft lediglich an die für Privatstiftungen idR günstigeren Sondervorschriften im KStG an.¹⁵⁾ Vor der Vorname der die StiftEST auslösenden Zuwendung ist daher idR jedenfalls zu prüfen, ob alle erforderlichen Stiftungsdokumente, in der zuletzt geltenden Fassung dem Finanzamt bis spätestens zum 15. des zweitfolgenden Monats nach dem Zeitpunkt der Zuwendung bereitgestellt werden können.¹⁶⁾

F. Vergleichbarkeit und fehlendes Amts- oder Vollstreckungshilfeübereinkommen

In der Vergangenheit bereitete der im ErbStG verwendete Begriff „Privatstiftung“ wiederholt Anlass zu unterschiedlichen Interpretationen, da nicht immer klar war, ob der im ErbStG verwendete Begriff der Privatstiftung auch ausländische Stiftungen umfasste. Der Gesetzgeber hat nun unter dem Aspekt des gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbotes inländische Privatstiftungen ähnlichen ausländischen Stiftungen und vergleichbaren Vermögensmassen gleichgestellt und damit die gesetzlichen Regelungen für die Gleichbehandlung von österreichischen Privatstiftungen und ähnlichen ausländischen Rechtsträgern geschaffen.¹⁷⁾ Ist eine ausländische Stiftung oder Vermögensmasse mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar, werden diese Stiftungen nunmehr sowohl bei der Höhe des Eingangs-

Fruchtgenussprivileg nach dem 31.7.2008 ableben, keinen steuerlichen Vorteil mehr erlangen. Eine Erwartung, dass die bisherige Rechtslage bestehen bleibt, ist verfassungsrechtlich jedoch nicht besonders geschützt, vgl VfGH B 913/02 v 10.10.2002.

14) Kerres/Proell, Die neuen gesetzlichen Regelungen zur StiftEST in Österreich, *ecolex* 2008, S 567

15) § 13 KStG ordnet ein Wahlrecht für die steuerliche Behandlung von Stiftungen und ua den damit in Zusammenhang stehenden Ausschluss der Einkünfteumwandlung nach § 7 Abs 3 KStG an.

16) § 1 Abs 4 iVm § 3 Abs 1 StiftEG.

17) Die bisherige Ungleichbehandlung von ausländischen (liechtensteinischen) Stiftungen wurde vor dem Hintergrund der Gemeinschaftskonformität (EWR) bereits mehrmals Gegenstand der Kontroverse: Eine Ungleichbehandlung von ausländischen Stiftungen würde ohne hinreichende innerstaatliche Rechtfertigungsgründe eine Diskriminierung und Verletzung des europarechtlichen Gleichheitssatzes und der Kapitalverkehrsfreiheit darstellen; vgl UFS RV 1689-W/05 v 11.10.2006.



Neueste Infos zu
Vergaberecht, StVO,
Arbeitnehmerschutz
u.v.m.

Alle Themen des aktuellen Heftes
unter www.UVS.voe.at

steuersatzes als auch bei der Besteuerung der Erträge gleich behandelt.¹⁸⁾ Der UFS hat auf ertragssteuerlicher Ebene bereits eine Verletzung der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit darin erachtet, dass inländische Stiftungen, die mit der KESt oder dem halben Durchschnittssteuersatz besteuert werden, gegenüber Stiftungen in anderen Mitgliedsstaaten, die bisher nach dem allgemeinen progressiven Steuersatz besteuert wurden, begünstigt wurden.¹⁹⁾

Die Vergleichbarkeitskriterien einer inländischen mit einer ausländischen Stiftung werden sich, vorbehaltlich der Berührungspunkte mit dem EU/EWR Raum, im Anlassfall wohl auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene herausbilden. Diese Prüfung der Vergleichbarkeit erfolgt in engeren Grenzen als die, welche auf die Vergleichbarkeit einer privatrechtlichen Stiftung mit einer vergleichbaren Vermögensmasse abstellt.²⁰⁾ Die für den Typenvergleich wesentlichen Merkmale stellen insgesamt auf die diskretionäre Gewalt der Stiftung ab. Hat die Stiftung demnach einen „Eigentümer“, weisungsunterworfenen Stiftungsorgane und verfolgt sie keinen bestimmten Zweck, so wird die Vergleichbarkeit für die Besteuerung mit den Normalsteuersatz in der Höhe von 2,5% idR nicht gegeben sein.²¹⁾ Eine inländische Stiftung, die mit einer österreichischen Privatstiftung nicht vergleichbar wäre, ist praktisch nicht denkbar. Die steuerliche Ungleichbehandlung von nicht vergleichbaren Stiftungen in den Vertragsstaaten des europäischen Wirtschaftsraumes wird letztendlich nur auf europäischer Ebene verbindlich geklärt werden können.

Der Tatbestand des fehlenden Amts- und Vollstreckungshilfebereinkommens zielt speziell auf liechtensteinische Stiftungen ab, da die Mitgliedstaaten der EU gemeinschaftsweit Richtlinien über die verstärkte Betrugsbekämpfung bei direkten Steuern einheitlich umgesetzt haben.²²⁾ Liechtenstein hat bisher noch kein solches Abkommen zur Amts- und Vollstreckungshilfe mit der EU oder Österreich ratifiziert.²³⁾ Dennoch genießt Liechtenstein als Mitglied des EWR die im Primärrecht der EU verankerten Kapital- und Niederlassungsfreiheiten, sodass die Sanktionierung einer Zuwendung an eine liechtensteinische Stiftung mit einer um das vielfache erhöhten StiftESSt wohl dem Gemeinschaftsrecht widersprechen dürfte.²⁴⁾ Auch wenn das StiftEG insgesamt versucht, einen Ausgleich im Steuer- und Amtshilfesystem des EU-Raumes zu schaffen, bewegen sich die steuerlichen Regelungen zur Sanktionsbesteuerung in Anlehnung an eine Empfehlung der Kommission im Grenzbereich der vom EuGH erst unlängst beschriebenen gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit von den die Kapitalverkehrs- und Nieder-

lassungsfreiheit wahrscheinlich beschränkenden Maßnahmen.²⁵⁾

G. Nachstiftungen und Zuwendungen an Substiftungen

Das StiftEG unterscheidet nunmehr bei Nachstiftungen nicht mehr, ob der Stifter eine natürliche Person ist oder die Zuwendung von einer bereits bestehenden Stiftung erbracht wird. Der Stiftungseingangssteuersatz beträgt in jedem Fall einheitlich 2,5% des Wertes der Zuwendung. Der bisher bestehende Tatbestand der zuwendenden Privatstiftung hat wiederholt zu Kontroversen geführt, da nicht klar war, ob die Anwendung des reduzierten Steuersatzes auch in dem Fall anzuwenden war, in welchem eine ausländische Stiftung einer österreichischen Privatstiftung eine Nachstiftung erbrachte.²⁶⁾

Zukünftig sollen Zuwendungen an eine von einer Stiftung errichteten Privatstiftung hinkünftig neben dem allgemeinen

18) § 27 Abs 1 Z 7 EStG neu: Zuwendungen von ausländischen Stiftungen und vergleichbaren Vermögensmassen unterliegen der ESt und sind entweder mit der Abgeltungssteuer nach § 37 Abs 8 EStG oder wahlweise mit dem Hälftesteuersatz nach § 37 Abs 4 lit f EStG zu versteuern.

19) UFS RV/1689-W/05 v 11.10.2006: Die Besteuerung von Erträgen aus ausländischen Stiftungen zum progressiven EStG-Tarif verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 iVm Art 58 EG, da Ausschüttungen aus der österreichischen Privatstiftung mit der KESt endbesteuert oder mit dem Hälftesteuersatz besteuert werden.

20) Auf der Ebene der Prüfung nach § 1 StiftEG wird als Bezugspunkt auf die privatrechtliche Stiftung abgestellt. Nach § 2 Abs 1 lit a StiftEG erfolgt der Vergleich mit einer Privatstiftung nach dem PSG.

21) *Schuchter*, Eckpunkte der Stiftungseingangssteuer, taxlex 2008, 231.

22) RL 77/799/EWG über die verstärkte Betrugsbekämpfung bei direkten Steuern.

23) Norwegen hat als einziges EWR Mitglied mit Österreich bisher ein Abkommen zur umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe abgeschlossen.

24) KOM (2006) 825 v 19.12.2006 über die Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten; EuGH 11.10.2007, Rs C-451/05, Elisa; EuGH 18.12.2007, Rs C-101/05, Rs A.

25) Vgl dazu *Proell*, Europarechtliche Aspekte zur Sanktionsbesteuerung des StiftEG 2008, taxlex 2008, 239.

26) So ordnete der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. November 1999 bei Nachstiftungen die Gleichstellung einer liechtensteinischen Privatstiftung mit einer österreichischen an. Spätere Lehrmeinungen (*N. Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht Rz II/46*) und die österreichische Finanzverwaltung klammerten ausländische Stiftungen von der Privilegierung des verminderten StiftESSt-Satzes wieder aus.

Stiftungseingangssteuersatz von 2,5% regelmäßig auch der KESt unterliegen. Nach den neuen gesetzlichen Regelungen unterliegen Zuwendungen an Substiftungen jedoch nicht der KESt, sofern die Zuwendung im Substanzvermögen der Stiftung Deckung findet. Vor der steuerfreien Ausschüttung von Substanzvermögen an die Substiftung sind allerdings die allfälligen stillen Reserven und Bilanzgewinne der zuwendenden Stiftung in Abzug zu bringen. Damit soll nach dem Regelungsinteresse des BMF einerseits sichergestellt werden, dass Zuwendungen an Substiftungen ohne Ertragssteuerbelastung erfolgen können; andererseits soll durch die Evidenhaltung des Substanzvermögens bei der Substiftung verhindert werden, dass Zuwendungen an Begünstigte steuerschonend durch Substiftungen durchgeleitet werden können. Der im StiftEG verwendete Begriff der eine Zuwendung tätigen Stiftung oder Vermögensmasse, scheint ausländische zuwendende Stiftungen mit ein zu schließen.²⁷⁾

Für die steuerliche Beurteilung des einer Stiftung zugewendeten Substanzvermögens hat die Stiftung nach der neuen Gesetzeslage ein Evidenzkonto über das zugewendete Vermögen zu führen. Dieses Evidenzkonto verzeichnet die vermögenswerten Zu- und Abgänge der Stiftung. Das Stiftungskonto erhöht sich somit um sämtliche Stiftungseingangswerte und vermindert sich um sämtliche Substanzauschüttungen. Wenn eine Stiftung somit einer Substiftung Vermögen aus ihren Erträgen und nicht etwa aus der Substanz zuwendet, so unterliegt dieser Vorgang zukünftig der KESt.²⁸⁾ Zuwendungen von vor dem 1.8.2008 errichteten Stiftungen an Substiftungen sind nur dann von der KESt befreit, sofern die Substanzauszahlung in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung festgehalten ist und sofern die Zuwendung im Stiftungszweck der zuwendenden Stiftung Deckung findet. Trusts und ausländischen kontrollierten Familienstiftungen dürfte im Regelfall wegen der strengen Anforderungen an die unternehmensrechtlichen Bilanzierungsvorschriften die steuerfreie Substanzauskehr in manchen Fällen verwehrt bleiben.

H. Widerruf der Stiftung

Die StiftEST wird entgegen der alten Rechtslage im Falles des Widerrufs der Stiftung nicht mehr rückerstattet.²⁹⁾ Ist außer der natürlichen Person, welche die Stiftung widerruft, kein anderer Letztbegünstigter in der Stiftungsurkunde der zu widerrufenden Stiftung vorgesehen, so können die Einkünfte aus dem Widerruf der Stiftung um die vor dem 1.8.2008 eingebrachten Werte gekürzt werden, sofern der Stifter diese Werte nachweist. Für Zuwendungen nach dem 31. Juli 2008, die infolge Widerrufs an den Stifter ausgekehrt werden, erfolgt die Kürzung um den maßgeblichen

Wert des Evidenzkontos.³⁰⁾ Die Kürzung gilt auch für den Widerruf ausländischer Stiftungen, mit der Maßgabe, dass die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Werte anzusetzen sind. Voraussetzung für die Kürzung bei Widerruf einer ausländischen Stiftung ist, dass für die Zuwendung an die ausländische Stiftung StiftEST oder ErbSt entrichtet wurde.³¹⁾ Die StiftEST wird demnach nicht mehr zurückerstattet, doch kann das bisher mit der KESt verfangene Stiftungsvermögen als Substanzauszahlung steuerfrei entnommen werden.³²⁾

I. Bewertung des Stiftungsvermögens und Verfahren

Das StiftEG sieht für den Fall, bei welchem der in die Stiftung eingebrachte Vermögenswert ein im europäischen Wirtschaftsraum belegenes land- oder forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen oder Betriebsgrundstück darstellt, die Bewertung mit dem Verkehrswert eines solchen Vermögens vor. Sofern ein Steuerschuldner, dessen Vermögen sich im europäischen Wirtschaftsraum befindet, eine Bewertung zum dreifachen Einheitswert vorzieht, so kann er beim zuständigen Finanzamt auf diese Veranlagung optieren.³³⁾ Gegen Vorlage der für die Bewertung zum dreifachen Einheitswert erforderlichen Informationen hat das Finanzamt ein Abgabenverfahren einzuleiten und die Anpassung der Bewertung an inländisches Grundvermögen vorzunehmen.³⁴⁾ Für in die Stiftung eingebrachte Grundstücke

27) Nach § 1 EStG unterliegen nur natürliche Personen der Einkommenssteuer. Eine ertragssteuerliche Zuwendung an eine juristische Person müsste demnach KSt auslösen. Da von ausländischen juristischen Personen keine KESt eingehoben werden kann, ist demnach für ausländische Stiftungen nur eine Besteuerung durch eine Sonder- oder Abgeltungssteuer denkbar.

28) § 27 Absatz 1 Ziffer 8 lit f und lit g EStG: Auszahlungen aus der Substanz gelten ab dem 1.8.2008 nicht mehr der KESt („Substanzauszahlungen“). In der ursprünglichen RV des SchenkungsmeldeG 2008 war ua vorgesehen, dass die Widmung von Vermögen einer österreichischen Stiftung an eine Substiftung jedenfalls der KESt unterliegen soll.

29) § 33 ErbStG ist mit der ErbSt ausgelaufen und eine entsprechende Nachfolgebestimmung wurde nicht in das SchenkungsmeldeG 2008 aufgenommen.

30) § 27 Abs 1 Z 8 lit c EStG idF SchenkungsmeldeG 2008.

31) § 27 Abs 1 Z 9 EStG idF SchenkungsmeldeG 2008.

32) Nach alter Rechtslage waren die in die Stiftung eingebrachten Vermögenswerte mit der KESt steuerverfangen („Mausefalle-Effekt“); zur Einlagenrückzahlung und Evidenzkonto vgl § 4 Abs 12 EStG.

33) § 19 Abs 2 ErbStG iVm § 1 Abs 5 StiftEG.

34) § 3 Abs 4 StiftEG: Die Regierungsvorlage verweist bei dieser Veranlagungsoption auf die Konformität mit europarechtlicher Vorgaben (Rs C-256/06, Jäger).

ist weiterhin ein Grunderwerbssteueräquivalent in der Höhe von 3,5% des Wertes der Zuwendung abzuführen.³⁵⁾

In den EB zur RV SchenkMG 2008 wird die Heranziehung des in der Regel weit unter dem gemeinen Wert liegenden dreifachen Einheitswertes damit gerechtfertigt, dass die steuerlichen Folgen für die Heranziehung des dreifachen Einheitswertes vor dem Hintergrund des „geringen“ Stiftungseingangsteuersatzes von 2,5% verfassungsrechtlich gerechtfertigt erscheint.³⁶⁾ Fraglich ist, ob im Falle einer „sanktionsweisen“ Erhöhung des Steuersatzes auf das 10-fache des Normalsteuersatzes immer noch ein hoher Bewertungsspielraum bleibt. 25% StiftEST entsprechen dem höchsten anwendbaren Steuersatz in der Steuerklasse II des ErbStG.

Die StiftEST ist als Selbstbemessungsabgabe vom Steuer-schuldner selbst zu berechnen. Die Steuererklärung ist grundsätzlich in elektronischer Form an das zuständige FA zu übermitteln. Die Stiftung als primärer Steuerschuldner hat die StiftEST bis zum 15. Tag des zweiten, auf das Entstehen der Steuerschuld folgenden Monats zu ermitteln und zu entrichten. Sollte die Stiftung als Steuerschuldner weder den Sitz noch die Geschäftsleitung im Inland haben, so ist der zuwendende Stifter selbst Steuerschuldner. Zuständig ist das FA mit erweitertem Aufgabenkreis gemäß § 8 AVOG, in dessen Sprengel die österreichische Privatstiftung oder die vergleichbare Vermögensmasse ihren Sitz hat. Hat der Erwerber weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland, so ist die Steuer vom Zuwendenden bei dem FA 1/23 zu melden und abzuführen.³⁷⁾

J. Ausblick

Die im StiftEG 2008 vorgesehene Beibehaltung der Besteuerung von Zuwendungen an österreichische Privatstiftungen ist trotz der geringen Steuersatzes von 2,5% nicht ohne jeden Einwand nachvollziehbar, da die Attraktivität der österreichischen Privatstiftung eng mit der Seitenwirkung der ErbSt verknüpft war. Bei vererbtem und verschenktem Vermögen an Privatpersonen fällt nach dem Wegfall der ErbSt in Österreich keinerlei steuerliche Belastung mehr an. Über den Stiftungsweg verliert das Vermögen jedoch wegen der StiftEST 2,5% des gestifteten Wertes und zusätzlich wird bei der Ausschüttung an den Begünstigten eine KESt von 25% eingehoben. Systematisch ist die neue StiftEST nur schwer zu begründen und es bleibt abzuwarten, ob die nunmehrige steuerliche Behandlung der österreichischen Privatstiftung zivilrechtlich sinnvollen Vermögensstrukturierungen entgegenstehen wird. Da bisher ca. 40% der österreichischen Stiftungen aus steuerlichen Gründen errichtet wurden, ist nicht prognostizierbar, ob die steuerlichen Änderungen durch das SchenkMG 2008 insgesamt zu einer Stärkung des Stiftungswesens in Österreich führen.

Der Autor dankt RA Dr. Christoph Kerres, LL.M und StB MMag. Dr. Ernst Marschner, LL.M für die kritische Durchsicht und die wertvollen Hinweise zum Manuskript.

35) § 2 Abs 2 StiftEG.

36) Vgl. EB RL SchenkMG 2008 in Bezug auf VfGH G 54/06 v 7.3.2007.

37) §§ 3 Abs 1 und 4 StiftEG.

RESÜMEE

Ab dem 1.8.2008 fallen Zuwendungen an privatrechtliche Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen unter den Anwendungsbereich des im SchenkungsmeldeG 2008 geregelten StiftEG. Der Gesetzgeber hält wie bisher trotz des Entfalls der ErbSt an der Besteuerung von Zuwendungen an österreichische Privatstiftungen fest und hat mit dem StiftEG die entsprechende gesetzliche Grundlage geschaffen. Durch die neuen gesetzlichen Änderungen ist bei einer Zuwendung an ausländische Stiftungen

oder Trusts Vorsicht geboten. Das StiftEG schafft insgesamt einen Ausgleich im Amtshilfe- und Vollstreckungsbereich des EU-Raumes und scheint in manchen Fällen der Thesaurierung und Repatriierung von Vermögenswerten in und nach Österreich förderlich zu sein. Mit Spannung darf erwartet werden, ob die neuen gesetzlichen Regelungen über die Sanktionsbesteuerung bei Zuwendungen an bestimmte ausländische Stiftungen oder Trusts europarechtlichen Vorgaben standhalten werden.



Blawg Austria

□□□ Juristisches Tagebuch

Täglich ein kritischer Kommentar zur aktuellen Gesetzgebung, Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Berufsbildung:

www.verlagoesterreich.at