

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Top Thema

Begutachtungsentwurf zum
SchenkMG 2008

Steueralltag

Fruchtgenüsse innerhalb der Familie

Europa & Steuern

EuGH-Urteil *Netto Supermarkt*

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

Nebenberufliche Fachhochschulvortragende
im Jahr 2008

Legislative WKO

Die Auftraggeberhaftung

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
M A I 2008

05

173 – 220

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

Geplante Änderung der Stiftungseingangsbesteuerung

Das geplante Schenkungsmeldegesezt 2008 (SchenkMG 2008) bringt zahlreiche Änderungen für Stiftungen. Der folgende Beitrag stellt ausgehend vom Ministerialentwurf die wesentlichen Bereiche der geplanten Änderungen dar.

NIKOLAUS ARNOLD / CHRISTIAN LUDWIG

A. Einleitung

Mit Ablauf des 31. 7. 2008 treten die Haupttatbestände des ErbStG außer Kraft.¹⁾ Da mit Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer Zuwendungen an Stiftungen (mit Ausnahme von Grundstücken) grundsätzlich keiner Besteuerung mehr unterliegen würden, sollen durch das Schenkungsmeldegesezt 2008 (SchenkMG 2008) für diesen Bereich neue Regelungen geschaffen werden.²⁾ Gleichzeitig sollen auch im ertragsteuerlichen Bereich Anpassungen mit Auswirkungen auf Stiftungen erfolgen.

Die geplanten Änderungen betreffen nicht nur Privatstiftungen, sondern auch Stiftungen auf anderer Rechtsgrundlage und „sonstige Vermögensmassen, die mit einer privatrechtlichen Stiftung vergleichbar sind“. Eine Definition, wann eine Vermögensmasse mit einer privatrechtlichen Stiftung vergleichbar ist, enthält das SchenkMG nicht. Die Auslegung dieses Begriffs birgt daher va bei ausländischen Rechtsträgern (Anstalten, Trusts) eine erhebliche Rechtsunsicherheit in sich.

B. Stiftungseingangssteuergesetz

1. Allgemeines

Nach dem Ministerialentwurf (ME) soll ein eigenes Stiftungseingangssteuergesetz geschaffen werden. Eine Abkürzung der Gesetzesbezeichnung fehlt derzeit noch. Aus Vereinfachungsgründen werden nachfolgend die (nicht offiziellen) Abkürzungen StEingStG³⁾ bzw StEingSt verwendet. Dieses Bundesgesetz soll

erstmalig für nach dem 31. 7. 2008 erfolgte Erwerbe anzuwenden sein.⁴⁾

Vom Aufbau und der Konzeption her hat das StEingStG Ähnlichkeiten mit dem ErbStG.

2. Sachliche Steuerpflicht

Der StEingSt sollen nach dem ME

- der Übergang von Vermögen von Todes wegen und
- Zuwendungen unter Lebenden jeder Art „an privatrechtliche Stiftungen oder damit vergleichbare Vermögensmassen“ unterliegen (§ 1 Abs 1 StEingStG).

Beim Begriff der „Stiftung“ handelt es sich um einen Überbegriff. Unter Stiftungen sind aus österreichischer Sicht Privatstiftungen nach PSG, Stiftungen nach BStFG, nach den Landesgesetzen, nach kanonischem Recht und sondergesetzlich errichtete Stiftun-

Dr. *Nikolaus Arnold* ist Rechtsanwalt in Wien, Partner der ARNOLD Rechtsanwalts-Partnerschaft und Lehrbeauftragter an der WU; Dr. *Christian Ludwig* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien sowie Partner bei der BDO Austria GmbH, Wien; Mitglied im Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Mitglied der Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer; Lehrbeauftragter an der Universität und der FH Wien.

1) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua; 15. 6. 2007, G 23/07 ua.

2) Presseinformation BMF 20. 3. 2008.

3) Die Abkürzung StEingStG könnte durch die für das Einkommensteuergesetz amtlich vorgegebene Abkürzung EStG zu Missverständnissen führen.

4) § 5 StEingStG.

gen zu verstehen.⁵⁾ Daneben sind auch alle Stiftungen ausländischen Rechts Stiftungen iS dieser Terminologie. Die Einschränkung auf privatrechtliche Stiftungen dient der Abgrenzung von öffentlich-rechtlichen Stiftungen.⁶⁾ Die Stiftung Österreichischer Rundfunk und Stiftungen der katholischen Kirche fallen daher nicht in den Anwendungsbereich des StEingStG. Da Stiftungen nach BStFG bzw den Landesgesetzen einen „privatrechtlichen Widmungsakt“⁷⁾ voraussetzen, dürften diese gleichfalls privatrechtliche Stiftungen iSd § 1 Abs 1 StEingStG sein. Eine deutlichere Formulierung durch den Gesetzgeber wäre jedenfalls zweckmäßig.

Bisher fanden auf Zuwendungen an Stiftungen je nach Ausgestaltung § 2 ErbStG (Erwerb von Todes wegen) bzw § 3 Abs 1 Z 1, 2 oder 7 ErbStG (Schenkungen) Anwendung. Soweit die Materialien ausführen, dass die Besteuerung des Übergangs von Vermögen an (ausländische) Stiftungen und damit vergleichbare Vermögensmassen neu sei, ist dem in dieser Allgemeinheit nicht zu folgen. Zuwendungen an ausländische Stiftungen unterlagen bereits bisher der Erbschafts- und Schenkungssteuer, wenn der Erblasser oder Schenker Inländer iSd § 6 ErbStG war (s nur die Sonderregelungen der §§ 2 Abs 2 Z 1 und 3 Abs 1 Z 7 ErbStG, die nicht nur auf inländische Stiftungen abstellen).

Von der sachlichen Steuerpflicht sind auch vergleichbare Vermögensmassen betroffen. Trusts wurden bisher nicht unter den Begriff der privatrechtlichen Stiftungen subsumiert.⁸⁾ Ob sie daher eine „vergleichbare Vermögensmasse“ sind, ist fraglich.⁹⁾ Anstalten nach liechtensteinischem Recht sind uE durchaus mit privatrechtlichen Stiftungen vergleichbar und vom sachlichen Anwendungsbereich des StEingStG umfasst.

3. Persönliche Steuerpflicht, Steuerschuldner und Haftung

Die persönliche Steuerpflicht tritt ein, wenn

- der Zuwendende oder
- die Stiftung bzw die damit vergleichbare Vermögensmasse

im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs 2 StEingStG). Diese Regelung ist daher weitestgehend mit dem bisherigen § 6 Abs 2 ErbStG vergleichbar.

Steuerschuldner ist der Erwerber der Vermögenszuwendung, sofern dieser seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung im Inland hat, sonst der Zuwendende. Erwerber und Zuwendender haften für die Steuer, soweit sie nicht selbst Steuerschuldner sind (§ 1 Abs 3 StEingStG).

4. Wertermittlung

Für die Wertermittlung soll nach dem ME weiterhin § 19 ErbStG Anwendung finden.¹⁰⁾ Die Bewertung richtet sich daher (mit Ausnahme von Grundstücken) nach dem Ersten Teil des BewG. Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist die Wertermittlung daher auf Grundlage des Einheitswertes vorzunehmen. Gemeinschaftsrecht-

lichen Bedenken gegen eine Benachteiligung ausländischen Grundvermögens soll durch die Möglichkeit der Veranlagung und vergleichbaren Wertermittlung Rechnung getragen werden. Den verfassungsrechtlichen Bedenken in Bezug auf den Einheitswert treten die Materialien mit dem Argument entgegen, dass die Ungleichbehandlung durch den niedrigen Steuersatz von 5% verfassungsrechtlich zulässig sei. Ob der VfGH diese Ansicht teilt, bleibt abzuwarten. Keinesfalls überzeugt dieses Argument in den Fällen, in denen der Steuersatz 25% beträgt (s unten Punkt 5.).

Maßgeblich ist der „Zeitpunkt des Vermögensübergangs oder der Zuwendung“. § 18 iVm § 12 ErbStG stellen davon abweichend deutlicher auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ab. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte mE die Wortfolge „oder der Zuwendung“ entfallen.

5. Steuersatz

Der Steuersatz soll – wie bisher für Zuwendungen an Privatstiftungen (§ 8 Abs 3 lit b ErbStG) – 5% betragen. Er ermäßigt sich auf 2,5% für Zuwendungen an erfasste Rechtsträger, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Dieser Steuersatz gilt unabhängig davon, ob der Zuwendende Stifter der Stiftung ist. Zustiftungen werden daher nach dem ME steuerlich mit Nachstiftungen gleichgestellt.

§ 8 Abs 3 lit b ErbStG regelte außerdem eine Ermäßigung auf 2,5%, wenn der Stifter selbst eine Privatstiftung ist. Die Errichtung einer Tochter- oder Folgeprivatstiftung durch eine Privatstiftung war daher steuerbegünstigt möglich. Besonders begrüßenswert ist, dass diese Ermäßigung nunmehr generell für Zuwendungen an Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen gelten soll, wenn der Zuwendende eine Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse ist. Dadurch wird die Möglichkeit eröffnet, dass va auch ausländische Stiftungen ihr Vermögen zum begünstigten Steuersatz in eine österreichische Stiftung übertragen.

Abweichend davon erhöht sich die Steuer auf 25%, wenn

a) die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz vergleichbar ist oder

b) sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen (wie insb Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen), nicht spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem zuständigen Finanzamt offengelegt worden sind oder

5) N. Arnold, PSG-Kommentar² Einl Rz 8, § 1 Rz 2 a.

6) Zu Einzelheiten *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht Rz I/1 ff.

7) § 1 Abs 1 BStFG.

8) *Dorazil/Taucher*, ErbStG § 3 Anm 15.6.

9) Zu den Unterschieden zwischen Trusts und Privatstiftung s ausführlich *Micheler*, Der englische Trust im Vergleich zur Privatstiftung, in *Doralt/Kals* (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts 291 ff.

10) Siehe weiterführend *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht Rz II/73 ff.

c) mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

Als Vergleichsmaßstab zieht der Gesetzgeber daher nicht „privatrechtliche Stiftungen“, sondern die Privatstiftung als Sonderfall einer privatrechtlichen Stiftung heran. Der Umfang der Offenlegungspflicht und der Zeitpunkt (spätestens im Zeitpunkt der Fälligkeit der StEingSt) sind angesichts der weitreichenden Konsequenzen auffallend streng und verfassungsrechtlich nicht unbedenklich. Eine mit den StiftR 2001 Rz 24 vergleichbare Regelung (spätestens bei behördlicher Aufforderung) wäre begrüßenswert.

Auch bei der österreichischen Privatstiftung ist daher – sofern die geplante Neuregelung unverändert umgesetzt wird – zur Vermeidung der Erhöhung der StEingSt auf eine vollständige fristgerechte Offenlegung der Unterlagen zu achten.

Soweit ersichtlich bestehen mit der Schweiz und Liechtenstein keine Übereinkommen über eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe, sodass bei Übertragungen an Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen dieser Staaten durch Inländer iSd § 1 Abs 2 StEingStG jedenfalls der höhere Steuersatz zur Anwendung kommt.

Der Steuersatz auf die Übertragung von unbeweglichem inländischem Vermögen erhöht sich um 3,5%. Diese Regelung ist mit dem bisherigen Grunderwerbsteueräquivalent vergleichbar. Zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung soll § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG um eine Befreiung für die Übertragung von Grundstücken, die unter das StEingStG fallen, ergänzt werden. Nach dem ME fehlt eine Ermäßigung des Steuersatzes und des Grunderwerbsteueräquivalents bei Familienstiftungen.

Die Finanzverwaltung¹¹⁾ nahm bisher an, dass bei Stiftungs- bzw. Nachstiftungsvorgängen im Bereich betrieblich veranlasster Privatstiftungen ein Leistungsaustausch stattfindet, sodass kein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht werde.¹²⁾ Da die geplante Neuregelung hier zu einer wesentlichen Verschlechterung für betriebliche Privatstiftungen führen würde, sollte eine entsprechende Ausnahmeregelung geschaffen werden.

Ebenso fehlt im derzeitigen ME noch eine entsprechende Anpassung des § 15 Abs 3 GebG, um – je nach Art der Zuwendung – eine zusätzliche Gebührenpflicht zu vermeiden.

6. Fehlen von Befreiungsbestimmungen und Freibeträgen

Steuerbefreiungen, insb mit § 15 ErbStG vergleichbare, fehlen zur Gänze. Der durch § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG bisher auch für den Erwerb durch Stiftungen steuerbefreite Erwerb von Todes wegen von endbesteuertem Kapitalvermögen fällt daher gleichfalls unter die StEingSt. Ebenso findet sich keine mit § 15 Abs 1 Z 14 bzw 14a ErbStG vergleichbare Befreiungsbestimmung für die Bereiche der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke. Um das Spendenaufkommen für diese nicht zu gefährden, sollte eine entsprechende Befreiungsbestimmung aufgenommen werden.

In der Praxis findet sich häufig ein Fruchtgenussrechtsvorbehalt der Stifter bei Zuwendungen an eine Privatstiftung. Streng genommen könnte nach dem vorliegenden ME der Wegfall des Fruchtgenussrechts bei Ableben des Stifters den Übergang von Vermögen von Todes wegen auf eine privatrechtliche Stiftung darstellen. Sollte es im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses zu keiner Klarstellung kommen, wäre auch für bestehende Stiftungen, denen Vermögen unter Fruchtgenussrechtsvorbehalt zugewendet wurde, dringender Handlungsbedarf gegeben.

Freibeträge kennt das StEingStG gleichfalls nicht.

7. Fehlen einer Erstattungsregelung

Eine mit § 33 lit a ErbStG vergleichbare Regelung für die Erstattung der StEingSt findet sich im StEingStG nicht. Zur Vermeidung einer Verschlechterung gegenüber der derzeitigen Situation wäre eine entsprechende Regelung zu begrüßen.

C. Nacherhebung der Schenkungssteuer

§ 8 Abs 3 lit b zweiter Satz ErbStG ordnet an, dass dann, wenn das (der Privatstiftung) zugewendete Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren unentgeltlich veräußert werden, die Differenz auf die Steuer nach § 8 Abs 1 ErbStG nachzuerheben ist. Die seinerzeitige Zuwendung an die Privatstiftung wird erbschafts- und schenkungssteuerrechtlich daher „neu aufgerollt“.¹³⁾

Eine vergleichbare Bestimmung findet sich im StEingStG mangels weiterer Erhebung einer SSt konsequenterweise nicht. § 34 Abs 1 ErbStG soll eine neue Z 13 angefügt werden, wonach für Vorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. 7. 2008 entsteht, keine ErbSt und SSt mehr erhoben wird. Insofern entfällt auch für vor diesem Zeitpunkt auf Stiftungen übertragenes Vermögen eine Nacherhebung der Schenkungssteuer. Zur Vermeidung des Unsicherheitspotenzials, das sich daraus ergibt, dass durch § 8 Abs 3 lit b 2. Satz ErbStG die frühere Zuwendung an die Privatstiftung „neu aufgerollt“ wird, sollte dies ausdrücklich klargestellt werden.

D. Erstattung der Schenkungssteuer

Die Möglichkeit der Erstattung der Schenkungssteuer bei Auflösung der Privatstiftung bleibt unverändert bestehen. § 33 lit a ErbStG ist weder von der Aufhebung der Grundtatbestände durch den VfGH noch durch die Übergangsbestimmungen des SchenkMG 2008 betroffen. Da die Übergangsbestimmungen auch in diesem Punkt nicht ganz eindeutig sind, wäre eine entsprechende Regelung zweckmäßig.

E. Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte

1. Allgemeines

Die Änderungen des EStG betreffen va die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Zuwendungsbe-

11) StiftR 2001 Rz 276.

12) Kritisch *Arnold/Bachl*, *ecolx* 2001, 226; *König*, *ÖStZ* 2003/833, 384 (386); *Lechner*, *JBl* 2003, 813 (814).

13) *Dorazill/Taucher*, *ErbStG* § 8 Anm 5.7 lit a; *StiftR* 2001 Rz 314.

steuerung auf ausländische Stiftungen und die Entlastung von Substanzzuwendungen. Die Entlastung von Substanzzuwendungen war notwendig geworden, nachdem das ErbStG am 31. 7. 2008 ersatzlos ausläuft.¹⁴⁾

2. Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Zuwendungsbesteuerung auch auf ausländische Stiftungen

Bereits in der Vergangenheit wurde die Frage diskutiert, wie Zuwendungen eines einer Privatstiftung vergleichbaren ausländischen Rechtsträgers steuerlich zu behandeln sind. In einer Entscheidung des UFS zu einer dänischen Stiftung¹⁵⁾ ist der UFS dabei zu dem Ergebnis gekommen, dass derartige Zuwendungen bereits nach bisherigem Recht unter § 27 Abs 1 Z 7 EStG zu erfassen sind. In § 27 Abs 1 Z 7 EStG idF SchenkMG 2008 soll dem nun durch eine ausdrückliche gesetzliche Normierung Rechnung getragen werden. Ausländische Stiftungen oder sonstige Vermögensmassen, die mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sind, sind daher in Zukunft von der Zuwendungsbesteuerung an Begünstigte erfasst. Offengeblieben ist freilich eine Antwort auf die Frage, wann eine ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist.

3. Befreiung von Substanzzuwendungen

Zuwendungen einer Privatstiftung unterliegen nach derzeit geltender Rechtslage einem 25%igen Kapitalertragsteuerabzug, unabhängig davon, ob die Zuwendung aus von der Privatstiftung lukrierten Erträgen oder aus vom Stifter zugewendeter Substanz stammt („Mausefalle-Effekt“).¹⁶⁾ Die Erhebung von 25% Kapitalertragsteuer auch auf die Auszahlung von gestiftetem Vermögen (Substanzzuwendungen) wurde in der Vergangenheit ua damit gerechtfertigt, dass aufgrund der Vermögensübertragung auf Privatstiftungen dem Fiskus Erbschaftssteuer und Schenkungssteuer entgehen.¹⁷⁾ Mit dem ersatzlosen Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer per 31. 7. 2008 ist daher die Rechtfertigung für die Besteuerung von Substanzzuwendungen weggefallen. Die Neuregelung (§ 27 Abs 1 Z 8 EStG) sieht daher vor, dass Substanzzuwendungen kapitalertragsteuerfrei erfolgen können. Dabei ist jedoch eine Reihe von Restriktionen zu berücksichtigen:

a) Eine steuerfreie Auszahlung von gestiftetem Vermögen liegt nur dann vor, wenn die Summe der Zuwendungen der Stiftung den Stiftungseingangswert kürzt. Dabei sind die Stiftungseingangswerte wie auch bisher die anzusetzenden steuerlichen Werte des Stifters. Voraussetzung ist, dass die steuerlichen Eingangswerte auf einem Evidenzkonto erfasst werden.

b) Die steuerneutralen Substanzzuwendungen sind dabei nachrangig gegenüber einem am Beginn des Geschäftsjahres vorhandenen Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen. Der Bilanzgewinn ist dabei um überhöhte Aufwendungen (zB Abschreibung und Buchwertabgang) aufgrund von Neubewertungen durch die beizulegenden Werte (§ 202 Abs 1 UGB) zu korrigieren.¹⁸⁾ Werden darü-

ber hinaus Wirtschaftsgüter zugewendet, sind weiters auch die stillen Reserven der zugewendeten Wirtschaftsgüter in Ansatz zu bringen.

c) Praktisch bedeutet dies, dass steuerfreie Auszahlungen von gestiftetem Vermögen nur nachrangig gegenüber laufenden oder thesaurierten Gewinnen möglich sind. Dies stellt einen deutlichen Nachteil gegenüber dem Konzept der Einlagenrückzahlung bei Kapitalgesellschaften (§ 4 Abs 12 EStG) dar: Bei Kapitalgesellschaften besteht ein Wahlrecht, ob Einlagen oder laufende Gewinne ausgeschüttet werden sollen.

d) Das Konzept ist ähnlich jenem beim Widerruf (§ 32 Z 4 lit b EStG). Auch dort werden steuerliche Eingangswerte mit Verkehrswerten verglichen, was zu teilweise willkürlichen Ergebnissen führen kann.¹⁹⁾ So ist zB nicht einzusehen, dass gestiftete, nicht spekulationshängige Wirtschaftsgüter nur mit ihren (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten als Stiftungseingangswert angesetzt werden dürfen und damit die – beim Stifter nicht mehr steuerhängigen – stillen Reserven bei Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte einer 25%igen Kapitalertragsteuer unterliegen.

e) Ein systematisch richtiges Ergebnis ließe sich dadurch erzielen, dass sowohl bei der Zuwendung an die Privatstiftung als auch bei der Zuwendung an den Begünstigten bzw Letztbegünstigten die steuerlichen Werte jeweils vom Übernehmenden (Privatstiftung und in der Folge Begünstigter) fortgeführt werden. Dies würde auch der Systematik bei Schenkungen entsprechen. Für den Fiskus blieben die stillen Reserven, soweit sie vorher steuerhängig waren, auch weiterhin steuerhängig.²⁰⁾

4. Steuerpflicht von Substiftungen

Als deutliche Verschlechterung gegenüber dem bisherigen System ist festzustellen, dass in Zukunft die Errichtung von Substiftungen sowie Zu- oder Nachstiftungen durch eine Stiftung jedenfalls der Zuwendungsbesteuerung unterliegen sollen.²¹⁾ Offenbar will man damit unerwünschte Gestaltungen abwenden, die durch Gründung einer Substiftung Substanz er-

14) Vgl Ludwig, Stiftungen müssen billiger werden, Die Presse, 16. 10. 2007, 11.

15) Vgl UFS 11. 10. 2006, RV/1681-W/05, ZFS 2007, 28 f; vgl Lenneis/Aigner, Zuwendungen aus ausländischen Stiftungen, SWI 2007, 343.

16) Zum „Mausefalle-Effekt“ vgl Doralt, Stiftungsbesteuerung: Mausefalle ein Papiertiger? RdW 2007, 52 f.

17) Vgl Erläuterungen zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988), § 27 Abs 1 Z 8 (idF SchenkMG 2008); vgl Wiesner, Die steuerlichen Zielsetzungen des Privatstiftungsgesetzes in Bank Austria, Privatstiftungsgesetz, 33 ff.

18) Vgl Erläuterungen zu Art 1 (Änderung des EStG 1988), § 28 Abs 1 Z 8 (idF SchenkMG 2008).

19) Vgl Ludwig, Der Begriff der Zuwendung im Ertragsteuerrecht, in Ludwig/Widinski (Hrsg), FS Bruckner 167 ff.

20) Vgl Ludwig, Der Begriff der Zuwendung im Ertragsteuerrecht, in Ludwig/Widinski (Hrsg), FS Bruckner, 167 ff; vgl Ludwig, Die ertragsteuerliche Behandlung des Stifters als Letztbegünstigter bei Widerruf einer Privatstiftung, in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), FS W. Doralt 289 ff.

21) Derzeit stellt die Errichtung einer Substiftung keinen ertragsteuerrelevanten Vorgang dar; Stftr Rz 41; BMF 6. 1. 1998, SWK 1998, S 231; weiters vgl Ludwig, Der Begriff der Zuwendung im Ertragsteuerrecht, in Ludwig/Widinski (Hrsg), FS Bruckner 167 ff.

zeugen, die in weiterer Folge steuerneutral zugewendet werden kann. (s Kap. E. 3.)

5. Kürzung um Stiftungseingangswerte beim Widerruf

Geblichen ist die Möglichkeit, im Falle eines Widerrufs die Einkünfte um die vom Stifter nachgewiesenen Stiftungseingangswerte über seinen Antrag zu kürzen. Voraussetzung ist, dass der Stifter Letztbegünstigter ist und diese steuerlichen Eingangswerte nachweist. Im Wesentlichen wurde damit die bereits bestehende Möglichkeit wie in § 32 Z 4 lit b EStG in § 27 Abs 1 Z 9 EStG idF SchenkMG 2008 übernommen. Die bereits bisher zu dieser Bestimmung bestehende Kritik bleibt daher inhaltlich aufrecht.²²⁾

Unklar ist noch die Wechselwirkung zwischen der steuerneutralen Auszahlung von gestiftetem Vermögen (§ 27 Abs 1 Z 8 EStG idF SchenkMG 2008) und Kürzung der seinerzeitigen Eingangswerte bei Widerruf der Privatstiftung und Vermögensübertragung an den Stifter als Letztbegünstigten (§ 27 Abs 1 Z 9 EStG idF SchenkMG 2008). Nach dem derzeitigen

Wortlaut wäre eine Doppelberücksichtigung von Substanzzuwendungen nicht ausgeschlossen, was jedoch nicht der Intention des Gesetzgebers entsprechen dürfte.

6. Inkrafttreten

Die Neuregelung soll erstmals auf unentgeltliche Übertragungen nach dem 31. 7. 2008 anzuwenden sein. Damit bleibt die Möglichkeit von Substanzzuwendungen den bereits bestehenden Privatstiftungen mit ihrem bis zum 31. 7. 2008 gestifteten Vermögen verwehrt.

22) Vgl Ludwig, Die ertragsteuerliche Behandlung des Stifters als Letztbegünstigter bei Widerruf einer Privatstiftung, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), FS W. Doralt 289 ff.

SCHLUSSSTRICH

Auf den ersten Blick ändert sich für Privatstiftungen durch das SchenkMG wenig. Der Teufel steckt – wie so oft – im Detail.