

Kinderbegleitung – Sterbebegleitung

Familienhospizkarenz

Riegerbank-Anleihe

Lehrstück für Kridatare

Markenschutzgesetz und

Domainregistrierung

Aufklärungspflicht des Vorstandes beim

Management-Buyout

Enteignung und

Erdgasleitungsbau

Verfall oder Verjährung?

Ersatzansprüche nach § 29 AngG

Auflösung des Bestandvertrags und

Bodenkontamination

Die steuerliche Behandlung von Investmentfonds bei eigen-nützigen Privatstiftungen (I)

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER

1. EINLEITUNG

Eigen- oder gemischnützige Privatstiftungen sind als juristische Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG aufgrund des inländischen Sitzes gem § 1 PSG grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit allen in- und ausländischen Einkünften iSd § 2 EStG (§ 1 Abs 2 letzter Satz KStG).¹⁾ Als Körperschaftsteuersubjekt hat die Privatstiftung nach § 7 Abs 1 KStG 1988 das Einkommen zu versteuern, das ihr zuzurechnen ist und das sie innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Da § 7 Abs 1 PSG die Eintragung im Firmenbuch vorsieht und § 18 PSG bestimmt, dass taxativ aufgezählte Rechnungslegungsvorschriften des HGB sinngemäß anzuwenden sind, wäre grundsätzlich § 7 Abs 3 KStG 1988 (alle Einkünfte sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb) anzuwenden. § 13 Abs 1 KStG 1988 sieht allerdings unter bestimmten Voraussetzungen vor, dass § 7 Abs 3 KStG 1988 nicht anzuwenden ist. Grundlage der Einkommensermittlung solcher Privatstiftungen ist daher gem § 7 Abs 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten abzüglich der Sonderausgaben gemäß § 8 Abs 4 KStG 1988. Voraussetzung für die Einkommensbesteuerung gemäß § 7 Abs 2 KStG 1988 in Verbindung mit den besonderen Regelungen des § 13 KStG 1988 ist das Vorliegen einer „gläsernen Stiftung“, dh,

- das Aufdecken einer allenfalls bestehenden Treuhandschaft in Form der Bekanntgabe des tatsächlichen Stifters, sofern die Privatstiftung durch Treuhänder errichtet wurde, sowie
- die Vorlage der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung

bei dem für die Stiftungsveranlagung sachlich (§ 8 Abs 1 AVOG) und örtlich (§ 58 BAO) zuständigen FA. Andere als die im Gesetz genannten Urkunden und Rechtsverhältnisse sind von der speziellen Offenlegungspflicht des § 13 Abs 1 KStG 1988 nicht erfasst. Für die Offenlegung besteht im KStG 1988 keine Frist. Sollte der Offenlegungspflicht nicht entsprochen worden sein, ist spätestens bei behördlicher Aufforderung der Offenlegungsverpflichtung nachzukommen. Ein anlässlich der Stiftungerrichtung von den Abgabenbehörden versendeter Fragebogen, mit dem unter anderem die Offenlegung einer etwaigen Treuhandschaft und die Vorlage der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde verlangt wird, stellt die behördliche Aufforderung zur Offenlegung dar.

Wurde diesen Offenlegungspflichten entsprochen, so stellen Erträge aus Anteilen an in- und ausländischen Investmentfonds grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen der Stiftung dar. Allerdings knüpfen sich je nach Veranlagungsform innerhalb der Fonds unterschiedliche Rechtsfolgen an die über den Fonds erzielten Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträge. Bei der Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds bei Privatstiftungen ist es durch das BudgetbegleitG 2001³⁾ und das KapitalmarktoffensiveG⁴⁾ zu gravierenden Änderungen gekommen. Die nachfolgenden Checklisten versuchen das Regelungssystem der Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds für eigen- und gemischnützige Privatstiftungen entsprechend den Stiftungsrichtlinien und dem Entwurf der Investmentfondsrichtlinien übersichtlich darzustellen. Ausführliche Überlegungen dazu finden sich bereits bei *Kofler/Kofler*, Investmentfondserträge bei Privatstiftungen (2001), und bei *Aigner*, Investmentfonds Praxishandbuch (2002).⁵⁾

Dr. Dietmar Aigner ist Assistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz.

Mag. Dr. Georg Kofler ist Assistent am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung für Finanzrecht der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Vgl etwa Wiesner in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, 178; *Riefin Bank Austria* (Hrsg), Privatstiftungsgesetz², 55; *Riefin Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, Anh I Rz 29; *Bruckner/Fries/Fries*, Familienstiftung, 104.

2) Vgl nur *Riefin Bank Austria* (Hrsg), Privatstiftungsgesetz², 56.
3) BGBl I 2000/142.

4) BGBl I 2001/2.

5) Dazu schon ausführlich *Kofler/Kofler*, Investmentfondserträge bei Privatstiftungen. Die steuerliche Behandlung von Erträgen aus in- und ausländischen Investmentfonds (2001) 5ff; weiters *Aigner*, Investmentfonds Praxishandbuch (2002), 55ff und 86ff.

2. TATSÄCHLICHE AUSSCHÜTTUNGEN

a) KAPITAL- UND BETEILIGUNGSERTRÄGE

		Eigennützige Privatstiftung			
Fondserträge		Tatsächliche Ausschüttungen			
		Inländischer Investmentfonds	Ausländischer Investmentfonds		
Kapital- und Beteiligungserträge	Inländische Kapitalerträge aus Bankguthaben und Erträge aus Forderungswertpapieren mit inländischer kuponauszahlender Stelle	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG. Weder KESt-Abzug bei Ausschüttung an Fonds (§ 94 Z 10 TS 1 EStG) noch bei Weiterleitung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).	„Weißer“ Fonds		„Grauer“ Fonds
	Ausländische Kapitalerträge aus Bankguthaben und Erträge aus Forderungswertpapieren mit ausländischer kuponauszahlender Stelle	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG. Weder KESt-Abzug bei Ausschüttung an Fonds (§ 93 Abs 1 iVm Abs 3 EStG) noch bei Weiterleitung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).	„Schwarzer“ Fonds		
	Inländische Dividenden gem § 93 Abs 2 EStG	Steuerfrei gem § 10 Abs 1 KStG. Nach BMF (ÖStZ 1998, 556) Unterbleiben des KESt-Abzuges bei Ausschüttung an Fonds.	Steuerfrei gem BMF Rz 88 ff StftRL	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG.	
	Ausländische Dividenden gem § 93 Abs 2 EStG	Steuerfrei gem § 13 Abs 2 KStG, wenn keine Entlastung auf Grund von DBA erfolgt. Kein KESt-Abzug (§ 93 Abs 1 iVm Abs 2 EStG) bei Ausschüttung an Fonds.	Steuerfrei gem BMF Rz 88 ff StftRL	Bei singgemäß Anwendung der Auffassung des BMF (ÖStZ 1998, 556) Unterbleiben des KESt-Abzuges bei Ausschüttung an Fonds, kein KESt-Abzug bei Weiterleitung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG).	
Sonstige Erträge		Steuerpflichtig (34% KöSt). IdR keine KESt.	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG. Kein KESt-Abzug bei Weiterleitung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG)		

b) SUBSTANZGEWINNE

Eigennützige Privatstiftung				
Fondserträge		Tatsächliche Ausschüttungen		
		Inländischer Investmentfonds	Ausländischer Investmentfonds	
			„Weißer“ Fonds	„Grauer“ Fonds
Substanzgewinne	Substanzgewinne aus Forderungswertpapieren (unabhängig von der Spekulationsfrist)	Steuerfrei gem § 40 Abs 1 InvFG. Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).	Steuerfrei gem § 40 Abs 1 InvFG Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG.
	20% der Substanzgewinne aus Dividendenwerten (unabhängig von der Spekulationsfrist)	12,5% Zwischensteuer (§ 93 Abs 3 Z 4 EStG iVm § 13 Abs 3 Z 1 EStG). Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).		12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG. Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).
	80% der Substanzgewinne aus Dividendenwerten (unabhängig von der Spekulationsfrist)	Steuerfrei gem § 40 Abs 1 InvFG Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).	Steuerfrei gem § 40 Abs 1 InvFG. Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG. Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Privatstiftung (§ 94 Z 10 TS 2 EStG).

3. AUSSCHÜTTUNGSGLEICHE ERTRÄGE

a) KAPITAL- UND BETEILIGUNGSERTRÄGE

Eigennützige Privatstiftung				
Fondserträge		Ausschüttungsgleiche Erträge		
		Inländischer Investmentfonds	Ausländischer Investmentfonds	
			„Weißer“ Fonds	„Grauer“ Fonds
Kapital- und Beteiligungserträge	Inländische Kapitalerträge aus Bankguthaben und Erträge aus Forderungswertpapieren mit inländischer kuponauszahlender Stelle	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG. Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Fonds (§ 94 Z 10 TS 1 EStG), Auszahlung der KESt (§ 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz iVm § 13 dritter Satz InvFG) direkt an die Privatstiftung (§ 94 Z 10 EStG).	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG auf tatsächlich erwirtschaftete Kapitalerträge.	Pauschale Erfassung ausschüttungsgleicher Erträge nach § 42 Abs 2 InvFG. 12,5% Zwischensteuer
			Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Fonds (§ 94 Z 10 TS 1 EStG), mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.	Mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.

Eigennützige Privatstiftung					
Fondserträge		Ausschüttungsgleiche Erträge			
		Inländischer Investmentfonds	Ausländischer Investmentfonds		
			„Weißer“ Fonds	„Grauer“ Fonds	„Schwarzer“ Fonds
Kapital- und Beteiligungserträge	Ausländische Kapitalerträge aus Bankguthaben und Erträge aus Forderungswertpapieren mit ausländischer Kuponauszahlender Stelle	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG.	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG auf tatsächlich erwirtschaftete Kapitalerträge.	Pauschale Erfassung ausschüttungsgleicher Erträge nach § 42 Abs 2 InvFG. 12,5% Zwischensteuer	
	Inländische Dividenden gem § 93 Abs 2 EStG	Weder KESt-Abzug bei Ausschüttung an Fonds (§ 93 Abs 1 iVm Abs 3 EStG) noch KESt-mäßige Auswirkung der Ausschüttungsfiktion des § 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz iVm § 13 dritter Satz InvFG. Steuerfrei gem § 10 Abs 1 KStG. Nach BMF (ÖStZ 1998, 556) Unterbleiben des KESt-Abzuges bei Ausschüttung an Fonds, keine KESt-mäßige Auswirkung der Ausschüttungsfiktion des § 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz iVm § 13 dritter Satz InvFG.	Kein KESt-Abzug bei Ausschüttung an Fonds (§ 93 Abs 1 iVm Abs 3 EStG), mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.	Mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.	
	Ausländische Dividenden gem § 93 Abs 2 EStG	Steuerfrei gem § 13 Abs 2 KStG, wenn keine Entlastung auf Grund von DBA erfolgt. Weder KESt-Abzug (§ 93 Abs 1 iVm Abs 2 EStG) bei Ausschüttung an Fonds noch KESt-mäßige Auswirkung der Ausschüttungsfiktion des § 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz InvFG.	Steuerfrei gem BMF Rz 88 ff StiftRL Bei sinngemäßer Anwendung der Auffassung des BMF (ÖStZ 1998, 556) Unterbleiben des KESt-Abzuges bei Ausschüttung an Fonds, mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG auf tatsächlich erwirtschaftete Kapitalerträge.	Pauschale Erfassung ausschüttungsgleicher Erträge nach § 42 Abs 2 InvFG. 12,5% Zwischensteuer

Eigennützige Privatstiftung				
Fondserträge	Ausschüttungsgleiche Erträge			
	Inländischer Investmentfonds	Ausländischer Investmentfonds		
		„Weißer“ Fonds	„Grauer“ Fonds	„Schwarzer“ Fonds
Sonstige Erträge	Steuerpflichtig (34% KöSt).	12,5% Zwischensteuer gem § 13 KStG, § 22 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG iVm § 93 Abs 3 Z 5 EStG.		Pauschale Erfassung ausschüttungsgleicher Erträge nach § 42 Abs 2 InvFG. 12,5% Zwischensteuer.
	Keine KESt-mäßige Auswirkung.	Mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.		Mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.

b) SUBSTANZGEWINNE

Eigennützige Privatstiftung				
Fondserträge	Ausschüttungsgleiche Erträge			
	Inländischer Investmentfonds	Ausländischer Investmentfonds		
		„Weißer“ Fonds	„Grauer“ Fonds	„Schwarzer“ Fonds
Substanzgewinne	Substanzgewinne aus Forderungswertpapieren	Steuerfrei gem § 40 Abs 1 InvFG. Keine KESt-mäßige Auswirkung der Ausschüttungsfiktion des § 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz InvFG.	Steuerfrei gem § 40 Abs 1 InvFG iVm § 42 Abs 3 InvFG. Keine KESt-mäßige Auswirkung der Ausschüttungsfiktion des § 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz InvFG.	12,5% ZwischenSt; Nachfolgende Ausschüttungen sind steuerfrei (§ 40 Abs 2 Z 1 dritter Satz InvFG). Mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.
	20% der Substanzgewinne aus Dividendenwerten	12,5% Zwischensteuer (§ 93 Abs 3 Z 4 EStG iVm § 13 Abs 3 Z 1 EStG). Auszahlung der KESt (§ 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz iVm § 13 dritter Satz InvFG) direkt an die Privatstiftung (§ 94 Z 10 EStG).	12,5% ZwischenSt; (denkbar auch 25% SondergewinnSt). Nachfolgende Ausschüttungen sind steuerfrei (§ 40 Abs 2 Z 1 dritter Satz InvFG). Mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.	12,5% ZwischenSt; Nachfolgende Ausschüttungen sind steuerfrei (§ 40 Abs 2 Z 1 dritter Satz InvFG). Mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.
	80% der Substanzgewinne aus Dividendenwerten	Steuerfrei gem § 40 Abs 1 InvFG Auszahlung der KESt (§ 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz iVm § 13 dritter Satz InvFG) direkt an die Privatstiftung (§ 94 Z 10 EStG).	Steuerfrei gem § 40 Abs 1 InvFG iVm § 42 Abs 3 InvFG. Keine KESt-mäßige Auswirkung der Ausschüttungsfiktion des § 40 Abs 2 Z 1 vierter Satz InvFG.	12,5% ZwischenSt; Nachfolgende Ausschüttungen sind steuerfrei (§ 40 Abs 2 Z 1 dritter Satz InvFG). Mangels Anwendbarkeit des § 13 dritter Satz InvFG für ausländische Fonds keine Auszahlung der KESt.