

Ertragsteuerliche Folgen des Widerrufs einer Privatstiftung

Georg Kofler

Übersicht

- I. Überblick
- II. Besteuerung auf Ebene der Privatstiftung
 - A. Geld- und Sachzuwendungen
 - B. Zwischensteuer
 - C. Stiftungseingangssteuer
- III. Besteuerung auf Ebene des Stifters
 - A. Allgemeines zur Zuwendungsbesteuerung („Ausgangsbesteuerung“)
 - B. Vermögensrückübertragung an den Stifter
 - 1. Überblick
 - 2. Zuwendung von „Altvermögen“
 - 3. Substanzauszahlung von „Neuvermögen“
- IV. Zusammenfassung

I. Überblick

Ein Kernstück der mit dem PSG 1993¹ geschaffenen Stiftungsbesteuerung ist, dass jede laufende oder einmalige Geld-, Nutzungs- oder Sachzuwendung der Privatstiftung an Begünstigte als Einkommensverwendung der Stiftung und beim Begünstigten – vergleichbar einer Dividende – als steuerpflichtiger Kapitalertrag erfasst werden soll.² Dies galt grundsätzlich unabhängig davon, ob die Zuwendungen aus laufenden Erträgen der Stiftung oder aus der gestifteten Substanz erfolgten.³

¹ BGBl 1993/694.

² ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 17 f (zum PSG).

³ So ausdrücklich ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 18 (zum PSG): „Im Falle der Auflösung einer Privatrechtsstiftung unterscheidet sich die Besteuerung nicht von jener im Bestände der Stiftung, die Letztbegünstigten unterliegen daher mit sämtlichen Zuwendungen unabhängig davon, ob Erträge oder Vermögensteile zugewendet werden, der Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht, nicht hingegen der Schenkungssteuer“. Siehe zB auch *König*, Die Vermögens- und Nutzungszuwendung von eigen- bzw gemischnützigen Privatstiftungen, RdW 2002/323 (311); *Marschner* in Jakom EStG⁶ (2013) § 27 Rz 289.

Dieser im Hinblick auf die Erfassung der Substanz als „Mausefalle“⁴ oder „Arrestwirkung“⁵ bezeichnete Effekt wurde seinerzeit vor allem mit der vergleichsweise niedrigen Belastung der Zuwendungen an die Stiftung mit Erbschafts- und Schenkungssteuer begründet. Wäre es nämlich nicht zu einer Zuwendungsbesteuerung der Substanz gekommen, hätte eine „Durchleitung“ von Vermögen durch eine Stiftung nach Abwarten einer zehnjährigen Sperrfrist⁶ zu einer Vermeidung der Erbschafts- und Schenkungssteuer führen können.⁷ Weitere Beweggründe für die Substanzerfassung lagen aber auch im „Schutz gegen relativ kurzfristige Stiftungsgestaltungen“⁸ und in einer vermeintlichen Vereinfachung, aufgrund derer freilich Besteuerungsunschärfen bewusst in Kauf genommen wurden.⁹ Lediglich für den Fall der Rückübertragung von gestiftetem Vermögen an den seinerzeitigen Stifter aufgrund eines Widerrufs einer Privatstiftung wurde „ein kleines Benefiz in Form der Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage um den Stiftungseingangswert“ gewährt.¹⁰

Mit dem allgemeinen Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer ab 1. August 2008¹¹ verlor aber auch die Begründung des „Mausefalleneffekts“ ihr

⁴ Siehe zB *Mayr*, Privatstiftungen: Entlastung bei Ausgangsbesteuerung sachgerecht? RdW 2008/251 (296); *Hübner/Six*, Die Liquidation von Privatstiftungen, in Cerha et al (Hrsg), Stiftungsbesteuerung (2008) 163 (171); *Ludwig* in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungsbandbuch (2010) Rz 15/18; weiters auch BMF 15.2.1999, ÖStZ 1999, 126.

⁵ Zum Beispiel *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² (2010) II/585.

⁶ Siehe § 8 Abs 3 lit b ErbStG und dazu zB *Obernberger*, Der Nachversteuerungsstatbestand sowie anrechenbare Stiftungseingangswerte iZm der Beendigung einer eigen-nützigen Privatstiftung, ZfS 2006, 70 f; *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 175 f; *Arnold* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/601 ff.

⁷ *Mayr*, RdW 2008/251 (296).

⁸ BMF 15. 2. 1999, ÖStZ 1999, 126 (zur Rückübertragung eines gestifteten Forstes).

⁹ So führten die Materialien zum PSG 1993 (ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 18) aus, dass „eine Untersuchung, ob und wie weit eine Stiftung einem Begünstigten oder Letztbegünstigten Früchte ihres Vermögens oder das Vermögen selbst zuwendet, im Einzelfall sehr aufwendig sein kann“, und daher „im Bereich der Ertragsbesteuerung eine Erfassung sämtlicher Zuwendungen beim Begünstigten unabhängig von ihrer Herkunft in der Stiftung vorgesehen [ist]“.

¹⁰ BMF 15. 2. 1999, ÖStZ 1999, 126 (zur Rückübertragung eines gestifteten Forstes).

¹¹ Die Bewertungsunterschiede aufgrund der Einheitswertanknüpfung bei Grundvermögen im Vergleich zur Verkehrsbewertung anderen Vermögens haben zunächst zu einer Aufhebung der Grundtatbestände des „Erwerb von Todes wegen“ (§ 1 Abs 1 Z 1 ErbStG) und „Schenkungen unter Lebenden“ (§ 1 Abs 1 Z 2 ErbStG) durch den VfGH geführt. Siehe VfGH G 54/06 ua VfSlg 18.093 zur Erbschaftssteuer (kundgemacht in BGBl I 2007/9) und VfGH G 23/07 ua VfSlg 18.147 zur Schenkungssteuer (kundgemacht in BGBl I 2007/39). Der Gesetzgeber hat die bis 31.7.2008 eingeräumte Reparaturfrist freilich verstreichen lassen und auch den verbliebenen Torso des Anwendungsbereiches, nämlich die Zweckzuwendungen (§ 1 Abs 1 Z 3 ErbStG), auslaufen lassen. Seit dem 1.8. 2008 sind damit alle diese Vorgänge nicht mehr von einer Erbschafts- bzw Schenkungssteuer erfasst. Im Zusammenhang mit diesem Auslaufen wurden vom Gesetzgeber durch das SchenkMG (BGBl I 2008/85) die Schenkungsmeldepflicht nach § 121a BAO sowie das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) geschaffen.

wesentliches Standbein, da seither ein potenzieller Stifter sein Vermögen auch steuerfrei verschenken könnte. Angesichts der Nichtmehrerhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer erwies sich daher das „bestehende Zuwendungsbesteuerungssystem als nicht mehr systemkonsistent“, zumal „Zuwendungen, die nicht die von der Stiftung erzielten Gewinne oder Überschüsse betreffen, [...] nicht mehr besteuierungswürdig [erscheinen].“¹² Mit dem SchenkMG 2008¹³ wurde daher ein nach dem Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung zeitlich gestaffeltes System für Substanzzuwendungen geschaffen: Für Zuwendungen an Privatstiftungen nach dem Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer (zB Stiftungsneuerrichtungen, Nach- und Zustiftungen zu bestehenden Stiftungen) ist eine allgemeine Steuerneutralität für Substanzauszahlungen vorgesehen, während es für davor liegende Zuwendungen bei der Einschränkung auf Widerrufsfälle und der Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage um den Stiftungseingangswert blieb. Das durch das SchenkMG 2008 geschaffene System der steuerneutralen Substanzauszahlung sollte dabei auch einem Ausgleich für die Beibehaltung einer Stiftungseingangssteuer trotz der Abschaffung der Schenkungssteuer ab 1. August 2008 dienen.¹⁴

Vor diesem Hintergrund soll dieser Beitrag einen Überblick über die ertragsteuerlichen Folgen¹⁵ des Grundfalls eines Widerrufs einer eigennützigen Privatstiftung durch den Stifter (natürliche Person) und eine Übertragung des verbleibenden Stiftungsvermögens in dessen Privatvermögen geben. Ein solcher Widerruf ist nach § 34 PSG nur dann zulässig, wenn der Stifter eine natürliche Person ist und sich den Widerruf vor Entstehen der Privatstiftung in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat;¹⁶ es ist zudem nur ein vollständiger Widerruf möglich, ein Teilwiderruf ist hingegen ausgeschlossen.¹⁷ Der Stiftungsvorstand hat sodann nach dem Zugang eines zulässigen Widerrufs gem § 35 Abs 2 Z 1 PSG einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen¹⁸ und die Auflösung der Privatstiftung

¹² ErlRV 549 BlgNR 18. GP 4 (zum SchenkMG 2008).

¹³ BGBl I 2008/85.

¹⁴ *Marschner*, Die Optimierung der Familienstiftung² (2011) Rz 1371.

¹⁵ Zu den umsatz- und verkehrssteuerlichen Konsequenzen des Widerrufs s zB *Hübner/Six* in *Cerha et al*, Stiftungsbesteuerung 177 ff.

¹⁶ Eine nachträgliche Aufnahme des Widerrufsrechts in die Stiftungsurkunde ist ebenso unwirksam (OGH 16.6.2011, 6 Ob 72/11y; ebenso bereits UFS 18. 7. 2007, RV/0865-W/05), wie der Vorbehalt in einer Stiftungszusatzurkunde (§ 10 Abs 2 iVm § 9 Abs 2 Z 8 PSG). Bei mehreren Stiftern ist nach § 3 Abs 2 PSG ein einstimmiger Widerruf notwendig, sofern die Stiftungsurkunde nicht Abweichendes vorsieht. Der Widerruf bedarf nach § 39 Abs 1 PSG der Notariatsaktsform (*Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch Rz 15/2).

¹⁷ *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht² II/585.

¹⁸ Der Auflösungsbeschluss bedarf nach § 39 Abs 2 PSG eines notariellen Protokolls. Weigert sich der Stiftungsvorstand, den entsprechenden Auflösungsbeschluss zu fassen, kann nach § 35 Abs 3 PSG eine Auflösung durch das Gericht beantragt werden (*Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch Rz 15/6).

nach § 35 Abs 5 PSG beim Firmenbuch anzumelden; die Auflösung wird erst mit der Eintragung im Firmenbuch wirksam und wirkt bloß *ex nunc*.¹⁹ Im Zuge der Abwicklung der Privatstiftung sind die Verbindlichkeiten der Privatstiftung zu begleichen, wobei nach § 36 Abs 1 PSG ein Gläubigeraufruf durchzuführen ist. Das nach der Begleichung der Verbindlichkeiten verbleibende Vermögen ist nach § 36 Abs 2 PSG an den Letztbegünstigten – hier: den Stifter²⁰ – zu übertragen. Für diese Übertragung ist allerdings eine „Sperrfrist“ zu beachten: Sie darf nach § 36 Abs 2 iVm § 213 Abs 1 AktG frühestens ein Jahr nach Veröffentlichung des Gläubigeraufrufs stattfinden.²¹ Anschließend hat der Stiftungsvorstand eine Schlussrechnung zu legen und die Beendigung der Abwicklung zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden, woraufhin der Schluss der Abwicklung einzutragen und die Privatstiftung zu löschen ist (§ 37 PSG).

II. Besteuerung auf Ebene der Privatstiftung

A. Geld- und Sachzuwendungen

Die Abwicklung einer Privatstiftung muss nicht zwingend zur „Versilberung“ des Vermögens führen; es kann daher sowohl zur Auskehrung von Bar- wie auch von Sachwerten kommen.²² Die Zuwendung einer Privatstiftung an Begünstigte oder Letztbegünstigte ist auf Seiten der Privatstiftung ein unentgeltlicher Vorgang (Einkommensverwendung),²³ der im Falle der Sachauskehrung von außerbetrieblichem Vermögen daher zu keiner Aufdeckung stiller Reserven führt.²⁴ Ebenso wenig kommt es im Falle der widerrufsbedingten Auflösung einer nicht

¹⁹ Siehe zB *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/22.

²⁰ Wer Letztbegünstigter ist, bestimmt die Stiftungsurkunde, mangels einer besonderen Bestimmung gilt der Stifter als Letztbegünstigter (§ 36 Abs 4 PSG; *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/572; *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/22).

²¹ Für Details s zB *Arnold* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/8 mwN.

²² ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 35 (zum PSG); *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 163 (16u); *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/572; *Arnold* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/9.

²³ Siehe nur *Ludwig*, Der Begriff der Zuwendung im Ertragsteuerrecht der Privatstiftung, in Ludwig/Widinski (Hrsg), Generationenwechsel (= FS Bruckner 2008) 157 (162); *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 13 Tz 619 ff. Früher war im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz für diese Zuwendungen durch die Privatrechtsstiftung auch eine ausdrückliche Schenkungsteuerbefreiung vorgesehen (§ 15 Abs 1 Z 18 ErbStG); mangels Anwendbarkeit des Grundtatbestandes seit 1.8.2008 ist freilich auch diese Befreiung hinfällig (dazu *Puchinger*, Widerruf einer Privatstiftung, ZfS 2008, 4 [5]).

²⁴ Siehe zB *StiftR* 2009 Rz 77 ff; *Wiedermann/Migglautsch* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 107 (114).

unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Privatstiftung zu einer Auflösung und Besteuerung der im außerbetrieblichen Stiftungsvermögen enthaltenen stillen Reserven.²⁵ Steuerfreie Beträge nach § 13 Abs 4 Z 4 KStG sind aufzulösen, allerdings unterbleibt eine Nachversteuerung.²⁶

Erfolgen daher nach dem Widerruf (auch) Zuwendungen von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven an den letztbegünstigten Stifter, lösen diese – anders als bei Kapitalgesellschaften – keine Besteuerungsfolgen auf Stiftungsebene aus.²⁷ Sie unterliegen lediglich – und ebenso wie Barzuwendungen – beim Zuwendungsempfänger einer 25%igen Besteuerung.²⁸ Zu einer Aufdeckung von stillen Reserven auf Stiftungsebene kommt es daher nur dann, wenn diese von der Privatstiftung im Rahmen einer „Vermögensversilberung“ realisiert werden;²⁹ ist eine solche Realisierung steuerpflichtig, kommt es bei einer Zuwendung der daraus erzielten Einnahmen aufgrund der Zuwendungsbesteuerung freilich zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung der stillen Reserven und damit zu einer nachteiligen Behandlung im Vergleich zur Sachauskehr.³⁰

B. Zwischensteuer

Im Fall der Stiftungsauflösung wird die in der Vergangenheit entrichtete und noch nicht verwertete Zwischensteuer gutgeschrieben („Letztgutschrift“; § 24 Abs 5 Z 6 KStG), und zwar unabhängig davon, ob die Zuwendungen anlässlich der Auflösung der Kapitalertragsteuer unterliegen.³¹ Dies ist insofern konsequent, als die Zwischensteuer nur eine Vorabbesteuerung späterer Zuwendungen

²⁵ BMF 15.2.1999, ÖStZ 1999, 126 (zur Rückübertragung eines gestifteten Forstes); *Müller/Rief*, Der Widerruf der Privatstiftung aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht, FJ 1995, 2 (4); *Marschner*, Auflösung einer Privatstiftung, ZfS 2006, 101 (103); *Novak*, Steuerliche Folgen bei Widerruf der Privatstiftung, ecolex 2008, 952 (953); *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 169; *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/12; *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Tz 639. Die Liquidationsbesteuerungsregel des § 19 KStG ist nämlich nur auf unter § 7 Abs 3 KStG fallende Steuerpflichtige anzuwenden, während sich bei anderen Steuerpflichtigen die Rechtsfolgen nach dem allgemeinen Steuerrecht richten (§ 19 Abs 7 KStG).

²⁶ *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/15.

²⁷ Zu diesem „Systembruch“ *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Tz 544 f.

²⁸ Dazu und zu den Verwerfungen siehe Kap III.

²⁹ Ausführlich *Müller/Rief*, FJ 1995, 2 (4 f); *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/576 ff; siehe zB auch *Novak*, ecolex 2008, 952 (953); *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/13.

³⁰ Dazu *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 169 f; *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/13.

³¹ Dazu zB *Marschner*, ZfS 2006, 101 (104); *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 170; siehe zu den zeitlichen Aspekten insb *Lechner*, Ausgewählte Fragen zum Stiftungswiderruf, in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis (FS W. Doralt 2007) 251 (255 f).

darstellt und keinen endgültigen Steueraufwand bewirken soll.³² Diese Gutschrift wird mit noch unberichtigten und fälligen Abgaben der Privatstiftung verrechnet (§ 215 BAO) und ein darüber hinausgehender Betrag der Privatstiftung erstattet (§§ 215 iVm 239 BAO).³³ Sofern dieser Erstattungsbetrag nicht zur Schuldentilgung etc heranzuziehen ist, wird er im Rahmen der Vermögensverteilung ebenfalls an den letztbegünstigten Stifter zugewendet und unterliegt der Zuwendungsbesteuerung.³⁴ Zugleich bewirkt § 24 Abs 5 Z 6 KStG sachlogisch, dass ab dem Zeitpunkt der Auflösung der Privatstiftung trotz Weiterexistenz bis zu ihrer Löschung für Einkünfte nach § 13 Abs 3 und 4 KStG keine Zwischensteuerpflicht besteht, zumal auch andernfalls ein laufendes und widersinniges Aufrollen von Letztgutschriften erforderlich wäre.³⁵

C. Stiftungseingangssteuer

Zuwendungen an eine inländische Privatstiftung unterlagen bis zum Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer einer Schenkungssteuer von (zuletzt) 5% des gewidmeten Vermögens und werden seither idR durch eine 2,5%ige Stiftungseingangssteuer erfasst. Das SchenkMG 2008³⁶ hat allerdings zu einer weiteren Änderung geführt: Kam es nämlich früher nach § 33 ErbStG im Falle des Stiftungswiderrufs zu einer Rückerstattung der Schenkungssteuer,³⁷ ist eine solche im StiftEG nicht mehr vorgesehen.³⁸

Darüber hinaus sind aber von der Neuregelung auch Widerrufe betroffen, in denen die Zuwendungen an die Privatstiftung noch dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterlagen. Auch für diesen Fall wurde die Rückerstattungsmöglichkeit der Schenkungssteuer durch das SchenkMG 2008 beseitigt: Denn § 33 ErbStG ist auf „Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages, an dem das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 85/2008 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde“, also ab 27.6.2008 (die Kundmachung erfolgte am 26.6.2008), „ereignen, nicht mehr anzuwenden“. Es erfolgen daher „keine Erstattungen für Sachverhalte, bei denen der Herausgabeanspruch mit Ablauf des Tages nach Kundmachung im Bundesgesetzblatt ent-

³² *Marschner*, ZfS 2006, 101 (104).

³³ *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 170; *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/581; *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/16.

³⁴ *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 170; *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/581; *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/16.

³⁵ *Lechner* in FS W. Doralt 256; *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/580.

³⁶ BGBl I 2008/85.

³⁷ Dazu ausführlich *Lechner* in FS W. Doralt 260 ff; *Arnold* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/608 ff.

³⁸ Siehe auch *Arnold* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/614b; *Marschner*, Optimierung² Rz 1462.

steht“.³⁹ Zeitlich maßgeblich ist dabei nicht die tatsächliche Herausgabe des Vermögens, sondern die Geltendmachung des Widerrufsrechts nach § 34 PSG,⁴⁰ wobei es konkret auf den Zugang des Widerrufs beim Stiftungsvorstand ankommt.⁴¹

Dieses rein zeitbedingte „Abschneiden“ von Erstattungen ist wohl eine „überschießende Reaktion des Gesetzgebers auf das Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer“⁴² und auch verfassungsrechtlich nicht unproblematisch.⁴³ Das verwaltungsnahe Schrifttum erachtet diese Bestimmung freilich deshalb nicht als verfassungsrechtlich problematisch, „weil der Stifter mit der Privatstiftung bei der laufenden Besteuerung steuerliche Vorteile genoss und durch die Kürzung um die steuerlichen Werte der Mauseffekt ohnehin nicht zuschlägt“.⁴⁴

III. Besteuerung auf Ebene des Stifters

A. Allgemeines zur Zuwendungsbesteuerung („Ausgangsbesteuerung“)

Zuwendungen einer Privatstiftung in das Privatvermögen sind beim Begünstigten oder Letztbegünstigten Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG),⁴⁵ wobei die Steuererhebung in beiden Fällen durch den 25%igen Kapitalertragsteuerabzug mit Endbesteuerungswirkung erfolgt (§ 27a iVm §§ 93 ff EStG). Diese Zuwendungsbesteuerung erfasst auch Sachzuwendungen.⁴⁶ Da nämlich die

³⁹ ErlRV 549 BlgNR 18. GP 7 (zum SchenkMG 2008). Zeitlich maßgeblich ist daher nicht die tatsächliche Herausgabe des Vermögens, sondern die Geltendmachung des Widerrufsrechts nach § 34 PSG (siehe Pkt 1.6 des Erlasses über die verkehrsteuerlichen Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesezt 2008 (BMF-010206/0040-VI/5/2009), sowie *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 176, wobei es auf den Zugang des Widerrufs beim Stiftungsvorstand ankommt (Pkt 1 der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern – Ergebnisse 2009, BMF-010206/0169-VI/5/2010).

⁴⁰ Siehe Pkt 1.6 des Erlasses über die verkehrsteuerlichen Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesezt 2008 (BMF-010206/0040-VI/5/2009), sowie *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 176.

⁴¹ Pkt 1 der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern – Ergebnisse 2009, BMF-010206/0169-VI/5/2010.

⁴² *Puchinger*, ZfS 2008, 4 (5 f).

⁴³ Siehe auch *Fraberger/Petritz*, Das neue Schenkungsmeldegesezt 2008, in IWP (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2009, 241 (256 f); *Arnold* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/614b.

⁴⁴ *Mayr*, Stiftungen nach dem SchenkMG 2008, RdW 2008, 487 (491).

⁴⁵ Seit dem SchenkMG (BGBl I 2008/85) fallen auch Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Stiftungen und von mit einer Privatstiftung vergleichbaren Vermögensmassen unter die Einkünfte Kapitalvermögen; siehe auch ErlRV 549 BlgNR 18. GP 3 (zum SchenkMG 2008); Stftr 2009 Rz 233; ebenso zuvor auf Basis des Unionsrechts VwGH 2006/13/0183 ÖStZB 2010/96 (175).

⁴⁶ Siehe nur ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 38 (zum PSG); BMF 15.2.1999, ÖStZ 1999, 126 (zur Rückübertragung eines gestifteten Forstes).

stillen Reserven auf Ebene der Privatstiftung im Falle einer Zuwendung nicht aufgedeckt werden, sollen – dem Grundsatz der Einfachbesteuerung entsprechend – „beim Zuwendungsempfänger stille Reserven erfasst werden, die anlässlich der Zuwendung andernfalls endgültig der Besteuerung entzogen wären“.⁴⁷ Überdies wird hinsichtlich der Zuwendungsbesteuerung grundsätzlich nicht danach unterschieden, ob die Zuwendung an einen Begünstigten oder Letztbegünstigten erfolgt, und auch nicht danach, ob es im Widerrufsfalle zu einer Vermögensherausgabe an den Stifter oder einen anderen Letztbegünstigten kommt.⁴⁸

Für den Fall von Sachzuwendungen in das Privatvermögen sieht § 15 Abs 3 Z 2 EStG als *lex specialis* zu § 15 Abs 2 Z 2 lit b EStG eine explizite Regelung vor: Danach ist die Sachzuwendung mit jenem Betrag anzusetzen, „der für das einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen oder sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (insbesondere fiktive Anschaffungskosten)“. Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus Kapitalvermögen und damit den Kapitalertragsteuerabzug sind damit insbesondere die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung;⁴⁹ diese entsprechen idR dem gemeinen Wert zuzüglich allfälliger Nebenkosten der Anschaffung (zB GrESt, Gebühren etc).⁵⁰ Dieser Wert ist beim Zuwendungsempfänger im Rahmen der Einkunftsermittlung auch für die Bewertung (zB Abschreibungsbasis nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG) maßgeblich,⁵¹ wobei zusätzlich durch § 15 Abs 2 Z 2 lit a EStG ein Anschaffungsvorgang fingiert wird.⁵² Diese Werte sind auch für den Fall der Vermögensrückübertragung an den Stifter maßgeblich.⁵³

⁴⁷ ErlRV 686 BlgNR 22. GP 11 (zum AbgÄG 2004).

⁴⁸ Siehe nur *Müller/Rief*, FJ 1995, 2 (5).

⁴⁹ *Müller/Rief*, FJ 1995, 2 (5); *Kauba*, AbgÄG 2004: Änderungen bei Stiftungszuwendungen, RdW 2005, 250; *Novak*, ecolex 2008, 952 (954).

⁵⁰ Siehe zB *Puchner*, Das System der ertragsteuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fraberger/Petritz* (Hrsg), Das neue Schenkungsmeldegesetz (2008) 68 (79).

⁵¹ ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 38 (zum PSG); *StiftR* 2009 Rz 251.

⁵² Diese Anschaffungsfiktion führt insb zum Neubeginn der Spekulationsfrist des § 31 EStG (vor dem 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22: § 30 EStG; siehe dazu und zu Absetzungen nach § 28 Abs 2 EStG auch ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 38 (zum PSG); *StiftR* 2009 Rz 251; *Müller/Rief*, FJ 1995, 2 (5); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch Rz 15/21). Für die aus dem Bereich der Spekulationseinkünfte ausgeschalteten realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen dürfte hingegen die Anschaffungsfiktion des § 15 Abs 2 Z 2 lit a EStG nicht bewirken, dass zugewendete Wertpapiere ihren allfälligen Status als „Altvermögen“ verlieren, da die gesetzliche Übergangsvorschrift des § 124b Z 185 EStG auf Anteile abstellt, die „nach dem 31. Dezember 2012 entgeltlich erworben worden sind“, wovon eine bloß fiktive Anschaffung nicht erfasst sein dürfte; *Lenneis* in *Jakom*⁶ § 15 Rz 60.

⁵³ Siehe mwN zB *Lechner* in *FS W. Doralt* 252; aA *Ludwig*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Stifters als Letztbegünstigter bei Widerruf einer Privatstiftung, in *FS W. Doralt* 289 ff und *ders* in *FS Bruckner* 169 ff, der aufgrund der auftretenden Verwerfungen diesfalls nur die Zuwendung der von der Privatstiftung realisierten Wertsteigerungen erfasst sehen möchte.

Seit dem AbgÄG 2004⁵⁴ ist allerdings eine (steuerneutrale)⁵⁵ Kürzung der fiktiven Anschaffungskosten „um negative Anschaffungskosten des zugewendeten Wirtschaftsgutes bzw. negative Buchwerte des zugewendeten sonstigen Vermögens“ vorzunehmen; die sich ergebenden Anschaffungskosten sind evident zu halten. Durch diese Absenkung soll ausweislich der Gesetzesmaterialien erreicht werden, dass im Falle von (insbesondere aufgrund unbarer Entnahmen im Zuge einer Umgründung) negativen Buchwerten oder Anschaffungskosten zwar „anlässlich der Zuwendung weder die Privatstiftung noch der Zuwendungsempfänger besteuert wird, aber die stille Reserve bei der Realisierung durch den Zuwendungsempfänger erfasst wird“. ⁵⁶ Das AbgÄG 2004 wollte mit dieser Norm dem Umstand entgegenreten, dass nach früherer Rechtslage jene stillen Reserven, die betragsmäßig den negativen Anschaffungskosten entsprechen, endgültig der Besteuerung entzogen waren, zumal insofern einerseits keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vorlagen und andererseits der Zuwendungsempfänger die fiktiven Anschaffungskosten fortführte und es somit auch bei einer späteren Realisierung zu keiner Erfassung kam. Die Funktionsweise der Norm ist allerdings unklar: Der Wortlaut der Bestimmung⁵⁷ und die Gesetzesmaterialien⁵⁸ legen nahe, dass die abgesenkten fiktiven Anschaffungskosten auch die Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Kapitalertragsteuer bilden und es sohin auch zu einer Bemessungsgrundlage von Null kommen kann.⁵⁹ Dies hätte allerdings zur Folge, dass stille Reserven weiterhin unbesteuert bleiben könnten.⁶⁰ Die Verwaltungspraxis⁶¹ versucht dieses Problem zu vermeiden, indem das Absenken lediglich iS einer Ansatzvorschrift für den Zuwendungsempfänger verstanden wird, nicht aber als Bewertungsvorschrift für die Höhe der kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendung nach § 27 Abs 5 Z 7 EStG; vielmehr sei diesfalls die Kapitalertragsteuer auf Basis der unverminderten fiktiven Anschaffungskosten

⁵⁴ BGBl I 2004/180.

⁵⁵ StfR 2009 Rz 251.

⁵⁶ ErlRV 686 BlgNR 22. GP 11 (zum AbgÄG 2004).

⁵⁷ Siehe auch *Lenneis* in Jakom⁶ § 15 Rz 64.

⁵⁸ ErlRV 686 BlgNR 22. GP 11 (zum AbgÄG 2004).

⁵⁹ *Kauba*, RdW 2005, 250 f.

⁶⁰ Betragen etwa die negativen Anschaffungskosten –650 und der Verkehrswert 100, sodass das Wirtschaftsgut insgesamt stille Reserven von 750 enthält, wäre die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer bei dieser Auslegung Null, da der Absenkungsbetrag (–650) die fiktiven Anschaffungskosten (100) übersteigt; der Zuwendungsempfänger hat Anschaffungskosten iHv –550 fortzuführen, sodass im Falle einer späteren Veräußerung die stillen Reserven (soweit noch vorhanden) zwar iHv 650 steuerlich erfassbar wären, aber 100 endgültig unbesteuert blieben; s zu diesem Beispiel *Kauba*, RdW 2005250 f.

⁶¹ StfR 2009 Rz 251; ebenso zB *Wiedermann/Migglautsch* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 113 f.

zu bemessen.⁶² Dieser Lösung scheint aber der Wortlaut der Bestimmung entgegenzustehen; ein Reparaturaufwurf an den Gesetzgeber blieb bisher aber ungehört.⁶³ Folgt man aber der Ansicht der Verwaltungspraxis, erscheint die Veräußerung einer Beteiligung mit negativen Anschaffungskosten durch die Privatstiftung gegenüber der Sachauskehr steuerlich vorteilhafter.⁶⁴

B. Vermögensrückübertragung an den Stifter

1. Überblick

Bis zum SchenkMG 2008⁶⁵ differenzierte das Stiftungssteuerrecht nicht zwischen Ertrags- und Substanzzuwendungen. Vielmehr war „[i]m Hinblick darauf, daß eine Untersuchung, ob und wie weit eine Stiftung einem Begünstigten oder Letztbegünstigten Früchte ihres Vermögens oder das Vermögen selbst zuwendet, im Einzelfall sehr aufwendig sein kann, [...] im Bereich der Ertragsbesteuerung eine Erfassung sämtlicher Zuwendungen beim Begünstigten unabhängig von ihrer Herkunft in der Stiftung vorgesehen“. ⁶⁶ Die ertragsteuerliche Zuwendungserfassung ist daher auch für Vermögensrückübertragungen an den Stifter relevant, und zwar ungeachtet dessen, „dass der Stifter wirtschaftlich gesehen die gestiftete Sache zurückerhält“. ⁶⁷ Lediglich für den Fall des rechtsgültigen Widerrufs zu Lebzeiten des Stifters nach § 34 PSG war in § 32 Z 4 lit b EStG⁶⁸ vorgesehen, dass auf Antrag des Stifters eine Kürzung seiner Einkünfte „um die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung an die Privatstiftung steuerlich maßgebenden Werte“ erfolgen konnte, „wenn der Stifter diese Werte nachweist“. Den durch das Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer eingetretenen Systemwechsel nahm der Gesetzgeber des SchenkMG 2008 aber auch zum Anlass, Substanzauszahlungen generell aus der Steuerwirksamkeit „herauszuschälen“.

Das nunmehr anwendbare System für Substanzauszahlungen differenziert zeitlich nach dem Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung:

- Für Zuwendungen an eine Privatstiftung bis einschließlich 31.7.2008 („Altvermögen“) wurde die bisherige Regelung für den Widerruf des § 32 Z 4 EStG in den (nunmehrigen) § 27 Abs 5 Z 9 EStG übernommen.⁶⁹ Im Fall des Wider-

⁶² Auch dieser Ansatz führt aber zu Verwerfungen; siehe *Kauba*, RdW 2005, 250 f.

⁶³ Siehe auch *Kauba*, RdW 2005, 250 f.

⁶⁴ Siehe *Marschner*, Optimierung² Rz 1295 ff.

⁶⁵ BGBl I 2008/85.

⁶⁶ ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 18 (zum PSG).

⁶⁷ BMF 15.2.1999, ÖStZ 1999, 126 (zur Rückübertragung eines gestifteten Forstes).

⁶⁸ Eingefügt durch das PSG, BGBl 1993/694.

⁶⁹ Durch das SchenkungsMG 2008 wurde die Vorschrift des § 32 Z 4 lit b EStG zunächst in § 27 Abs 1 Z 9 EStG überstellt (anwendbar auf Widerrufe nach dem 31.7.2008; § 124b Z 146 lit g EStG) und sodann im Rahmen der Neuordnung der Kapitalvermögens-

rufs von Privatstiftungen mit solchem „Altvermögen“ kann daher der Stifter beantragen, dass die im Zeitpunkt seiner seinerzeitigen Zuwendung an die Privatstiftung ertragsteuerlich maßgebenden Werte (Stiftungseingangswerte) von den Einkünften abgezogen werden, sofern er diese nachweist.⁷⁰

- Für Zuwendungen an eine Privatstiftung nach dem 31.7.2008⁷¹ („Neuvermögen“, zB bei Stiftungsneuerrichtungen oder Nach- und Zustiftungen zu bestehenden Stiftungen) normiert der (nunmehrige) § 27 Abs 5 Z 8 EStG eine generelle Steuerneutralität von Substanzauszahlungen von gestiftetem „Neuvermögen“, die auch von einem Widerruf und überdies davon unabhängig ist, an wen das Vermögen der Privatstiftung übertragen wird.⁷² Voraussetzung für die Steuerneutralität ist, dass die Zuwendungen einen näher definierten „maßgeblichen Wert“, der im Wesentlichen aufgespeicherte Gewinne widerspiegelt, übersteigen und zudem im Evidenzkonto Deckung finden. Hält eine Privatstiftung sowohl „Altvermögen“ als auch „Neuvermögen“, sind im Widerrufsfall zuerst auf Antrag die Stiftungseingangswerte des „Altvermögens“ abzuziehen, danach der Betrag des Evidenzkontos.⁷³

Für vor dem 1.8.2008 erfolgte Zuwendungen kommt aufgrund der zeitlichen Staffelung das „neue“ System der Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG somit nicht zur Anwendung. Dies stößt vor allem dann auf Bedenken, wenn der Stifter zu diesem Zeitpunkt noch lebt, da diesfalls kein abgabensparender Effekt in der Erbschafts- und Schenkungssteuer eingetreten ist.⁷⁴ Die Materialien⁷⁵ und das verwaltungsnahe Schrifttum⁷⁶ sehen hingegen eine sachliche Rechtfertigung der zeitlichen Staffelung in der Abstimmung auf das Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer, zumal einerseits vor dem 1. 8. 2008 bei Alternativgestaltungen (zB Schenkung an Nachkommen statt Stiftungserrichtung) bzw dem Tod des Stifters Erbschafts- bzw Schenkungssteuer angefallen wäre und andererseits zu Lebzeiten des Stifters ohnehin die Möglichkeit des Widerrufs unter Anrechnung der Stiftungseingangswerte besteht. Ob diese Be-

besteuerung durch das BudBG 2011 (BGBl I 2010/111) in den § 27 Abs 5 Z 9 EStG überführt (anwendbar ab 1.4.2012; § 124b Z 185 EStG).

⁷⁰ StfR 2009 Rz 283.

⁷¹ § 124b Z 146 lit f EStG.

⁷² StfR 2009 Rz 306.

⁷³ StfR 2009 Rz 284; *Marschner* in *Jakob*⁶ § 27 Rz 331.

⁷⁴ Siehe auch die verfassungsrechtlichen Bedenken bei *Peyerl*, Privatstiftung: Geplante Änderungen verfassungswidrig? SWK 2008, T 67 (T 69 f); *Wiedermann/Migglausch* in *Cerha et al*, Stiftungsbesteuerung 117; *Fraberger/Petritz* in *IWP* (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2009, 304; s dazu auch *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht² II/584.

⁷⁵ ErlRV 549 BlgNR 23. GP 5 (zum SchenkMG 2008).

⁷⁶ Siehe *Mayr*, RdW 2008, 296 (297); *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzingger*, Körperschaftsteuer 2009 (2009) 156.

gründung aber tatsächlich tragfähig ist, darf durchaus bezweifelt werden.⁷⁷ Allerdings legt der VfGH bei der Sachlichkeitsprüfung von Übergangsbestimmungen durchaus einen großzügigeren Maßstab an, sodass womöglich aus diesem Grund nicht mit der Aufhebung durch den VfGH zu rechnen ist.⁷⁸

Der Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzugs bestimmt sich für beschlossene Zuwendungen nach § 95 Abs 3 Z 1 EStG. Eine solche Beschlussfassung ist allerdings nicht verpflichtend.⁷⁹ Wird daher die Vermögensübertragung an den letztbegünstigten Stifter nicht beschlossen, entsteht die Steuerschuld im Rahmen der Zuwendungsbesteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Vermögensübertragung an den Letztbegünstigten (§ 19 EStG), also idR frühestens nach Ablauf der einjährigen Sperrfrist des § 36 Abs 2 iVm § 213 Abs 1 AktG.⁸⁰ Auf Ebene der Bemessungsgrundlage ist daher hinsichtlich der Bewertung der Sachzuwendungen der Zeitpunkt der Zuwendung (und nicht jener der Schlussrechnung nach § 37 Abs 1 PSG) maßgeblich, sodass insbesondere Wertänderungen zwischen der Erklärung des Widerrufs und dem Zufluss die Bemessungsgrundlage beeinflussen.⁸¹

2. Zuwendung von „Altvermögen“

Da der Widerruf einer Privatstiftung nach der Konzeption der Stiftungs- und Zuwendungsertragsbesteuerung nicht *ex tunc* wirkt, hat bereits das PSG 1993 in § 32 Z 4 EStG für den Fall der Rückübertragung von gestiftetem Vermögen an den Stifter aufgrund eines Widerrufs einer Privatstiftung „ein kleines Benefiz in Form der Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage um den Stiftungs Eingangswert“ gewährt.⁸² Diese Regelung begünstigt ausschließlich den stiftungsrechtlich zulässigen Widerruf durch den Stifter⁸³ und die Rückübertragung des Vermögens an diesen, nicht aber zB den Fall, dass ein anderer als der Stifter Letztbegünstigter ist,⁸⁴ oder andere Fälle der Stiftungsauflösung.⁸⁵ Diese Regelung blieb inhalt-

⁷⁷ Ausführlich Peyerl, SWK 2008, T 67 (T 69 f).

⁷⁸ Dazu Marschner, Optimierung² Rz 1375.

⁷⁹ Marschner, Optimierung² Rz 1477.

⁸⁰ Lechner in FS W. Doralt 252 ff; Ludwig in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/20; Marschner, Optimierung² Rz 1477; Marschner in Jakob⁶ § 27 Rz 335.

⁸¹ Lechner in FS W. Doralt 254 f; Marschner, Optimierung² Rz 1477.

⁸² BMF 15.2.1999, ÖStZ 1999, 126 (zur Rückübertragung eines gestifteten Forstes).

⁸³ § 27 Abs 5 Z 9 EStG ist nach der Rechtsprechung daher zB dann nicht anwendbar, wenn das Widerrufsrecht – entgegen dem PSG 1993 – erst nachträglich und damit zivilrechtlich unwirksam in der Stiftungsurkunde verankert wurde; siehe UFS 18.7.2007, RV/0865-W/05.

⁸⁴ Müller/Rief, FJ 1995, 49; Ludwig in FS W. Doralt 291. Zum Erlöschen der Stifterstellung durch den Tod und deren Nichtübertragbarkeit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge siehe Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/585.

⁸⁵ UFS 24.2.2012, RV/1971-W/10 (auch keine verfassungskonforme Interpretation zur Einbeziehung einer Auflösung einer Privatstiftung wegen Nichterreichens des Stiftungs-

lich auch nach dem SchenkMG 2008⁸⁶ unverändert auch für bis einschließlich 31.7.2008 an die Stiftung zugewendetes Vermögen („Altvermögen“) aufrecht und findet sich nunmehr in § 27 Abs 5 Z 9 EStG. Die allgemeine Zuwendungsbesteuerung gilt somit im Falle des zu Lebzeiten des Stifters möglichen Widerrufs der Stiftung „insoweit nicht [...], als der Stifter eine Kürzung der Bruttouzuewendung um den beim seinerzeitigen Stiftungsakt maßgebenden Zuwendungswert beantragt und diesen Wert nachweist“. ⁸⁷ Die Kürzung ist dabei wertmäßig und nicht wirtschaftsgutmäßig zu sehen; eine Substanzzuwendung an den Stifter liegt auch dann vor, wenn das gestiftete Vermögen nicht mehr vorhanden ist und es zur Auskehrung von Surrogatvermögen kommt.⁸⁸ Bei mehreren Stiftern kann jeder Stifter nur die Stiftungseingangswerte der von ihm gestifteten Wirtschaftsgüter anrechnen lassen.⁸⁹

Die Kürzung der Einkünfte des Stifters, also bei Sachzuwendungen der fiktiven Anschaffungskosten nach § 15 Abs 2 Z 2 EStG, erfolgt dabei um jene „steuerlich maßgebenden Werte seiner vor dem 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Stiftung“. Diese Werte sind in § 27 Abs 5 Z 9 EStG nicht definiert, doch verdeutlicht § 15 Abs 3 Z 1 EStG, dass die Eingangswerte im außerbetrieblichen Bereich aus der Perspektive des Stifters, nicht jedoch der Stiftung, zu ermitteln sind.⁹⁰ Bei gestiftetem Privatvermögen differenziert dementsprechend die Verwaltungspraxis bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern unter Rückgriff auf § 16 Abs 1 Z 8 EStG im Wesentlichen zwischen zur Einkünfteerzielung genutztem und sonstigem Privatvermögen; bei Beteiligungen und sonstigen nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern sind prinzipiell die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten des Stifters maßgeblich, wobei zB bei nicht wesentlichen Beteiligungen nach Ablauf der früheren, für „Altzuwendungen“ noch relevanten Spekulationsfrist der gemeine Wert heranzuziehen ist.⁹¹ Hat der Stifter Vermögen mit negativen Anschaffungskosten zugewendet, käme es im Fall der Anrechnung der

zwecks); verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die Nichterfassung anderer Auflösungsgründe bei *Marschner*, Optimierung² Rz 1463 f.

⁸⁶ BGBl I 2008/85.

⁸⁷ ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 18 (zum PSG).

⁸⁸ Stftr 2009 Rz 283; siehe zB auch *Ludwig* in FS W. Doralt 291; *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 171; *Novak*, *ecolex* 2008, 952 (954); *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/587; *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungsbandbuch Rz 15/31; *Marschner*, Optimierung² Rz 1469; *Marschner* in Jakom⁶ § 27 Rz 332 und 335.

⁸⁹ *Müller/Rief*, FJ 1995, 49; *Ludwig* in FS W. Doralt 291.

⁹⁰ *Lechner* in FS W. Doralt 257; *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/587.

⁹¹ Siehe die ausführliche Liste für die verschiedenen Varianten in Stftr 2009 Rz 287 ff; weiterführend zB *Lechner* in FS W. Doralt (2007) 257 ff; *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/587 ff; zur Kürzung um einen negativen Eingangswert s Kap III.A.

Stiftungseingangswerte nach § 27 Abs 5 Z 9 EStG zu einer Erhöhung der Zuwendungsbesteuerung;⁹² der Stifter kann dieses Ergebnis aber durch Verzicht auf die Antragstellung vermeiden.⁹³

Das Abstellen auf die so definierten Eingangswerte als Kürzungsposten der für die Zuwendungsbesteuerung maßgeblichen fiktiven Anschaffungskosten nimmt eine Reihe von Unschärfen in Kauf, zumal dadurch nicht nur die realisierten, steuerpflichtigen Wertsteigerungen in der Stiftung mit Kapitalertragsteuer erfasst werden.⁹⁴ Vielmehr betrifft diese „Mehrerfassung“ insbesondere jene stillen Reserven, die in der Sphäre des Stifters vor der Zuwendung an die Stiftung gelegt worden sind,⁹⁵ sowie die stillen Reserven nicht wesentlicher Beteiligungen des „Altbestandes“,⁹⁶ bei denen die Spekulationsfrist vor dem Widerruf bereits abgelaufen ist. Darüber hinaus kommt es auch dann zu einer „Unschärfe“ bei der 25%-igen Zuwendungsbesteuerung, wenn beim Stifter eine begünstigte Bemessungsgrundlage bestünde, vor allem also im Hinblick auf am 31.3.2013 nicht steuerverfangene „Altimmobilien“ gem § 30 Abs 4 EStG idF 1. StabG 2012.⁹⁷ Damit verfehlt das gesetzliche System aber teilweise auch die Zielsetzung, dass „die Gesamtbelastung der Stiftung und des Stifters mit Ertragsteuern annähernd jenes Niveau erreichen [soll], das im Falle des Fortbestehens des zugewendeten Vermögens beim Stifter gegeben wäre“.⁹⁸ Allerdings haben bereits die Gesetzesmaterialien Abweichungen von dieser Überlegung aus Vereinfachungsgründen in Kauf genommen, zumal es eben dieser Vereinfachung geschuldet sei, „dass auf eine gesonderte Prüfung verzichtet [wird], wieweit Wertsteigerungen und Wertverluste in der Zeit der Stiftung beim Stifter hätten neutralisiert werden müssen oder nicht“.⁹⁹

⁹² BMF 28.4.2000, RdW 2000, 578; siehe dazu auch *Obernberger*, ZfS 2006, 70 (71 f); *Marschner*, Optimierung² Rz 1474. Die Steuerhängigkeit der durch die negativen Werte repräsentierten stillen Reserven wird freilich durch § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG sichergestellt; dazu oben Kapitel III.A.

⁹³ BMF 28.4.2000, RdW 2000, 578; *Marschner*, Optimierung² Rz 1474.

⁹⁴ Siehe zur Kritik ausführlich *Müller/Rief*, FJ 1995, 49 f; *Ludwig* in FS W. Doralt 291; *ders* in FS Bruckner 169 ff; *Wiedermann/Migglausch* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 119 f; *Tanzer* in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht² II/588; *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/29; *Marschner*, Optimierung² Rz 1376 und 1476.

⁹⁵ Diesfalls ist die „Mehrerfassung“ aufgrund des Mausefalleneffekts aber dann gerechtfertigt, wenn ansonsten beim Stifter steuerhängige stille Reserven der Besteuerung entgehen würden (zB früher bei wesentlichen Beteiligungen nach § 31 EStG aF); dazu *Lechner* in FS W. Doralt 259 f.

⁹⁶ Siehe zum Übergangsregime in die durch das BudBG 2011 (BGBl I 2010/111) und das AbgÄG 2011 (BGBl I 2011/76) geschaffene Neuordnung der Kapitalvermögensbesteuerung § 124b Z 185 ff EStG.

⁹⁷ BGBl I 2012/22.

⁹⁸ ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 39 (zum PSG).

⁹⁹ ErlRV 1132 BlgNR 18. GP 39 (zum PSG).

Die Kürzung um die nachgewiesenen Stiftungseingangswerte ist antragsgebunden.¹⁰⁰ Allerdings kann diese Reduktion nach der Verwaltungspraxis bereits bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug durch den Stiftungsvorstand berücksichtigt werden, wenn der Kapitalertragsteueranmeldung der Antrag des Stifters sowie der Nachweis der ertragsteuerlichen Eingangswerte angeschlossen sind.¹⁰¹ Erfolgt keine Berücksichtigung im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs kann nach hA die Anrechnung im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Stifters oder eine Rückerstattung nach § 240 Abs 3 BAO erfolgen.¹⁰²

3. Substanzauszahlung von „Neuvermögen“

Für Zuwendungen an eine Privatstiftung nach dem 31.7.2008¹⁰³ („Neuvermögen“) normiert der (nunmehrige) § 27 Abs 5 Z 8 EStG eine generelle Steuerneutralität von Substanzauszahlungen von gestiftetem „Neuvermögen“,¹⁰⁴ die ein „Pendant zur Einlagenrückzahlung“ darstellen soll.¹⁰⁵ Dieses Regime kommt unabhängig von der Person des Zuwendungsempfängers zur Anwendung, ist also insbesondere nicht vom Widerruf durch den Stifter abhängig.¹⁰⁶ Eine Substanzauszahlung liegt aber erst dann vor, wenn die Summe der Zuwendungen der Stiftung den Stiftungseingangswert kürzt, und zwar ungeachtet dessen, ob die konkrete Zuwendung eine „echte Substanzzuwendung“ eines zuvor gestifteten Wirtschaftsgutes darstellt.¹⁰⁷ Soweit daher eine Zuwendung im (adaptierten) Bilanzgewinn Deckung findet, ist Steuerpflicht gegeben, da es nicht auf das

¹⁰⁰ Für Details sowohl zum Antrag als auch zum Nachweis siehe insb *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht*² II/585 f; s zur verfahrensrechtlichen Problematik des Antrages auch *Müller/Rief*, FJ 1995, 49 (50).

¹⁰¹ *StiftR* 2009 Rz 283; *Ludwig* in *FS W. Doralt* 291; *Novak*, *ecolex* 2008, 952 (954); *Ludwig* in *Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch* Rz 15/32; *Marschner*, *Optimierung*² Rz 1478.

¹⁰² *Ludwig* in *Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch* Rz 15/32; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr, KStG* § 13 Tz 650.

¹⁰³ § 124b Z 146 lit f EStG.

¹⁰⁴ Diese stellen – wie der Einleitungssatz des § 27 Abs 5 Z 8 EStG deutlich macht – keine Einkünfte aus Kapitalvermögen dar; aber auch eine Erfassung im Rahmen einer nachrangigen Einkunftsart (zB als Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen nach § 29 Z 1 EStG bei wiederholten Substanzauszahlungen) kommt nicht in Betracht; dazu nur *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr, KStG* § 13 Tz 598; *Marschner* in *Jakom*⁶ § 27 Rz 301; zwf aber *König*, *KESt-Freiheit von Substanzauszahlungen*, in *Eiselsberg* (Hrsg), *Stiftungsrecht* 2009, 333 (338).

¹⁰⁵ *StiftR* 2009 Rz 77.

¹⁰⁶ *Hübner/Six* in *Cerha et al, Stiftungsbesteuerung* 174; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr, KStG* § 13 Tz 654.

¹⁰⁷ *ErlRV* 549 BlgNR 23. GP 4 (zum *SchenkMG* 2008); *Hübner/Six* in *Cerha et al, Stiftungsbesteuerung* 173 f.

konkrete seinerzeit gestiftete Vermögen ankommt, sondern darauf, ob die Zuwendung im Bilanzgewinn gedeckt ist.¹⁰⁸ Das Gesetz geht also wert- und nicht wirtschaftsgutorientiert davon aus, dass vorrangig eine Zuwendung der von der Stiftung erwirtschafteten Erträge und erst danach eine Substanzauszahlung erfolgen kann, also kein diesbezügliches Wahlrecht besteht.¹⁰⁹ Wenngleich Substanzauszahlungen nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen,¹¹⁰ sind auch sie dennoch aus Nachvollziehbarkeits- bzw Kontrollgründen in die Kapitalertragsteueranmeldung aufzunehmen (§ 28 Abs 5 Z 8 lit b EStG).¹¹¹ Substanzauszahlungen haben auch keine Auswirkungen auf die Zwischensteuer.¹¹²

Zuwendungen gelten nur dann als steuerneutrale Substanzauszahlung, soweit sie einen – wegen § 18 PSG an das Unternehmensrecht anknüpfenden – „maßgeblichen Wert“ übersteigen und im Evidenzkonto Deckung finden:¹¹³

- Der „maßgebliche Wert“ ist der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene unternehmensrechtliche Bilanzgewinn (Jahresgewinn und Gewinnvortrag) zuzüglich gebildeter Gewinnrücklagen und zuzüglich der steuerlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens; der Bilanzgewinn ist zudem um Beträge zu erhöhen, die zu einer Verminderung durch überhöhte Abschreibungen aufgrund des Ansatzes des beizulegenden Wertes nach § 202 Abs 1 UGB geführt haben.¹¹⁴ Wird dieser maßgebliche Wert nicht überschritten, liegt jedenfalls eine kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendung vor. Eine Substanzauszahlungssperre ist auch für Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum vorgesehen (§ 27 Abs 1 Z 8 lit b EStG).¹¹⁵
- Das Evidenzkonto erhöht sich um die Stiftungseingangswerte und vermindert sich um steuerneutrale Substanzauszahlungen. Stiftungseingangswert „ist der Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung“, wobei im Bereich des Privatvermögens die Bewertungsvorschrift des § 15

¹⁰⁸ ErlRV 549 BlgNR 23. GP 4 (zum SchenkMG 2008); *Marschner* in Jakom⁶ § 27 Rz 303.

¹⁰⁹ StiftR 2009 Rz 264; *Mayr*, RdW 2008, 296 f; *ders*, RdW 2008, 487 (489); *Wiedermann/Migglausch* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 121.

¹¹⁰ *Marschner*, Optimierung² Rz 1376; *Marschner* in Jakom⁶ § 27 Rz 273. Auf zu Unrecht erhobene Kapitalertragsteuer findet das Rückerstattungsverfahren nach § 240 BAO Anwendung; siehe ErlRV 549 BlgNR 23. GP 4 (zum SchenkMG 2008).

¹¹¹ ErlRV 549 BlgNR 23. GP 5 (zum SchenkMG 2008).

¹¹² *Marschner*, Optimierung² Rz 1377.

¹¹³ Ausführlich zu diesem Konzept ErlRV 549 BlgNR 23. GP 4 f (zum SchenkMG 2008); StiftR 2009 Rz 264 ff (auch für Details zum Evidenzkonto); *Mayr*, RdW 2008, 296 f; *Puchner* in Fraberger/Petritz, Schenkungsmeldegesetz 68 ff; *Wiedermann/Migglausch* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 116 ff; *Marschner*, Optimierung² Rz 1381 ff.

¹¹⁴ Zur grundsätzlich unbegrenzten Rückerfassung des „maßgeblichen Wertes“ bei Zu- und Nachstiftung einer vor dem 1.8.2008 bestehenden Stiftung siehe *Marschner* in Jakom⁶ § 27 Rz 304.

¹¹⁵ Dazu ausführlich *Wiedermann/Migglausch* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 121.

Abs 3 Z 1 EStG anzuwenden ist.¹¹⁶ Substanzauszahlungen vermindern das Evidenzkonto in Höhe der in § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG genannten Werte, also bei Sachzuwendungen um die fiktiven Anschaffungskosten im Zuwendungszeitpunkt;¹¹⁷ der Verweis auf § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG ist nach hA allerdings so zu verstehen, dass die Abstockung (lediglich) im Ausmaß der steuerneutralen Substanzauszahlung zu erfolgen hat.¹¹⁸ Das Evidenzkonto kann jedoch nach der Verwaltungspraxis keinen negativen Wert annehmen.¹¹⁹ Zuwendungen der Stiftung, die über den Evidenzkontostand hinausgehen, sind jedenfalls steuerpflichtig, auch wenn kein maßgeblicher Wert vorhanden sein sollte.¹²⁰

Der „Mausefalleneffekt“ wurde somit durch das Substanzauszahlungsregime des SchenkMG 2008 großteils beseitigt. Für einer Stiftung gewidmetes Sachvermögen, das im Widmungszeitpunkt in der Privatsphäre entstandene stille Reserven aufwies, besteht der Mausefalleneffekt aber im Ausmaß dieser stillen Reserven dann weiterhin, wenn der „Stiftungseingangswert“ den Anschaffungskosten des gewidmeten Wirtschaftsguts beim Stifter entspricht.¹²¹ Die Steuerneutralität nach § 27 Abs 5 Z 8 EStG kommt allerdings unabhängig davon zur Anwendung, ob ein Widerruf vorliegt und an wen das Vermögen der Privatstiftung übertragen wird.¹²² Dementsprechend ist die Widerrufsbestimmung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG auf „Neuvermögen“ auch nicht anwendbar; vielmehr erfolgt nach dieser Bestimmung „[f]ür Zuwendungen nach dem 31. Juli 2008 [...] die Kürzung um den Letztstand des Evidenzkontos“, und zwar ungeachtet des maß-

¹¹⁶ Hier ist insb zu beachten, dass seit der Neuordnung der Kapitalvermögensbesteuerung durch das BudBG 2011 (BGBl I 2010/111) und das AbgÄG 2011 (BGBl I 2011/76) Beteiligungen, die beim Stifter der Kursgewinnbesteuerung unterliegen würden (wesentliche Beteiligungen sowie „Neubestand“), mit den Anschaffungskosten anzusetzen sind (*Marschner*, Optimierung² Rz 1399; *Lenneis* in Jakom⁶ § 15 Rz 37). Im Lichte der Neuordnung der Immobilienbesteuerung durch das 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22) wurde durch das AbgÄG 2012 (BGBl I 2012/112) auch die Vorschrift des § 16 Abs 1 Z 8 EStG geändert; nach dessen lit c können bei erstmaliger Erzielung von Einkünften ab 2013 nur mehr für am 31.3.2012 nicht steuerverfangene Grundstücke die fiktiven Anschaffungskosten angesetzt werden (§ 124b Z 227 EStG; s auch *Lenneis* in Jakom⁶ § 15 Rz 37).

¹¹⁷ Siehe auch *Wiedermann/Migglausch* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 119.

¹¹⁸ *Mayr*, RdW 2008, 487 (490); *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 173; *König* in Eiselberg, Stiftungsrecht 2009, 340; *Marschner*, Optimierung² Rz 1400; *ders* in Jakom⁶ § 27 Rz 311.

¹¹⁹ *StiftR* 2009 Rz 272; *Mayr*, RdW 2008, 296; *Marschner*, Optimierung² Rz 1401.

¹²⁰ *StiftR* 2009 Rz 272.

¹²¹ *Lechner*, Die vermeintlichen Steuervorteile von Stiftungen, *ecolex* 2008, 950 (951); *Hübner/Six* in Cerha et al, Stiftungsbesteuerung 174.

¹²² *StiftR* 2009 Rz 306.

gebenden Wertes.¹²³ Mit der Letztzuwendung „wird sozusagen das Evidenzkonto ‚leer geräumt‘“. ¹²⁴

IV. Zusammenfassung

Das Stiftungssteuerrecht enthält insofern eine merkwürdige Systemschnittstelle, als einerseits Zuwendungen einer Privatstiftung auf deren Ebene als unentgeltliche Zuwendungen angesehen werden und – auch im Widerrufsfall – bei der Auskehrung von Sachwerten eine Aufdeckung stiller Reserven unterbleibt, andererseits beim Zuwendungsempfänger im außerbetrieblichen Bereich steuerpflichtige Kapitalerträge vorliegen. Dieses System der Zuwendungsbesteuerung nahm grundsätzlich auch keine Rücksicht darauf, ob es sich um die Zuwendung seinerzeit gestifteten Vermögens handelte, sodass sich insofern ein „Mauseffalleneffekt“ ergab. Lediglich für den Widerruf durch den Stifter war eine Anrechnung der Stiftungseingangswerte vorgesehen. Während diese Rechtslage für Zuwendungen an Privatstiftungen bis einschließlich 31.7.2008 („Altvermögen“) weiterhin fortbesteht, brachte das SchenkMG aufgrund des Auslaufens der Erbschafts- und Schenkungssteuer insofern einen Paradigmenwechsel, als für Zuwendungen an die Privatstiftungen ab 1.8.2008 („Neuvermögen“) – spezifisch definierte – Substanzauszahlungen ähnlich einer Einlagenrückzahlung steuerneutral erfolgen können. Damit wird der „Mauseffalleneffekt“ auch weitgehend beseitigt. Allerdings wirft der Paradigmenwechsel auch eine Reihe verfassungsrechtlicher Bedenken auf, und zwar einerseits im Hinblick auf die Nichtmehrerstattbarkeit der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Widerrufe ab 27.6.2008 und andererseits im Hinblick auf die zeitliche Einschränkung des Systems der steuerneutralen Substanzauszahlung auf „Neuvermögen“.

¹²³ *Ludwig* in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch Rz 15/19, 33; *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Tz 656; *Marschner* in Jakom⁶ § 27 Rz 334. Nach Ansicht der Verwaltungspraxis ist diese Bestimmung für nach dem 31.7.2008 gestiftetes Vermögen auch unabhängig davon anzuwenden, ob die Zuwendung an den Stifter oder einen anderen Letztbegünstigten erfolgt; StiftR 2009 Rz 285 und 306; dazu auch *Marschner* in Jakom⁶ § 27 Rz 334.

¹²⁴ *Marschner*, Optimierung² Rz 1481.