

Generalunternehmer

Feststellung der Gewährleistung
Überfällige Sozialversicherungsbeiträge
Garantierter Maximalpreisvertrag
SubU verletzt SubU

Re-Design des
Grundbuchs

Lagebericht für
Börsennotierte AG

Gemeinschaftsrechtswidrige
Altersdiskriminierung im Pensionsrecht

Arbeits- und Sozialrechtliches zum
Subüberlasser

Statt Erbschafts-/Schenkungssteuer
Stiftungseingangssteuer

EuGH
Fernwärme Wien öffentlicher Auftraggeber

Die neuen gesetzlichen Regelungen zur Stiftungseinkommensteuer in Österreich

Der VfGH hat die Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbSchStG) in Österreich mit Wirkung zum 31. 7. 2008 aufgehoben, womit auch die bisher bestandene Regelung über die Besteuerung von Zuwendungen an eine Privatstiftung wegfällt. Am 6. 6. 2008 hat der Nationalrat das neue Stiftungseinkommensteuergesetz¹⁾ (StiftEG) beschlossen, wonach Zuwendungen an österreichische Privatstiftungen auch nach dem Wegfall des ErbSchStG weiter besteuert werden. Das neue StiftEG tritt am 1. 8. 2008 in Kraft und ist für das Rechtsinstitut der österreichischen Privatstiftung von wesentlicher Bedeutung, da es die Besteuerung von Vermögen regelt, das ein Stifter einer Privatstiftung zuwendet.

CHRISTOPH KERRES / FLORIAN PROELL

A. Einleitung

Vor etwa einem Jahr hat der VfGH in seinen beiden Entscheidungen vom 7. 3. 2007 und 15. 6. 2007 zur Verfassungswidrigkeit einzelner Bestimmungen des ErbSchStG ausgesprochen, dass die pauschale Vervielfachung von historischen Einheitswerten die Wertbemessung von Grundstücken nicht angemessen widerspiegelt und deshalb als gleichheitswidrig anzusehen ist.²⁾ Da der Gesetzgeber innerhalb der Reparaturfrist keine Abänderung zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz beschlossen hat, wird das ErbSchStG mit 1. 8. 2008 wirkungslos.³⁾ Bisher wurden Zuwendun-

Dr. *Christoph Kerres*, LL.M., ist Rechtsanwalt zugelassen in Wien und New York und Gründungspartner der Kanzlei Kerres | Partners, E-Mail: Christoph.Kerres@kerres.at

Mag. *Florian Proell* ist Rechtsanwaltsanwärter bei der Kanzlei Kerres | Partners, E-Mail: Florian.Proell@kerres.at

- 1) Das Stiftungseinkommensteuergesetz (StiftEG) wird als Art 8 des Schenkungsmeldegesetzes 2008 geregelt.
- 2) VfGH G 54/06 v 7. 3. 2007: Zu Z 1 in § 1 Abs 1 ErbSchG; VfGH G 23/07 v 15. 6. 2007: Zu Z 2 in § 1 Abs 1 ErbSchG.
- 3) Die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes bleiben aus gesetzessystematischen Gründen weiterhin anwendbar, nur die Besteuerung wird für nicht mehr vollziehbar erklärt.

gen an österreichische Privatstiftungen nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz im Regelfall mit 5% des eingebrachten Wertes besteuert und damit im Vergleich zu den wesentlich höheren Steuersätzen der Erbschafts- und Schenkungssteuer wesentlich begünstigt. Ab 1. 8. 2008 kann ein Vermögen in Österreich durch Vererbung oder Schenkung übertragen werden, ohne dass hierfür eine Erbschafts- oder Schenkungssteuer anfällt. Die stiftungsrechtlichen Bestimmungen im ErbSchStG werden nach dem Verstreichen der vom VfGH gesetzten Reparaturfrist durch die neuen Regelungen des StiftEG 2008 ersetzt.

B. Anwendungsbereich der Stiftungseingangssteuer

Nach den Bestimmungen des StiftEG werden sowohl Zuwendungen an eine Stiftung zu Lebzeiten des Stifters als auch Zuwendungen aufgrund von Vermögensübergängen von Todes wegen besteuert. Das StiftEG gilt für Zuwendungen an eine österreichische Privatstiftung und auch für jede Zuwendung an eine in- oder ausländische privatrechtliche Stiftung⁴⁾ oder auch eine damit vergleichbare Vermögensmasse. In der Vergangenheit bereitete der im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz verwendete Begriff „Privatstiftung“ wiederholt Anlass zu unterschiedlichen Auslegungsmöglichkeiten. Der Gesetzgeber hat nun unter dem Aspekt der Nichtdiskriminierung auch jede mit der österreichischen Privatstiftung vergleichbare ausländische Stiftung und ähnliche Vermögensmasse – wegen europarechtlicher Vorgaben⁵⁾ – gleichgestellt und damit die gesetzlichen Regelungen für die Gleichbehandlung von österreichischen Privatstiftungen und ausländischen Stiftungen geschaffen. Auf der Ebene der Zuwendungsbesteuerung an Begünstigte unterliegen Zuwendungen von ausländischen Stiftungen oder Vermögensmassen, die mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar sind, hinkünftig im Ergebnis gleichermaßen wie inländische Kapitalerträge dem Hälftesteuersatz.⁶⁾ Ist eine ausländische Stiftung oder Vermögensmasse mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar, werden solche Stiftungen nunmehr sowohl bei der Höhe des Eingangsteuersatzes als auch bei der Ertragsbesteuerung gleich behandelt.

C. Steuersatz und Verfahren

Der Steuersatz für die Stiftungseingangssteuer wird ab dem 1. 8. 2008 einheitlich 2,5% betragen. Das StiftEG trifft im Unterschied zur alten Rechtslage keine Differenzierungen mehr für Zuwendungen an Privatstiftungen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Die bisherige restriktive Interpretation des Gemeinnützigkeitsbegriffs hat in der Vergangenheit oft dazu geführt, dass Zuwendungen an eine österreichische Privatstiftung mit einem gemischten Stiftungszweck – welcher also sowohl die Verfolgung von privaten als auch von gemeinnützigen Zwecken vorsieht – bisher in der Regel nicht den ehemaligen reduzierten Steuersatz erhielten. Für Privatstiftungen mit einem gemischten Stiftungszweck ist demnach künftig der nunmehr einheitliche Stiftungseingangssteuersatz von 2,5% anzuwenden. Die Stiftungseingangssteuer ist vom Steuerschuldner selbst zu

berechnen und die Steuererklärung ist grundsätzlich in elektronischer Form an das zuständige FA zu übermitteln. Die Stiftung als primärer Steuerschuldner hat die Stiftungseingangssteuer bis zum 15. Tag des zweiten dem 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, an dessen Sitz 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.⁷⁾

D. Zuwendungen von Stiftungen und Substiftungen

Nach dem ErbSchStG wurden Zuwendungen an Stiftungen dann begünstigt besteuert, wenn die Zuwendung durch eine Privatstiftung selbst erfolgte (Substiftung). Das neue StiftEG unterscheidet 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. In der Vergangenheit hat der bisher bestehende Tatbestand der zuwendenden Privatstiftung wiederholt zu Kontroversen geführt, da aus dem Gesetzestext nicht klar abzuleiten war, ob die Anwendung des reduzierten Steuersatzes auch dann anzuwenden war, wenn etwa eine ausländische Stiftung einer österreichischen Privatstiftung eine Zuwendung erbringt.⁸⁾ Der Gesetzgeber regelt im StiftEG, dass eine Zuwendung an eine Stiftung einheitlich dem Steuersatz von 2,5% unterliegt, sodass dieser Steuersatz auch anzuwenden ist, wenn etwa eine ausländische Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse einer österreichischen Privatstiftung Vermögen zuwendet.

Nach den gesetzlichen Neuerungen sollen Zuwendungen an eine von einer Stiftung errichtete Privatstiftung hinkünftig neben dem allgemeinen Stiftungseingangssteuersatz von 2,5% regelmäßig auch der KESt unterliegen. Das StiftEG sieht eine Befreiung der Substiftung von der KESt nur dann vor, wenn eine Zuwendung aus der Substanz erfolgt und in dem neu zu führenden Evidenzkonto der zuwendenden

4) Durch den Terminus „privatrechtliche Stiftung“ sind neben betrieblichen Privatstiftungen auch Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz erfasst.

5) 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 darstellen.

6) § 27 Abs 1 Z 7 EStG neu.

7) §§ 3 Abs 1, 4 StiftEG.

8) So ordnete der Erlass des BMF v 14. 11. 1999 bei Nachstiftungen die Gleichstellung einer liechtensteinischen Privatstiftung mit einer österreichischen an. Spätere Lehrmeinungen (*N. Arnold in Arnold/Stangl/Tänzer, Privatstiftungssteuerrecht Rz II/46*) und die österreichische Finanzverwaltung klammerten ausländische Stiftungen von der Privilegierung des verminderten Stiftungseingangssteuersatzes wieder aus.

Stiftung Deckung findet. Für die steuerliche Beurteilung des einer Stiftung zugewendeten Substanzvermögens hat die Stiftung nach der neuen Gesetzeslage ein Evidenzkonto über das ihr zugewendete Vermögen zu führen. Dieses Evidenzkonto verzeichnet die vermögensbasierenden Zu- und Abgänge der Stiftung, erhöht sich also um sämtliche Stiftungseingangswerte und vermindert sich um sämtliche Substanzausschüttungen. Wenn eine Stiftung einer Substiftung Vermögen aus ihren Erträgen und nicht etwa aus der Substanz zuwendet, so unterliegt dieser Vorgang zukünftig der KESt. Unter bestimmten Voraussetzungen kann die empfangende Stiftung die steuerlich maßgeblichen Werte im Evidenzkonto fortführen; dies gilt allerdings nur dann, wenn solche Zuwendungen an die Substiftung im Stiftungszweck der zuwendenden Stiftung Deckung finden.⁹⁾

E. Ausländische Stiftungen und „Sanktionsbesteuerung“

Der Intention des Gesetzgeber zufolge ist eine „Sanktionssteuer“ in der Höhe von 25% einzuheben, wenn Zuwendungen an Stiftungen erfolgen, die außerhalb des Wirkungsbereiches der österreichischen Finanzbehörden liegen. Das StiftEG nennt drei Fälle, in denen der übliche Steuersatz einer Stiftungseingangssteuer von 2,5% „sanktionsweise“ auf den zehnfachen Satz angehoben wird. So wird die Stiftungseingangssteuer 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 zusammenhängende Dokumente vollständig und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer dem FA offen gelegt werden; oder wenn die Zuwendung an eine ausländische Stiftung mit Sitz in einem Land erfolgt, mit dem Österreich kein umfassendes Übereinkommen zur Amts- und Vollstreckungshilfe abgeschlossen hat. Der österreichische Fiskus geht offenbar davon aus, dass bei einer Vermögensverschiebung in das Ausland durch solche Tatbestände die Stiftungsstruktur im Inland nicht entsprechend steuerlich erfasst werden kann.

Das Kriterium der Vergleichbarkeit einer inländischen und ausländischen Stiftung wird sich – sofern sich Berührungspunkte mit dem EU/EWR-Raum ergeben – im Anlassfall wohl auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene herausbilden. Die genannte „Sanktionssteuer“ zielt eindeutig auf Zuwendungen an eine ausländische Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse ab, denn eine inländische Stiftung, die mit einer österreichischen Privatstiftung nicht vergleichbar wäre, ist praktisch nicht denkbar. Eine horizontale steuerliche Ungleichbehandlung von Stiftungen abhängig von deren Sitz in verschiedenen, aber grundsätzlich gleich zu behandelnden Mitgliedstaaten wird wahrscheinlich nur auf europäischer Ebene verbindlich geklärt werden können. Der Tatbestand des fehlenden Amts- und Vollstreckungshilfeübereinkommens zielt eindeutig auf liechtensteinische Stiftungen ab, denn die Mitgliedstaaten der EU haben gemeinschaftlich ein Übereinkommen zur Amts- und Vollstreckungshilfe abgeschlossen. Liechtenstein aller-

dings ist nur Mitglied des EWR, deren Mitglieder kein solches Abkommen zur Amts- und Vollstreckungshilfe abgeschlossen haben, und Österreich hat auch in den bilateralen Verträgen mit Liechtenstein kein vergleichbares Abkommen getroffen. 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 zehnfache erhöhten Stiftungseingangssteuer wohl dem Gemeinschaftsrecht widersprechen dürfte. 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 solch „angemessenen“ Maßnahmen.¹⁰⁾

F. Ausschüttungen an Begünstigte

Nach der bisherigen Rechtslage unterlagen Zuwendungen aus der Substanz an Begünstigte jedenfalls der KESt und waren somit steuerlich verfangen. Zukünftig sollen Zuwendungen aus der Substanz an Begünstigte nicht mehr KESt-pflichtig sein, sofern der Wert der Zuwendung durch den Wert der historischen Anschaffungskosten gedeckt ist. Damit soll die Auszahlung des Substanzvermögens der Stiftung an die Begünstigten ohne gleichzeitige Belastung solcher Vermögensauszahlungen durch die KESt möglich werden. Da bei bestehenden Privatstiftungen weder das bisher zugewendete Vermögen noch die bereits erstattete KESt bei Substanzauszahlungen berücksichtigt werden, sind Stifter, die ihr Vermögen vor dem 1. 8. 2008 in eine Privatstiftung eingebracht haben, jedenfalls benachteiligt.¹¹⁾ Im Falle eines Widerrufs durch den Stifter soll die Stiftungseingangssteuer aber wie bisher rückerstattet werden, sofern der Stifter auch Letztbegünstigter der Privatstiftung ist.

9) § 27 Abs 1 Z 8 lit f und lit g EStG: Auszahlungen aus der Substanz gelten ab dem 1. 8. 2008 nicht mehr der KESt („Substanzauszahlungen“). Im ursprünglichen Gesetzesentwurf des Schenkungsmeldegesetzes 2008 war ua vorgesehen, dass die Widmung von Vermögen einer österreichischen Stiftung an eine Substiftung jedenfalls der KESt unterliegen soll. Da Substiftungen oftmals innerhalb eines Vermögens nur zur Neustrukturierung gegründet werden und Substiftungen zur Vermögensumstrukturierung wegen einer Mehrzahl von Begünstigten oftmals unerlässlich sind, ist dieser Weg aus der Sicht der beratenden Berufe zu begrüßen.

10) 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*.

11) Als „Ausgleich“ zu dem nicht rückwirkenden Entfall dieses stiftungsrechtlichen „Mausefalle-Effekts“ war ursprünglich angedacht, dass Stifter, die ihr Vermögen bis zum 31. 7. 2008 in eine österreichische Stiftung eingebracht haben, durch eine Anrechnung der bereits bezahlten Stiftungseingangssteuern über einen Zeitraum von 20 Jahren auf die KSt der Privatstiftung begünstigt werden. Dabei wurde jedoch nicht berücksichtigt, dass die mit der Anrechnung auf die Stiftungseingangssteuer ermäßigte KSt bei der Ausschüttung an den Begünstigten auch nur in einem geringeren Maße auf die KESt hätte angerechnet werden können. Die Anrechnung hätte auch keine Auswirkungen auf die ohnehin KESt-befreiten Beteiligungserträge nach § 10 KStG gehabt. Diese rückwirkende Erstattung ist jedoch entfallen.

Ausschüttungen von ausländischen Stiftungen an inländische Begünstigte können zukünftig dem Hälftesteuersatz unterzogen werden, sofern die ausländische Stiftung einem Typenvergleich mit der österreichischen Privatstiftung standhält. Erhält ein im Inland steuerpflichtiger Begünstigter eine Zahlung von einer ausländischen Stiftung, die nicht mit der österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, so unterliegen solche Einkünfte beim Begünstigten generell dem allgemeinen Einkommensteuertarif. Regelmäßig wird das Kriterium der Vergleichbarkeit der Stiftung sowohl bei der Zuwendung an eine ausländische Stiftung als auch bei der Ausschüttung von einer ausländischen Stiftung an einen inländischen Begünstigten im Einzelfall nach den gleichen Kriterien zu beurteilen sein. Stiftungseingangssteuerliche und kapitalertragssteuerliche Berührungspunkte mit Stiftungen oder stiftungsähnlichen Vermögensmassen, die mit einer österreichischen Privatstiftung nicht vergleichbar sind, wirken sich bei der Besteuerung im Vergleich mit einer österreichischen Privatstiftung durch eine deutlich höhere Steuerlast aus. Dennoch ist eine Konstellation denkbar, bei der eine Zuwendung an eine ausländische Stiftung nach dem allgemeinen Stiftungseingangssteuersatz in der Höhe von 2,5% wegen eines fehlenden Amts- und Vollstreckungshilfeübereinkommens ausgeschlossen ist, die Besteuerung der Einkünfte eines in Österreich ansässigen Begünstigten jedoch dem Hälftesteuersatz unterzogen werden kann. So wird etwa eine Zuwendung an eine liechtensteinische Stiftung aufgrund des fehlenden Amts- und Vollstreckungshilfeübereinkommens mit 25% zu besteuern sein, auch wenn aufgrund der im Einzelfall allenfalls gegebenen Vergleichbarkeit einer liechtensteinischen Stiftung mit der österreichischen Privatstiftung die Ausschüttung einer solchen Stiftung an einen inländischen Begünstigten nur der ermäßigten Progression unterzogen wird.

G. Zusammenfassung

Die im StiftEG 2008 vorgesehene Beibehaltung der Besteuerung von Zuwendungen an österreichische Privatstiftungen ist trotz des geringen Steuersatzes von 2,5% bedenklich, da die steuerliche Attraktivität der österreichischen Privatstiftung eng mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer verknüpft ist. Bei vererbten und verschenkten Vermögen an Privatpersonen fällt nach dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich keinerlei steuerliche Belastung mehr an. Über den Stiftungsweg verliert das Vermögen jedoch wegen der Stiftungseingangssteuer 2,5% des gestifteten Wertes und zusätzlich wird bei der Ausschüttung an den Begünstigten regelmäßig eine Kapitalertragssteuer von 25% eingehoben. Systematisch ist die neue Stiftungseingangssteuer nur schwer zu begründen und es bleibt abzuwarten, ob die nunmehr geringere steuerliche Attraktivität der österreichischen Privatstiftung den zivilrechtlich sinnvollen Strukturierungen von Vermögen entgegensteht.

SCHLUSSSTRICH

Der VfGH hat das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz und damit auch die in diesem Gesetz bisher geregelten Bestimmungen über die Besteuerung von Zuwendungen an österreichische Privatstiftungen mit Ende Juli dieses Jahres aufgehoben. Der Gesetzgeber hält wie bisher an der Besteuerung von Zuwendungen an österreichische Privatstiftungen fest und hat mit dem StiftungseingangssteuerG 2008 die entsprechende gesetzliche Grundlage geschaffen. Da das neue Gesetz in vielen Bereichen neue steuerliche Maßnahmen trifft, empfiehlt es sich, noch vor den steuerlichen Änderungen ab 31. 7. 2008 bei geplanten Vermögensstrukturierungen rechtliche Beratung einzuholen.