

## **SchenkMG 2008: Die neue Rechtslage für Erbschaften und Schenkungen**

StB Mag. Yvonne Schuchter

### **Die Neuerungen im Überblick**

- I. Auslaufen der ErbSt und SchenkSt mit 1. Aug. 2008**
- II. Meldepflicht für Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden**
- III. Steuerliche Neuerungen für Privatstiftungen**
  - (1) Eckpunkte der StiftEST
  - (2) Zuwendungsbesteuerung neu
- IV. Steuerliche Neuerungen für unentgeltliche Immobilienübertragungen**

## I. Steuerliche Neuerungen für Privatstiftungen

- (1) StiftEST
- (2) Zuwendungsbesteuerung neu

### I. Neuerungen im Überblick

#### idF SchenkMG 2008

StiftEST: **2,5 % (25 %)**  
in- und ausl Stiftungen

Besteuerung der PS  
§ 13 KStG

Zuwendungsbesteuerung  
→ nur für lfd Ertrag (**25 %**)  
in- und ausl Stiftungen

Stifter



Begünstigte

#### vor SchenkMG 2008

ErbSt/SchenkSt: **5 % (2,5 %)**  
nur inl Stiftungen  
ev § 7 Abs 2 ErbStG

Besteuerung der PS  
§ 13 KStG

Zuwendungsbesteuerung  
→ Substanz + Ertrag (25 %)  
nur inl Stiftungen (?)

## I. StiftEG: Steuertatbestand

- ErbSt/SchenkSt sind mit 1. Aug. 2008 ausgelaufen ...
- *ABER*: Eingangssteuer auf Zuwendungen an Stiftungen bleibt bestehen
- Der StiftESt unterliegen ab 1. Aug. 2008 ...
  - „*unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen*“ (§ 1 Abs 1 StiftEG)
- österreichische privatrechtliche Stiftungen
  - *nicht*: Stiftungen des öffentlichen Rechts (zB Stiftung ORF, Stiftungen nach dem Codex Iuris Canonici)

## I. StiftEG: Umfang der Steuerpflicht (1)

- ausländische privatrechtliche Stiftungen
  - Zuwendungen an **intransparente** ausländische privatrechtliche Stiftungen
  - *nicht*: „Zuwendungen“ an **transparente** ausländische Stiftungen (vgl BFH 28.6.2007, BStBl II 2007, 669)
  - *Konsequenz 1*: StiftESt bei Vermögenswidmung an eine intransparente Stiftung ausländischen Rechts mit inländischem Stifter
  - *Konsequenz 2*: keine StiftESt bei vermögensverwaltenden liechtensteinischen Familienstiftungen mit Mandatsvertrag (BMF vom 23.4.2008: widerlegbare Transparenzvermutung)
- Ziel: „... *Insbesondere soll mit dem Stiftungseingangssteuergesetz sichergestellt werden, dass Zuwendungen an intransparente ausländische Stiftungen von der Steuer nicht befreit werden...*“ (EB zu RV idF SchenkMG 2008)

## I. StiftEG: Umfang der Steuerpflicht (2)

- intransparente ausländische Vermögensmassen, die mit einer privatrechtlichen Stiftung vergleichbar sind
- Kriterium der Vergleichbarkeit:
  - Wortinterpretation: weiter Begriff „privatrechtliche Stiftung“ → in- oder ausländische privatrechtliche Stiftung
  - Sinn und Zweck der Norm: weite Auslegung → Zweck der ausländischen Vermögensmasse (vgl. *Mayr*, RdW 2008, 487)

## I. StiftEG: Steuerschuldner, Steuerbefreiungen

- Zuwendender oder Stiftung (vergleichbare Vermögensmasse) müssen „Inländer“ sein (§ 1 Abs 2 StiftEG; vgl. § 6 Abs 2 ErbStG)
- *Regel*: Steuerschuldner ist der Erwerber
- *Ausnahme*: Steuerschuldner ist der Stifter bei Zuwendungen unter Lebenden an eine ausländische Stiftung (Vermögensmasse) ohne Sitz oder Ort der GL im Inland; ausländische Stiftung haftet nur (§ 1 Abs 3 StiftEG)
- Übernahme der für Zuwendungen an Privatstiftungen relevanten Steuerbefreiungen aus dem ErbStG, zB
  - Zuwendungen von Todes wegen von endbesteuertem bzw. endbesteuerungsfähigem Kapitalvermögen (→ vgl. § 1 Abs 2 EBG)
  - Zuwendungen von Todes wegen von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften < 1% (§ 1 Abs 6 StiftEG)

## I. StiftEG: Bemessungsgrundlage

- Vermögen abzgl Schulden und Lasten (§ 1 Abs 5 StiftEG)
- Grundsatz: gemeiner Wert
- Maßgeblichkeit des § 19 ErbStG → BewG (§ 19 Abs 1 ErbStG)
- inländisches Grundvermögen, Betriebsgrundstücke, land- und forstwirtschaftliches Vermögen (§ 19 Abs 2 ErbStG)
  - 3facher Einheitswert
  - EB zu RV: Steuerfolgen aus Bewertung basierend auf Einheitswerten sind wegen des „*sehr niedrigen Steuersatzes*“ gering → höherer Bewertungsspielraum, der aus Gründen der Verwaltungsökonomie vertretbar ist
- ausländisches Grundvermögen
  - Verkehrswert
  - „*Veranlagungsoption*“ für Grundvermögen in der EU/EWR + erhöhte Mitwirkungspflicht
  - Ziel: Konformität mit dem Gemeinschaftsrecht (EuGH 17.1.2008, Rs C-256/06, *Jäger*)

## I. StiftEG: Tarif (1)

- Normalsteuersatz: 2,5 % (+ 3,5 % GrEST-Äquivalent)
- erhöhter Steuersatz: 25 % (+ 3,5 % GrEST-Äquivalent)
  - *Erhöhungstatbestand 1*: Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse ist nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG vergleichbar
    - Kriterien des Typenvergleichs
  - *Erhöhungstatbestand 2*: relevante Stiftungsdokumente werden nicht spätestens bis zur Fälligkeit der StiftEST (15. des übernächsten Monats) beim FA offen gelegt
    - in- und ausländische Privatstiftungen (Vermögensmassen)
    - vgl mit § 13 KStG → Strafbesteuerung

## I. StiftEG: Tarif (2)

- *Erhöhungstatbestand 3*: mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse besteht keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe
  - EB zu RV: Sicherung der Besteuerung von „kick-backs“
  - EG-Amtshilfe- und Beitreibungs-RL (77/799/EWG und 76/308/EWG)
  - Abkommensrecht: „große“ Auskunftsklausel
  - *Konsequenz*: erhöhter StiftEST-Satz für intransparente Stiftungen ausländischen Rechts auch bei vollständiger Offenlegung!

## I. EStG: Zuwendungen aus Stiftungen ausländischen Rechts

- „Zuwendungen jeder Art von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind“ (§ 27 Abs 1 Z 7 dritter TS EStG)
- Rechtsfolgen:
  - Einkünfte aus Kapitalvermögen
  - Besteuerung zum Sondersteuersatz (25 %) bzw zum halben Durchschnittssteuersatz (§ 37 Abs 8 EStG bzw § 37 Abs 4 EStG)
- bisherige Verwaltungspraxis:
  - wiederkehrende Bezüge bzw steuerfreie Einmalausschüttungen
  - ABER: Anwendung des normalen Einkommensteuertarifs für Zuwendungen aus Privatstiftungen mit Sitz in der EU → Verstoß gegen EU-Recht (UFS 5.10.2006, RV/1681-W/05 zu einer dänischen Familienstiftung)
- Zuwendungsbesteuerung nur bei intransparenten Stiftungen ausländischen Rechts

## I. EStG: Reichweite des Steuertatbestandes

- Wortinterpretation:
  - Typenvergleich mit Privatstiftungen iSd PSG
- Sinn und Zweck der Norm:
  - EB zu RV: „... *Zuwendungen einer vergleichbaren ausländischen Stiftung (Vermögensmasse) [sollen] steuerlich nicht besser gestellt sein als von einer inländischen Privatstiftung*“
  - Folgt aus dem Gesetzeszweck ein weiter Anwendungsbereich?
    - kein Typenvergleich mit Privatstiftung iSd PSG notwendig?
    - Zweck der Stiftung bzw Vermögensmasse ist relevant?

## I. EStG/StiftEG: Kriterium der Vergleichbarkeit

Gesetzgeber verwendet unterschiedliche Diktionen:

- § 27 Abs 1 Z 7 EStG
  - „... *von ausländischen Stiftungen und sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind*“
- § 1 Abs 1 StiftEG
  - „... *unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen*“
- § 2 Abs 1 lit a StiftEG
  - „... *die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz vergleichbar ist...* “

## I. EStG: Steuerfreie Substanzauszahlung (1)

- *bisher*: Ertrags- und Substanzausschüttungen unterliegen der ESt
  - Mausefalle-Effekt
  - *Ausnahme*: Stiftungswiderruf mit Stifter als Letztbegünstigter (§ 32 Z 4 lit b EStG)
- *neu*: Möglichkeit der steuerfreien Substanzauszahlungen von gestiftetem Vermögen (§ 27 Abs 1 Z 8 EStG)
  - *Ziel*: Zuwendungsbesteuerung nur für von der Stiftung erzielte Überschüsse/Gewinne
  - *2 Schranken*: „maßgeblicher Wert“ und Deckung im EVI-Konto (§ 27 Abs 1 Z 8 lit a EStG)
  - *Voraussetzung*: Führung eines EVI-Kontos

## I. EStG: Steuerfreie Substanzauszahlung (2)

- Ermittlung des „maßgeblichen Wertes“ (§ 27 Abs 1 Z 8 lit b EStG)
  - Unternehmensrechtlicher Bilanzgewinn am Beginn des Geschäftsjahres
  - + Gewinnrücklagen gem § 224 Abs 3 A III und IV UGB
  - + MWR: steuerliche stille Reserven des zugewendeten Vermögens
  - + MWR: Korrektur iHa die Auswirkungen der Neubewertung iSd § 202 Abs 1 UGB
- Substanzauszahlung > maßgeblicher Wert → steuerfreie Substanzauszahlung (bei Deckung im EVI-Konto)
- Vermögensausschüttung ≤ maßgeblicher Wert → § 27 Abs 1 Z 7 EStG
- Vermögenszuwendungen innerhalb des Bilanzerstellungszeitraums sind erst nach Prüfung des JA steuerfrei
- steuerfreie Substanzauszahlung nur für Stiftungsakte **ab 1. Aug. 2008** möglich
- steuerfreie Substanzauszahlungen sind in KEST-Anmeldung anzugeben

## II. Steuerliche Neuerungen bei unentgeltlichen Immobilienübertragungen

### II. Änderungen im GrEStG (1)

- GrESt für Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Grundstücken → Wegfall von § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG aF
- Erwerbsvorgänge nach dem 31. Juli 2008
- Bemessungsgrundlage
  - Schenkung
    - 3fache EW des Grundstückes (§ 4 Abs 2 Z 1 GrEStG)
  - gemischte Schenkung
    - Gegenleistung < 3facher EW → 3facher EW (§ 4 Abs 2 Z 1 GrEStG)
    - Gegenleistung > 3facher EW → Wert der vereinbarten Gegenleistung (§ 4 Abs 1 GrEStG)
  - Erbfall, Vermächtnis
    - 3facher EW (§ 4 Abs 2 Z 4 GrEStG)
- Steuersatz: 2 % oder 3,5 %

## II. Änderungen im GrEStG (2)

- Freibetrag für Betriebsübergaben von bis zu EUR 365.000 (§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG)
- Befreiungen
  - Ehegattenwohnung (§ 3 Abs 1 Z 7 ErbStG)
  - Zuwendungen von Grundstücken an Stiftungen → StiftEST (§ 3 Abs 1 Z 8 ErbStG)
  - Zuwendungen von Grundstücken durch KÖR (§ 3 Abs 1 Z 9 ErbStG)
- Nichtfestsetzung oder Erstattung der GrESt (§ 17 Abs 1 Z 4 GrEStG)
  - Herausgabe des Grundstückes aufgrund eines Rechtsanspruches
  - Herausgabe eines Grundstückes, das von Todes wegen erworben wurde und beim Empfänger ein Erwerb von Todes wegen ist

## II. Änderungen im EStG

- Unentgeltlicher Erwerb von vermieteten Gebäuden (§ 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG)
  - *bisher*: AfA vom EW oder auf Antrag von den fiktiven Anschaffungskosten
  - *neu*: Fortsetzung der AfA des Rechtsvorgängers (bis zur Vollabschreibung)
  - Inkrafttreten: Übertragungen der Einkunftsquelle nach 31. Juli 2008
- Offene Instandhaltungszehntel (§ 28 Abs 2 EStG)
  - entgeltliche Übertragung: kein Abzug, dh restliche Zehntel gehen nicht auf Erwerber über
  - unentgeltliche Übertragung: Fortsetzung beim Rechtsnachfolger
- Offene Herstellungsfünfzehntel (§ 28 Abs 3 EStG)
  - entgeltliche Übertragung: kein Abzug, dh restliche Fünfzehntel gehen nicht auf Erwerber über
  - unentgeltliche Übertragung: Fortsetzung beim Rechtsnachfolger
- Nachversteuerung § 28 Abs 7 EStG nur bei entgeltlicher Übertragung

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

### III. EStG: Steuerfreie Substanzauszahlung - Substiftungen

- 2,5 % (uU 25 %) StiftEST
- Vermögenszuwendungen ab 1.8.2008 („Neuvermögen“):
  - steuerfreie Substanzauszahlung, soweit sie im EVI-Konto gedeckt ist (unabhängig vom maßgeblichen Wert)
  - steuerfreie Substanzauszahlung = Stiftungseingangswert bei empfangenden PS abzgl maßgeblicher Wert der zuwendenden Stiftung
- Vermögenszuwendungen vor 1.8.2008 („Altvermögen“):
  - steuerfreie Substanzauszahlung, sofern
    - Erfassung des „Altvermögens“ in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung per 31.7.2008 (= „steuerfreies Ausschüttungspotenzial“)
    - Fortführung der steuerlich maßgebenden Werte ohne Erhöhung des EVI-Kontos in der Substiftung → steuerliche Wertverknüpfung
    - Substiftung muss im Stiftungszweck der zuwendenden Stiftung gedeckt sein
- auch bei ausländischen Stiftungen

### III. EStG: Steuerfreie Substanzauszahlung - Stiftungswiderruf

- *bisher:* § 32 Z 4 lit b EStG, wenn Stifter = Letztbegünstigter
- *neu:* § 27 Abs 1 Z 9 EStG
  
- Zuwendungen vor 1.8.2008:
  - antragsgemäße Kürzung der Einkünfte des Stifters um nachgewiesene Stiftungseingangswerte (vgl bisherige RL)
- Zuwendungen ab 1.8.2008:
  - Kürzung der Einkünfte des Stifters um den Letztstand des EVI-Kontos
  
- auch für ausländische Stiftungen oder sonstige Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind
  - **Voraussetzung 1:** Entrichtung der StiftESt oder ErbSt/SchenkSt für die Zuwendung an die Stiftung
  - **Voraussetzung 2:** Umrechnung des Kürzungsbetrages auf das österreichische StR
  
- SchenkSt-Rückerstattung gem § 33 ErbStG steht nicht mehr zu