

Dagegen spricht, dass nach den allgemeinen Grundsätzen eine spezialgesetzliche Derogation voraussetzt, dass die Rechtsfolgen der beiden betroffenen Gesetze miteinander unvereinbar sind.<sup>40)</sup> Dies ist im gegenständlichen Fall fraglich, da die Auskunft über rein personenbezogene Daten nicht in Widerspruch zu den Auskunftsrechten der Begünstigten steht. Im PGR werden die personenbezogenen Daten jedenfalls nicht erwähnt und es findet sich kein expliziter Ausschluss dieser Daten von einer möglichen Offenlegung. Für einen Anwendungsvorrang wäre aber nach *Amann*<sup>41)</sup> zumindest ein eindeutiger Ausschluss der Datenschutzrechte im Spezialgesetz notwendig.

### E. Fazit

Die Versuche des liechtensteinischen Gesetzgebers, das Verhältnis zwischen dem Auskunftsrecht gemäß Stiftungsrecht auf der einen Seite und dem Auskunftsrecht gemäß DSGVO auf der anderen Seite zu regeln, haben nicht zur gewünschten Rechtssicherheit geführt. Sofern der Stiftungsrat mit Treuhändern besetzt ist, kann die

Auskunft an eine Person, die gemäß Stiftungsrecht kein Auskunftsrecht hat, in der Regel verweigert werden.

Rechtsunsicherheit besteht dort, wo der Stiftungsrat nicht mit Treuhändern besetzt ist. In diesem Fall kann sich der auskunftsverweigernde Stiftungsrat lediglich darauf stützen, dass nach den Materialien zum DSGVO die stiftungsrechtlichen Bestimmungen dem DSGVO als Spezialgesetze vorgehen. Diese Argumentation hat aber ihre Schwächen. Insb werden im Stiftungsrecht keine kompensatorischen Maßnahmen eingeführt.

Abhilfe könnte dadurch geschaffen werden, dass das Stiftungsrecht einer Revision unterzogen wird. Neben der ausdrücklichen gesetzlichen Normierung einer Geheimhaltungspflicht für personenbezogene Daten im PGR müssten auch kompensatorische Maßnahmen eingeführt werden.

der Geltung des Datenschutzgesetzes im Vergleich zu Spezialgesetzen am Beispiel des SPG-Bereiches, LJZ 09.2013, 117.

40) *Schauer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.00</sup> § 6 Rz 12.

41) *Amann*, Automatischer Informationsaustausch in Steuersachen und Datenschutz, LJZ 1/18.

#### → In Kürze

Das liechtensteinische Stiftungsrecht sieht detaillierte Regelungen vor, wem Informations- und Auskunftsrechte in der Stiftung zukommen. Die DSGVO gesteht den betroffenen Personen ebenfalls ein Auskunftsrecht zu. Das Verhältnis zwischen diesen beiden Bestimmungen ist kompliziert. Der liechtensteinische Gesetzgeber hat in dieser Hinsicht leider keine Rechtssicherheit geschaffen.



#### → Zum Thema

##### Über den Autor:

Mag. René Saurer, MES ist Partner in der Kanzlei Gasser Partner Rechtsanwälte in Vaduz. Die Schwerpunkte seiner Tätigkeit liegen einerseits im Stiftungs- und Trustrecht und andererseits im Datenschutzrecht. René Saurer ist als externer Datenschutzbeauftragter für verschiedene Unternehmen tätig. Kontaktadresse: Gasser Partner Rechtsanwälte, Wuhstrasse 6, 9490 Vaduz. Tel: +423 236 30 80, Fax: +423 236 30 80, E-Mail: rene.saurer@gasserpartner.com, Internet: www.gasserpartner.com

# Sachzuwendungen von Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen im Ertragsteuerrecht

## Keine zwingende Gewinnrealisierung auf Ebene der Körperschaft

Sachausschüttungen bei Kapitalgesellschaften und Sachzuwendungen bei Privatstiftungen können sowohl aus dem betrieblichen als auch aus dem außerbetrieblichen Vermögen dieser Körperschaften geleistet werden. Während bei Kapitalgesellschaften nur ausnahmsweise ein außerbetriebliches Vermögen (etwa bei Liebhaberei, gesetzliche Abzugsverbote, Ausschüttungen an der Wurzel etc) besteht, verfügen eigennützige Privatstiftungen größtenteils über außerbetriebliches Vermögen. Aufgrund der Vergleichbarkeit von offenen Sachausschüttungen und offenen Sachzuwendungen sollte auch eine konsistente steuerliche Behandlung derartiger Ausschüttungen aus dem jeweiligen Vermögensbereich erfolgen.

Von Tobias Hayden und Marco Thorbauer

### Inhaltsübersicht:

A. Steuerliche Behandlung von Sachausschüttungen bei Kapitalgesellschaften

1. Ebene der Kapitalgesellschaften
  - a) Betrieblicher Vermögensbereich
  - b) Außerbetrieblicher Vermögensbereich

PSR 2019/30

§ 7 Abs 3,  
§ 8 Abs 2 KStG

Sachaus-  
schüttung;

Sachzuwendung;

außer-  
betriebliches  
Vermögen;

Gewinn-  
realisierung

2. Ebene des Ausschüttungsempfängers
- B. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendung bei Privatstiftungen
  1. Ebene der Privatstiftung
    - a) Betrieblicher Vermögensbereich: Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil
    - b) Betrieblicher Vermögensbereich: Wirtschaftsgut aus Betriebsvermögen
    - c) Außerbetrieblicher Vermögensbereich: Wirtschaftsgut aus außerbetrieblichem Vermögen
    - d) Gestaltungsüberlegung im außerbetrieblichen Bereich
  2. Ebene des Zuwendungsempfängers

## A. Steuerliche Behandlung von Sachausschüttungen bei Kapitalgesellschaften

Bei der steuerlichen Behandlung von offenen Sachausschüttungen ist zwischen der Ebene der Kapitalgesellschaft und der Ebene der Empfänger zu unterscheiden.

### 1. Ebene der Kapitalgesellschaften

Auf Ebene der Kapitalgesellschaft wird wiederum zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Vermögensbereich unterschieden.

#### a) Betrieblicher Vermögensbereich

Kapitalgesellschaften verfügen fast ausschließlich über betriebliches Vermögen. Nach hM kann es im betrieblichen Bereich durch die Befriedigung des Anspruchs auf den Bilanzgewinn in Form einer Sachausschüttung zu einer handelsrechtlichen Gewinnrealisierung auf Ebene der Kapitalgesellschaft kommen:<sup>1)</sup> Hierbei wird der Gewinnausschüttungsbeschluss zunächst erfolgsneutral gegen den bestehenden Bilanzgewinn gebucht (Passivtausch). Im Ausschüttungszeitpunkt kommt es zur Realisierung eines Aktivpostens (Buchverlust in Höhe der Buchwerte der abgegangenen Vermögenswerte und Buchgewinn in Höhe der wegfallenden Ausschüttungsverbindlichkeit).<sup>2)</sup> Im Ergebnis werden daher die stillen Reserven im auszuschüttenden Wirtschaftsgut realisiert.

1) Etwa *Stanek*, Zur Bewertung von Sachdividenden im Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht, GesRZ 2018, 296; *Schimmer*, Sachausschüttungen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Perspektive, ÖStZ 2018, 564 f.; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen<sup>3</sup> Rz 3.133; *Mühlehner*, Zur Bewertung von Sachdividenden bei Anwendung von § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG, RdW 2004, 127; *Eckert*, Einlagenrückgewähr und Umgründungen, in *Kalss/U. Torggler*, Einlagenrückgewähr – Beiträge zum 2. Wiener Unternehmensrechtstag 84 ff.; *Damböck/Galla/Nowotny*, Verrechnungspreisrichtlinien 509; *Lechner*, Nutzungszuwendungen von Privatstiftungen – Ausweis im Jahresabschluss und Besteuerung, in FS *Kofler* 576 f.; *Hirschler/Six*, Darstellungen von Umgründungen im Jahresabschluss nach UGB, in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr*, Handbuch Sonderbilanzen I 371.

2) Etwa *Stanek*, GesRZ 2018, 296; *Schimmer*, ÖStZ 2018, 565; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen<sup>3</sup> Rz 3.133; *Hirschler/Six* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr*, Handbuch Sonderbilanzen I 371; *Eckert* in *Kalss/U. Torggler* 84 ff.; *Damböck/Galla/Nowotny*, Verrechnungspreisrichtlinien 509 f.; *Mühlehner*, RdW 2004, 127; *Kofler/Wurm*, Einlagenrückzahlung „neu“ und Up-stream-Umgründungen, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung 223 f.; *Lechner* in FS *Kofler* 576 f.

Um nicht gegen das gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr bei Kapitalgesellschaften zu verstoßen, muss nach hM der Verkehrswert der Sachausschüttung im bestehenden Bilanzgewinn gedeckt sein.<sup>3)</sup>

Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs 1 EStG iVm § 7 Abs 3 KStG) gilt die handelsrechtliche Gewinnrealisierung auch für steuerliche Zwecke.<sup>4)</sup> Die Aufdeckung der stillen Reserven bei Sachausschüttungen kann uE hingegen unter Bedachtnahme auf die Besteuerung von Privatstiftungen nicht unmittelbar aus § 8 Abs 2 KStG abgeleitet werden (s ausf Pkt B).<sup>5)</sup>

Stille Reserven bei Sachausschüttungen aus der betrieblichen Sphäre werden daher stets mit 25% KÖSt auf Ebene der Kapitalgesellschaft besteuert.

#### b) Außerbetrieblicher Vermögensbereich

Außerbetriebliches Vermögen bei Kapitalgesellschaften ist aufgrund verschiedener Sachverhalte im Steuerrecht denkbar. Wirtschaftsgüter können zunächst durch Liebhabereitigkeiten der Kapitalgesellschaft oder aufgrund gesetzlicher Abzugsverbote in § 12 KStG in die außerbetriebliche Sphäre gelangen.<sup>6)</sup>

Außerbetriebliches Vermögen kann nach dem VwGH<sup>7)</sup> zudem anlässlich einer „Ausschüttung an der Wurzel“ erfolgen, wobei der VwGH dazu ausdrücklich festhält: „Um eine ‚verdeckte Ausschüttung an der Wurzel‘ auszumachen und somit außerbetriebliches Vermögen anzunehmen, bedarf es allerdings auch der Feststellungen, dass die Vermietung (insbesondere auch die Höhe des Mietzinses) als solche einem Fremd-

3) Etwa *Stanek*, GesRZ 2018, 296 f mwN; *Ritt-Huemer*, Sachdividende, stille Reserven und Ausschüttungssperre, RdW 2019, 77; *Schimmer*, ÖStZ 2018, 563; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen<sup>3</sup> Rz 3.133; *Hirschler/Six* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr*, Handbuch Sonderbilanzen I 371; *Beiser*, Verschmelzungen zwischen Mutter und Tochter und das Verbot der Einlagenrückgewähr, GesRZ 2014, 38; *Damböck/Galla/Nowotny*, Verrechnungspreisrichtlinien 509; *Kofler/Wurm* in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung 223; aA etwa *Eckert* in *Kalss/U. Torggler* 84 ff.

4) *Stanek*, GesRZ 2018, 298 mwN; *Schimmer*, ÖStZ 2018, 565; abweichend *Wiesner*, Ergänzung zur Bewertung von Sachdividenden, RWZ 2009, 70 mit dem Verweis auf verdeckte Gewinnausschüttungen; zu Deutschland s *Häuselmann/Teufel* in *Lüdicke/Sistermann*, Unternehmensteuerrecht<sup>2</sup> § 8 Rz 128; *W. Müller*, Die Änderung im HGB und die Neuregelung der Sachdividende durch das Transparenz- und Publizitätsgesetz, NGZ 2002, 758; *Menner/Broer*, Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen im Konzern – Alternativen zur Spaltung von Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung von Sachdividenden, DB 2003, 1078; abweichend *Lutter/Leinekugel/Rödder*, Die Sachdividende, ZGR 2002, 229 mit dem Verweis auf verdeckte Gewinnausschüttungen.

5) AA *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 13 Rz 545; ebenso *Doralt*, Stiftungen: Nutzungszuwendungen an Begünstigte, RdW 2002, 126; ebenso *Stanek*, GesRZ 2018, 298.

6) Vgl etwa *Bruckner*, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003, 112, wonach auch betrieblich nicht veranlasste Vermögenszugänge in Form von Spenden, Subventionen oder Schenkungen zu außerbetrieblichem Vermögen führen können; etwa *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 153; *Raab/Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>24</sup> § 8 Rz 59/1; *Kofler*, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft“, in FS *Kofler* 111 ff.; vgl auch *Heinrich* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>30</sup> § 7 Rz 182 f; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG III<sup>90</sup> § 4 Rz Rz 78.

7) Siehe etwa VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169; 24. 6. 2004, 2001/15/0002; 26. 3. 2007, 2005/14/0091; 19. 4. 2007, 2005/15/0020; 16. 5. 2007, 2005/14/0083; 23. 2. 2010, 2007/15/0003; 19. 3. 2013, 2009/15/0215; 25. 4. 2013, 2010/15/0139; 29. 1. 2014, 2013/13/0111; BMF-Info vom 17. 4. 2019, BMF-010216/0002-IV/6/2019 Pkt 2.

vergleich nicht standhält“.<sup>8)</sup> Auf Ebene der Kapitalgesellschaft sind in diesem Fall die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht steuerbare Einkommenskorrektur iSd § 8 Abs 2 KStG. Kommt es zu einer Überführung eines Wirtschaftsguts von der betrieblichen in die außerbetrieblichen Sphäre, liegt auf Ebene der Körperschaft zusätzlich eine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG zum Teilwert (ausgenommen Grund und Boden) vor.<sup>9)</sup> Relevant ist die Entnahmebesteuerung lediglich für Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven im Zeitpunkt des Sphärenübergangs.

Beim Gesellschafter liegt hingegen in Höhe des unterbliebenen fremdüblichen Nutzungsentgelts eine verdeckte Ausschüttung vor.<sup>10)</sup> Die verdeckte Ausschüttung ist nicht in Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten aus Sicht des empfangenden Gesellschafters zu bemessen, weil der Gesellschafter kein wirtschaftliches Eigentum, sondern nur ein Nutzungsrecht am Wirtschaftsgut erlangt, sofern sich das Wirtschaftsgut (noch) in der außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft befindet.<sup>11)</sup> Bei der Bewertung der verdeckten Ausschüttung an der Wurzel handelt es sich daher um eine zulässige Bewertungsabweichung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene.<sup>12)</sup>

Handelsrechtlich befindet sich außerbetriebliches Vermögen ebenso wie betriebliches Vermögen im wirtschaftlichen Eigentum der Kapitalgesellschaft und ist daher in der Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft unterschiedslos darzustellen. Handelsrechtlich gibt es aufgrund dessen keine Differenzierung zwischen Sachausschüttung aus betrieblichem und außerbetrieblichem Bereich.

Befindet sich ein auszuschüttendes Wirtschaftsgut zwar in der Handelsbilanz, jedoch steuerlich in der außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft, könnte es ebenfalls zur steuerlichen Realisierung etwaiger in der Zwischenzeit entstandener stiller Reserven durch die Sachausschüttung kommen.

Der VwGH hat in diesem Zusammenhang allerdings mehrfach festgehalten: „Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen [= außerbetrieblicher Bereich].“<sup>13)</sup> Aufgrund fehlender Betriebsvermögens-eigenschaft umfasst ein steuerlicher Betriebsvermögensvergleich diese Wirtschaftsgüter nach dem VwGH jedenfalls nicht. § 7 Abs 3 KStG führt in dieser Hinsicht nur zur Einkünfte-Transformation, die das Vorliegen steuerbarer Einkünfte voraussetzt.<sup>14)</sup>

Fraglich ist daher, inwieweit es bei einer Sachausschüttung zu einer entgeltlichen Veräußerung im außerbetrieblichen Bereich kommt, die gegebenenfalls einen außerbetrieblichen Einkünftebestand iSd § 29 ff EStG erfüllt. Auch nach der jüngsten BMF-Info zur Renditemiete kann auch nur „die Nutzungsüberlassung bzw eine allfällige Veräußerung des Objekts bei der Körperschaft im Rahmen der nichtbetrieblichen Einkünftearten steuerbar sein“.<sup>15)</sup>

UE ist aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung keine entgeltliche Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter durch die Sach-

ausschüttung zu unterstellen, obwohl in der Hingabe des Wirtschaftsguts zur Erfüllung der Ausschüttungsverbindlichkeit ein tauschähnlicher Vorgang<sup>16)</sup> gesehen werden kann. Im Übrigen kann ein solcher tauschähnlicher Vorgang ohnehin nicht angenommen werden, wenn die Sachausschüttung als solche beschlossen wurde und daher bereits zivilrechtlich keine Wandlung der Leistung an Zahlungen statt vorliegt.

Ebenso könnte die Parallelität zur Einkommenskorrektur bei verdeckten Ausschüttungen auf Ebene der Kapitalgesellschaften für eine notwendige Gewinnrealisierung betont werden, wobei der Vermögensübergang von Gesellschaft auf Gesellschafter möglicherweise eine steuerliche Gewinnrealisierung automatisch gebietet.<sup>17)</sup> Dieser Sichtweise ist zunächst entgegenzuhalten, dass eine verdeckte Ausschüttung definitionsgemäß als eine Vermögensminderung oder eine verhinderte Vermögensmehrung auf Ebene der Kapitalgesellschaft zu qualifizieren ist, die im Gegensatz zur offenen Sachausschüttung gerade nicht mit einem Gewinnverteilungsbeschluss oder einer sonstigen gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung in Zusammenhang steht.<sup>18)</sup> Formen des Einnahmenverzichts sind zudem im Bereich des EStG weitgehend unbeachtlich, weshalb eine verdeckte Ausschüttung im außerbetrieblichen Bereich daher zu einer Erweiterung der ertragsteuerlichen Einkünftebestände führen

- 8) VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139; vgl auch VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083 mit Verweis auf *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988 § 8 Anm 18; vgl auch *Zorn*, VwGH neuerlich zum Privatvermögen einer GmbH, RdW 2007, 620; *Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>17</sup> § 4 Rz 50; *Schaunig*, Das Mysterium der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“, taxlex 2014, 305; *Heinrich in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>30</sup> § 7 Rz 208.
- 9) Etwa *Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>24</sup> § 8 Tz 62; *Heinrich in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>30</sup> § 7 Rz 198 mwN; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 160; *Kofler in FS Kofler* 111.
- 10) VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169; ebenfalls etwa *Heinrich in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>30</sup> § 7 Rz 233; *Schaunig*, Die Evolution der verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ – Implikation auf Anteilseinerbene, taxlex 2014, 377.
- 11) Etwa *Leyrer/Luka*, Renditemiete als geeigneter Gradmesser für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums? – Rechtsauffassung des BMF nicht in der Judikatur gedeckt, ÖStZ 2017, 525f mwN.
- 12) *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 KStG Tz 357.
- 13) VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002, VwGH 19. 4. 2007, 2005/15/0020, und VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083 mit ausdrücklichem Verweis jeweils auf *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988 § 8 Anm 18 (Seite 134), wonach das steuerneutrale Vermögen der außerbetrieblichen Sphäre gleichgesetzt wird; aA *Prodingler*, Vermietung an Gesellschafter – Änderung der KStR, taxlex 2019, 202f.
- 14) *Heinrich in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>30</sup> § 7 Rz 182f; *ausf Kofler in FS Kofler* 107f mwN.
- 15) BMF-Info vom 17. 4. 2019, BMF-010216/0002-IV/6/2019 Pkt 2; vgl auch KStR 2013 Rz 436; *zust Bruckner*, ÖStZ 2003, 114; ebenso *Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>24</sup> § 8 Tz 61; ebenso *Heinrich in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>30</sup> § 7 Rz 189 und 192; ebenso *Reinold*, Immobilienertragsteuer und Umgründungen 143; *Leyrer/Luka*, ÖStZ 2017, 528; *abweichend Kofler in FS Kofler* 115, wonach in der juristischen Sekunde vor einer Veräußerung außerbetrieblicher Wirtschaftsgüter eine Einlage gemäß § 4 Abs 1 iVm § 6 Z 5 EStG zu unterstellen ist; vgl allgemein *Naux in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> 2016 § 7 Rz 184.
- 16) Allgemein *Mühlehner*, RdW 2004, 127 zur zivilrechtlichen Einordnung; *Schimmer*, ÖStZ 2018, 563; *Menner/Broer*, DB 2003, 1079; in diese Richtung auch VwGH 25. 11. 2015, Ro 2015/16/0034 zur Grunderwerbsteuer (§ 5 Abs 1 Z 3 GrEStG).
- 17) Vgl allgemein zu Ausschüttungen aus dem Betriebsvermögen *Wiesner*, RWZ 2009, 70; ebenso *Lutter/Leinekugel/Rödter*, ZGR 2002, 229; vgl auch *Menner/Broer*, DB 2003, 1079.
- 18) *Menner/Broer*, DB 2003, 1079; vgl auch *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 327, wonach eine vGA bei außerbetrieblichen Wirtschaftsgütern sogar ausgeschlossen sein soll.

würde: Auf Gesellschaftsebene kann es daher keine verdeckte Ausschüttung im außerbetrieblichen Bereich geben.<sup>19)</sup>

UE sollte eine Aufdeckung der stillen Reserven auf Ebene der Kapitalgesellschaft auch unterbunden werden, weil ansonsten ein systematischer Widerspruch zu vergleichbaren Sachzuwendungen bei Privatstiftungen entstünde. Die hier vertretene Sichtweise steht konkret im Einklang mit der hM zu Sachzuwendungen aus der außerbetrieblichen Sphäre von Privatstiftungen (s Pkt B.1.c) und vermeidet daher Inkonsistenzen bzgl der außerbetrieblichen Sphäre von Körperschaften. Auch die jüngste BMF-Info zur Renditemiete betont die Gleichartigkeit der dort dargestellten ertragsteuerlichen Grundsätze für außerbetriebliche Luxusimmobilien von Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen.<sup>20)</sup>

Stille Reserven bei Sachausschüttungen aus der außerbetrieblichen Sphäre sollten daher uE nicht mit 25% KÖSt auf Ebene der Kapitalgesellschaft besteuert werden.

## 2. Ebene des Ausschüttungsempfängers

Beim Ausschüttungsempfänger sind stille Reserven bei Sachausschüttungen in jedem Fall zu berücksichtigen und daher gegebenenfalls als Bestandteil der Sachausschüttung zu versteuern.<sup>21)</sup> Die Mitberücksichtigung der stillen Reserven gilt auch im Fall von steuerfreien Einlagenrückzahlungen gemäß § 4 Abs 12 EStG. Die Herkunft der Ausschüttung auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft ist irrelevant.

Bei Sachausschüttungen an natürliche Personen ist der bezogene Kapitalertrag grds der KEST iHv 27,5% zu unterziehen, sofern keine steuerfreie Einlagenrückzahlung vorliegt.<sup>22)</sup>

Sachausschüttungen an Kapitalgesellschaften unterliegen grds einer KEST iHv 25%,<sup>23)</sup> sofern an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft nicht eine Beteiligung von mindestens 10%<sup>24)</sup> besteht oder eine Substanzzahlung getätigt wird.<sup>25)</sup>

**Exkurs:** Bei der Sachausschüttung von Grundstücken (einschließlich von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften) und von Forderungen sind die Grunderwerbsteuer bzw das Gebührengesetz zusätzlich zu bedenken.<sup>26)</sup>

## B. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendung bei Privatstiftungen

Die Sachzuwendung einer Privatstiftung stellt einen unentgeltlichen Vorgang aus Sicht der Privatstiftung dar.<sup>27)</sup> Anders als bei sonstigen unentgeltlichen Vorgängen, bei denen der Geschenknehmer die Buchwerte bzw Anschaffungskosten des Geschenkgebers fortsetzt, kommt es allerdings zu einer Besteuerung der stillen Reserven beim Begünstigten.<sup>28)</sup>

Bzgl der steuerlichen Behandlung von offenen Sachzuwendungen ist wiederum zwischen der Ebene der Privatstiftung und der Ebene der Empfänger zu unterscheiden.

## 1. Ebene der Privatstiftung

Handelsrechtlich kommt es wie bei Kapitalgesellschaften durch Hingabe des Zuwendungsgegenstandes zwecks Erfüllung der Zuwendungsverpflichtung zu einer Gewinnrealisierung in Höhe der stillen Reserven.<sup>29)</sup>

Würde man bei Kapitalgesellschaften die steuerliche Gewinnrealisierung bei Sachzuwendungen aus § 8 Abs 2 KStG ableiten, müsste dies wohl auch generell für Sachzuwendungen von Privatstiftungen gelten.<sup>30)</sup> § 8 Abs 2 KStG ist schließlich auch für Privatstiftungen anwendbar.<sup>31)</sup>

Stützt man die steuerliche Aufdeckung stiller Reserven bei Sachausschüttungen von Kapitalgesellschaften dagegen ausschließlich auf das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs 1 EStG iVm § 7 Abs 3 KStG), ist für Privatstiftungen ebenfalls keine generelle Gewinnrealisierung bei Sachzuwendungen geboten.<sup>32)</sup> Gem § 13 Abs 1 Z 1 lit a KStG gilt das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 7 Abs 3 KStG) für Privatstiftungen ausdrücklich nicht. Durch die ausdrückliche Nichtanwendbarkeit des Maßgeblichkeitsprinzips sowie aufgrund des spezifischen Zusammenspiels der Bewertungsvorschriften auf Ebene der Privatstiftung (§ 6 Z 9 lit a EStG) und auf Ebene des Begünstigten (§ 4 Abs 11 Z 2 bzw § 15 Abs 3 Z 2 EStG) hat sich der österreichische Gesetzgeber uE gegen eine allgemeinen Gewinnrealisierung bei Sachzuwendungen auf Ebene der Privatstiftung entschieden. Dies dürfte auch dem Willen des historischen Gesetzgebers entsprechen (s auch Pkt B.1.b).<sup>33)</sup>

Die Finanzverwaltung dürfte diese Sichtweise teilen und verfolgt in den StiftR ebenfalls eine differenzierte Vorgehensweise bei Sachzuwendungen.<sup>34)</sup> Demnach richten sich die körperschaftsteuerlichen Konsequenzen einer Sachzuwendung wiederum nach der Herkunft des Vermögens auf Ebene der Privatstiftung.<sup>35)</sup> →

19) Im Ergebnis auch *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 327, wonach eine vGA bei außerbetrieblichen Wirtschaftsgütern ausgeschlossen sein soll; ausdr *Lechner* in FS Kofler 584 f zu Privatstiftungen.

20) BMF-Info vom 17. 4. 2019, BMF-010216/0002-IV/6/2019 Pkt 4; vgl dazu auch *Schlager*, BMF-Info zu „Luxusimmobilien“ veröffentlicht, RWZ 2019, 138.

21) Auf die Beteiligungsertragsbefreiung bei Körperschaften gem § 10 Abs 1 KStG sei an dieser Stelle hingewiesen.

22) Siehe § 27 Abs 2 Z 1 lit a iVm § 27 a Abs 3 Z 1 iVm § 93 Abs 1 EStG; ausf *Schimmer*, ÖStZ 2018, 566 f.

23) Siehe § 27 Abs 2 Z 1 lit a iVm § 27 a Abs 3 Z 1 iVm § 93 Abs 1 f EStG; ausf *Schimmer*, ÖStZ 2018, 566 f.

24) Siehe § 94 Z 2 EStG.

25) Ausf *Schimmer*, ÖStZ 2018, 567 f.

26) Ausf *Schimmer*, ÖStZ 2018, 567 f.

27) Etwa *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>20</sup> § 27 Rz 278; *Marschner*, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 4 Rz 468; *N. Arnold* in *N. Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/452; ausf *Hayden/Böhm*, Die Unentgeltlichkeit einer Zuwendung an und von einer Privatstiftung, PSR 2017, 131 ff.

28) *Marschner*, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 4 Rz 468.

29) *Lechner* in FS Kofler 580 f.

30) So *Doralt*, RdW 2002, 126.

31) Etwa ErläutRV 1132 28. GP 40; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/510; *Arnold* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch<sup>2</sup> 180; *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 846; vgl auch StiftR 2009 Rz 75.

32) Etwa *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/514; *Hayden/Böhm*, PSR 2017, 132.

33) ErläutRV 1132 28. GP 18.

34) StiftR 2009 Rz 78 ff.

35) StiftR 2009 Rz 78.

Auf Ebene der Privatstiftung ist zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Vermögensbereich zu unterscheiden.

**a) Betrieblicher Vermögensbereich: Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil**

Bei unentgeltlicher Übernahme von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen normiert § 6 Z 9 lit a EStG eine Buchwertfortführung. Wendet die Privatstiftung einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteile zu, ist daher auf Ebene der Privatstiftung § 6 Z 9 lit a EStG anzuwenden und eine Realisierung der stillen Reserven kann unterbleiben.<sup>36)</sup>

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften werden die stillen Reserven einer Sachzuwendung daher keiner KÖSt-Besteuerung in der Privatstiftung unterworfen, sondern kommt es nur auf Ebene des Begünstigten zu einer KESt-Besteuerung (s unten).

**b) Betrieblicher Vermögensbereich: Wirtschaftsgut aus Betriebsvermögen**

Wendet die Privatstiftung ein einzelnes Wirtschaftsgut ihres Betriebsvermögens zu, kommt es nach hM zunächst zu einer Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG bzw Überführung in den außerbetrieblichen Bereich.<sup>37)</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut dem Betriebs- oder Privatvermögen beim Begünstigten zugewendet wird.

Dieser Vorgang ist auf Ebene der Privatstiftung als Gewinnrealisierung zu werten, weil Entnahmen iSd § 6 Z 4 EStG grds mit dem Teilwert anzusetzen sind. Lediglich bei Grund und Boden ist der Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30 a Abs 3 EStG vorliegt.

Wie bei Kapitalgesellschaften werden die stillen Reserven einer Sachzuwendung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter, mit Ausnahme von Grund und Boden, daher einer KÖSt-Besteuerung iHv 25% auf Ebene der Privatstiftung unterworfen.

UE könnte hinterfragt werden, wieso bei Sachzuwendungen einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen einer Privatstiftung zwingend eine vorgelagerte Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG in den außerbetrieblichen Bereich fingiert werden muss. Auch bei Sachausschüttungen von betrieblichen Wirtschaftsgütern aus Kapitalgesellschaften wird nicht zunächst eine Entnahme in den außerbetrieblichen Bereich fingiert. Da § 7 Abs 3 KStG nicht auf Betriebe von Privatstiftungen anwendbar ist und daher eine Gewinnrealisierung bei Sachausschüttungen unterbleiben kann, sollte auch keine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG fingiert werden. Dies dürfte auch dem Willen des historischen Gesetzgebers entsprechen, wonach die Beteiligungsertragsbefreiung § 10 KStG ua deswegen nicht für Stiftungszuwendungen zur Anwendung kommt, weil „bei der zuwendenden Stiftung eine Erfassung der stillen Reserven grundsätzlich nicht in Betracht kommt“.<sup>38)</sup>

**c) Außerbetrieblicher Vermögensbereich: Wirtschaftsgut aus außerbetrieblichen Vermögen**

Wendet die Privatstiftung ein einzelnes Wirtschaftsgut ihres außerbetrieblichen Vermögens zu, muss nach hM

eine Gewinnrealisierung auf Ebene der Privatstiftung in jedem Fall unterbleiben.<sup>39)</sup>

Es handelt sich für die Praxis wohl um den bedeutendsten Anwendungsfall für Sachzuwendungen, weil Privatstiftungen großteils über außerbetriebliches Vermögen verfügen.

Die StiftR halten in diesem Zusammenhang ausdrücklich fest: „Wird ein nicht zu einem Betriebsvermögen der Privatstiftung gehörendes Wirtschaftsgut zugewendet, unterbleibt die Realisierung stiller Reserven auf Stiftungsebene unabhängig davon, ob dieses Wirtschaftsgut der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 dient oder nicht.“

*Beispiel:*

*Der Stifter wendet der Privatstiftung anlässlich der Stiftungerrichtung eine Villa zu. Die Privatstiftung nutzt diese Villa nicht zur Einkunftserzielung, sie steht leer. Nach dem Tod des Stifters wendet die Privatstiftung die Villa stiftungserklärungsgemäß oder nicht stiftungserklärungsgemäß dem Begünstigten zu. Bei der Privatstiftung liegt kein Einkommensverwendungsstatbestand, sondern ein steuerneutraler Vorgang vor, dh die Vermögensminderung kann weder als Betriebsausgabe noch im Rahmen der Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Zuwendung aus der Substanz heraus ist hingegen beim Begünstigten steuerwirksam.“<sup>40)</sup>*

Zudem wird nach hM (einschließlich StiftR) die Anwendung der Grundsätze für verdeckte Ausschüttungen im außerbetrieblichen Bereich abgelehnt.<sup>41)</sup> Die Zuwendung von außerbetrieblichen Wirtschaftsgütern gilt auch nicht als Veräußerung, weshalb etwa eine Besteuerung nach § 30 (private Grundstücksveräußerung) oder § 31 (Spekulationsgeschäft) auf Ebene der Privatstiftung ebenfalls ausgeschlossen ist.<sup>42)</sup>

Stille Reserven einer außerbetrieblichen Sachzuwendung unterliegen daher keiner KÖSt-Besteuerung in der Privatstiftung, sondern nur einer KESt-Besteuerung auf Ebene des Begünstigten.

36) StiftR 2009 Rz 79; ErläutRV 1132 28. GP 37; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/515; Arnold in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch<sup>2</sup> 180; Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Rz 628; Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 847.

37) Etwa StiftR 2009 Rz 80; Marschner, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 4 Rz 468; Arnold in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch<sup>2</sup> 180; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/515; Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Rz 629; Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 847; Hayden/Böhm, PSR 2017, 132.

38) ErläutRV 1132 28. GP 18.

39) Etwa Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/515; Arnold in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch<sup>2</sup> 180; Marschner, Ist die Sachzuwendung einer Privatstiftung aus ertragsteuerlicher Sicht unentgeltlich oder doch entgeltlich? ZFS 2015, 203; Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 849; Hayden/Böhm, PSR 2017, 132; vgl auch Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Rz 545.

40) StiftR 2009 Rz 81.

41) StiftR 2009 Rz 85, wonach „bei der unterpreisigen Veräußerung von nicht der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienendem Stiftungsvermögen es auch dann nicht zu einer Aufdeckung der entzogenen stillen Reserven kommt, wenn es sich um ein nach den §§ 30 und 31 EStG 1988 steuerverlangenes Wirtschaftsgut handelt (zB unterpreisiger Verkauf einer Liegenschaft oder einer Beteiligung) [...]“; Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 848; ausf Lechner in FS Kofler 584 f.

42) Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/515.

#### d) Gestaltungsüberlegung im außerbetrieblichen Bereich

Folgt man der hM bei Sachzuwendungen aus dem außerbetrieblichen Bereich einer Privatstiftung, könnten insbesondere Wirtschaftsgüter (inkl stiller Reserven) zugewendet werden, die nicht der begünstigten Zwischenbesteuerung auf Ebene der Privatstiftung unterliegen.

Bislang nicht der Zwischenbesteuerung unterliegen allerdings<sup>43)</sup> stille Reserven in Privatdarlehen (§ 27 Abs 2 Z 2 iVm § 27 a Abs 2 Z 1 EStG) und echten stillen Gesellschaften (§ 27 Abs 2 Z 4 EStG). Gem § 27 Abs 3 EStG unterliegen stille Reserven in diesen Wirtschaftsgütern grds der KÖSt auf Ebene der Privatstiftung unter folgenden Voraussetzungen:

→ **Privatdarlehen** müssen nach dem 31. 3. 2012 entgeltlich angeschafft worden sein.<sup>44)</sup> Als entgeltliche Anschaffung gilt auch die Entstehung einer Forderung aus einem zweiseitigen Geschäft der Privatstiftung (zB Darlehensgewährung).<sup>45)</sup>

Der Zeitpunkt des Zinszuflusses bei Darlehensgewährungen an Tochtergesellschaften der Privatstiftung richtet sich nach der Zinsperiode und der Fälligkeit der Zinszahlungen.<sup>46)</sup> Ein verzögerter Zufluss könnte stille Reserven entstehen lassen.

→ **Echte stille Gesellschaften**, die bis zum 31. 3. 2012 von der Privatstiftung angeschafft wurden, unterliegen nur mit den laufenden Gewinnen bis zum Veräußerungszeitpunkt § 30 EStG aF.<sup>47)</sup> Für ab 1. 4. 2012 angeschaffte echte stille Beteiligungen sind hingegen sämtliche Wertsteigerungen steuerpflichtig auf Ebene der Privatstiftung.<sup>48)</sup>

Der Zuflusszeitpunkt des Gewinnanteils bei echten stillen Gesellschaften richtet sich nach der Auszahlung bzw der Gutschrift nach Fälligkeit, dh dem Tag nach der Bilanzaufstellung bzw Erstellung der Einnahmen-Ausgabenrechnung, sofern nicht anderes im Gesellschaftsvertrag geregelt ist.<sup>49)</sup> Durch die Verzögerung des Zuflusses der Gewinnanteile könnten zusätzlich stille Reserven geschaffen werden.

Als Einkünfte auf Ebene der Privatstiftung gilt in diesen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös bzw dem Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten.<sup>50)</sup>

Werden derartige Wirtschaftsgüter nun an Begünstigte zugewendet, könnte gänzlich eine KÖSt-Besteuerung der stillen Reserven auf Ebene der Privatstiftung unterbleiben, obwohl die begünstigte Zwischensteuer-rückerstattung auf die Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter gerade nicht anwendbar ist.<sup>51)</sup>

Bei derartigen Sachzuwendungen entfele daher die KÖSt-Besteuerungsebene der auszuschüttenden stillen Reserven iHv 25% ersatzlos. Beim Begünstigten wären die Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Sachzuwendung mit den fiktiven Anschaffungskosten der KEST zu unterziehen. Anschließend zufließende Zinsen aus Privatdarlehen bzw Gewinnanteile aus echten stillen Gesellschaften unterlägen zudem beim Begünstigten, sofern es sich um eine natürliche Person handelt, dem progressiven Einkommensteuertarif. Aufgrund des drohenden Spitzensteuersatzes bei natürlichen Perso-

nen sollten Vor- und Nachteile derartiger Sachzuwendungen gut abgewogen werden.

Sachzuwendungen dieser Art stellen uE im Übrigen keinen steuerlicher Missbrauch iSd § 22 BAO dar. Eine verpönte Steuergestaltung könnte allenfalls in der Schaffung stiller Reserven durch Verzögerung des Zuflusses von Darlehenszinsen oder Gewinnanteilen gesehen werden. Die Steuerung des Zuflusszeitpunkts ist jedoch bewusstes Wesensmerkmal des Zu- und Abflussprinzips gem § 19 EStG und wird auch höchstgerichtlich durch den VfGH und VwGH anerkannt.<sup>52)</sup> Zudem hat sich der österreichische Gesetzgeber ausdrücklich gegen eine allgemeine Gewinnrealisierung bei Sachzuwendungen auf Ebene der Privatstiftung entschieden (s zuvor). Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts wird uE daher gem § 22 BAO gerade nicht zuwidergelaufen.

Bei sonstigen außerbetrieblichen Sachzuwendungen, abgesehen von Privatdarlehen und echten stillen Gesellschaften, entgeht der Finanzverwaltung schließlich kein Steuersubstrat. Grund hierfür ist die Zusammensetzung des außerbetrieblichen Bereichs (Kapitalvermögen und Grundstücken), die gem § 13 Abs 3 KStG weitgehend der Zwischenbesteuerung bei der Privatstiftung unterliegt. Kommt es zu einer Sachzuwendung dieser Wirtschaftsgüter (an inländische Begünstigte), könnte eine Besteuerung der stillen Reserven auf Ebene der Privatstiftung in Form der Zwischensteuer unterbleiben. Eine etwaige Gewinnrealisierung bei Sachzuwendungen wäre durch die Zwischensteuerbegünstigung ohnehin auf Ebene der Privatstiftung neutralisiert.

## 2. Ebene des Zuwendungsempfängers

In das Betriebsvermögen des Begünstigten (natürliche Person) eingehende Sachzuwendungen in Form von

43) Die außerbetriebliche Veräußerung von spezifischen Jagd- und Fischereirechten dürfte dagegen derzeit keiner Einkunftsart auf Ebene der Privatstiftung unterliegen (in diese Richtung jüngst BFG 14. 8. 2018, RV/6100687/2016), weshalb auch im Fall einer Sachzuwendung eine Nichtbesteuerung dieser stillen Reserven uE geboten ist.

44) *Marschner*, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 27 Rz 156.

45) *Marschner*, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 27 Rz 156; unklar *Rohn*, Das Besteuerungssystem der realisierten Wertänderungen von Kapitalvermögen nach dem Budgetbegleitgesetz 2011, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2011, 21.

46) *Ausf Hayden/Thorbauer*, Darlehensgewährung einer Privatstiftung an ihre Tochtergesellschaft als Steuersparmodell? PSR 2018, 114 ff.

47) *Marschner*, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 27 Rz 163.

48) *Marschner*, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 27 Rz 163; vgl auch *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>20</sup> § 27 Rz 152 f.

49) *ESTR* 2000 Rz 4619; *Peyerl*, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 19 Rz 26 unter „Gewinnanteil“; *Ausf Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup> § 19 Rz 30 unter „stiller Gesellschafter“.

50) Siehe § 27 a Abs 3 Z 2 lit a EStG.

51) Aufgrund der unentgeltlichen Zuwendung der echten stillen Gesellschaft in Form einer Sachzuwendung an den Begünstigten betrifft eine gebotene zeitanteilige Aufteilung eines späteren Gewinnzuflusses lediglich eine spätere Veräußerung der stillen Beteiligung zwischen Begünstigten und neuem Erwerber – zum (meist unterjährigen) Aufteilungsgebot s allgemein *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup> § 19 Rz 30 unter „stiller Gesellschafter“; ebenfalls *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>20</sup> § 27 Rz 130/1.

52) *Ausf Hayden/Thorbauer*, PSR 2018, 117 mit Verweis auf ua VfGH 3. 3. 1987, G 170–172/86, ÖStZB 1987, 394; VwGH 8. 11. 1989, 86/13/0156, ÖStZB 1990, 239; vgl auch *Glenk* in *Blümich*, EStG<sup>134</sup> § 11 Rz 35 f.

einzelnen Wirtschaftsgütern, sonstigen Vermögen oder sonstigen geldwerten Vorteilen sind mit den fiktiven Anschaffungskosten gem § 4 Abs 11 Z 2 lit a EStG zu bewerten.<sup>53)</sup> Die Zuwendung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen fällt ebenfalls unter § 4 Abs 11 EStG, der § 6 Z 9 lit a EStG vorgeht.<sup>54)</sup>

In das Privatvermögen des Begünstigten (natürliche Person) eingehende Sachzuwendungen sind gem § 15 Abs 3 Z 2 EStG mit den fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten.<sup>55)</sup>

Die fiktiven Anschaffungskosten entsprechen grds dem gemeinen Wert zuzüglich üblicher Anschaffungsnebenkosten.<sup>56)</sup>

Weisen die zugewendeten Wirtschaftsgüter negative Anschaffungskosten auf, bleiben nach der Finanzverwaltung die fiktiven Anschaffungskosten weiterhin KESt-Bemessungsgrundlage.<sup>57)</sup> Der Buchwert iH der fiktiven Anschaffungskosten beim Empfänger kann jedoch um die negativen Anschaffungskosten gekürzt werden.<sup>58)</sup>

Bei Sachzuwendungen sind die fiktiven Anschaffungskosten der KESt zu unterziehen,<sup>59)</sup> soweit keine Substanzauszahlungen vorliegen. In Zusammenhang mit Substanzauszahlungen ist auf die Erhöhung des maßgeblichen Werts hinzuweisen, sofern stille Reserven in der Sachzuwendung enthalten sind.<sup>60)</sup> Die KESt-Besteuerung gilt unabhängig vom Empfänger der

Sachzuwendung für natürliche Personen und Körperschaften gleichermaßen.<sup>61)</sup>

**Exkurs:** Bei der Sachausschüttung von Grundstücken (einschließlich von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften) und von Forderungen ist die Grunderwerbsteuer bzw das Gebührengesetz<sup>62)</sup> zusätzlich zu bedenken.<sup>63)</sup>

53) ErläutRV 1132 28. GP 37; StfR 2009 Rz 249; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/549; Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Rz 559.

54) StfR 2009 Rz 250; Marschner, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 4 Rz 467; Hayden/Böhm, PSR 2017, 132; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/552; Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13 Rz 560.

55) StfR 2009 Rz 251; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> § 15 Rz 161 ff mwN; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/549.

56) Keppert, Immobilienbewertung für ertragsteuerliche Zwecke – Teil 1, ÖStZ 2007, 220; Marschner, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 15 Rz 58; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> § 15 Rz 164.

57) StfR 2009 Rz 249; ausf Marschner, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 15 Rz 64.

58) StfR 2009 Rz 249; ausf Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht<sup>2</sup> Rz II/554.

59) StfR 2009 Rz 249 und 256; Hayden/Böhm, PSR 2017, 132; Marschner, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 4 Rz 466.

60) Vgl § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG.

61) Marschner, Jakom<sup>12</sup> 2019 § 4 Rz 464.

62) Eine Zessionsgebühr bei Ausschüttung von Privatdarlehen könnte mangels beurkundetem Verfügungsgeschäft ohne Mitwirkung der Begünstigten unterbunden werden (VwGH 5. 11. 2009, 2008/16/0071 zum umgekehrten Fall bei der GmbH).

63) Ausf Schimmer, ÖStZ 2018, 567 f.

### → In Kürze

Sachausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Sachzuwendungen von Privatstiftungen können aus dem betrieblichen bzw außerbetrieblichen Vermögen geleistet werden. Die Gewinnrealisierung bei Sachausschüttungen leitet sich nach hM aus der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (§ 5 Abs 1 iVm § 7 Abs 3 KStG) ab, die primär für das Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften gilt. Bei Sachausschüttungen aus dem außerbetrieblichen Vermögensbereich von Kapitalgesellschaften und generell bei Sachzuwendungen von Privatstiftungen sollte hingegen eine Aufdeckung stiller Reserven auf Ebene der Körperschaft uE unterbleiben können.

### → Zum Thema

#### Über die Autoren:

Mag. Dr. Tobias Hayden, LL.M., LL.B., ist nach erfolgreicher Ablegung der StB-Prüfung derzeit Konzipient bei Schönherr Rechtsanwälte GmbH.

RA Mag. Marco Thorbauer beschäftigt sich als Rechtsanwalt in derselben Kanzlei schwerpunktmäßig mit steuerrechtlichen Fragen.



## Rechtsprechung

PSR 2019/31

§ 27 PSG;  
§ 62 Abs 1  
AußStrG

OGH 24. 9. 2019,  
6 Ob 87/19 s,  
6 Ob 86/19 v

Abberufung;  
Stiftungs-  
vorstand;

Pflichtverletzung;  
erhebliche  
Rechtsfrage

→ Zur Frage, ob eine grobe Pflichtverletzung eine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des § 62 Abs 1 AußStrG darstellen kann

→ Das Vorliegen eines wichtigen Grundes im Zusammenhang mit der Abberufung eines Mitglieds des Stiftungsvorstands ist stark von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängig, weshalb regelmäßig keine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des § 62 Abs 1 AußStrG vorliegt.

→ Eine erhebliche Rechtsfrage im Sinne des § 62 Abs 1 AußStrG muss eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung haben. Dies ist nicht der

#### Sachverhalt:

Die ViertAG, deren Vorstandsmitglieder die Erst- bis DrittAG sind, ist seit 15. 11. 2007 im Firmenbuch des

Fall, wenn Organmitglieder eine zwischen den Beteiligten ergangene Gerichtsentscheidung nicht beachten.

→ Das Vorliegen einer groben Pflichtverletzung von Mitgliedern des Stiftungsvorstands setzt ein grobes Verschulden, ein Schadenspotential der Fehlentwicklung sowie die Würdigung eines vorübergehenden oder dauerhaften Charakters voraus.

ErstG eingetragen. Erststifter ist Ing. G sen, Zweitstifterin die G GmbH, Drittstifterin die P Limited (eine Gesellschaft nach dem Recht von Bermuda) und Viert-