

B. Literatur

Ferrari/Likar-Peer (Hrsg), Erbrecht² (2020)

Gemeinsam mit vier weiteren Autoren beantworten die Herausgeberinnen in diesem Handbuch alle Fragen rund um das Thema Erbrecht. Dabei berücksichtigt die 2. Auflage neben der gesamten *Jud* und *Lit* auch die weitreichenden Änderungen der Rechtslage durch das ErbRÄG 2015 und die EuErbVO. Von besonderem Interesse für das Privatstiftungsrecht ist das von *Gerold Maximilian Oberhumer* verfasste und in der 2. Auflage neu hinzugekommene Kapitel über das Verhältnis des Stiftungsrechts zum Erbrecht. Bekanntlich hat das ErbRÄG 2015 einerseits einige von der Lehre entwickelte Lösungsansätze übernommen, andererseits aber auch neue Fragestellungen aufgeworfen. *Oberhumer* befasst sich in seinem Beitrag insb mit der Vermögenswidmung an eine Privatstiftung sowie mit der Einräumung einer Begünstigtenstellung. Zahlreiche Beispiele und Praxishinweise runden die Darstellung ab.

Kalss/Kubasta, Stiftungsreform in Deutschland – Ein Blick über die Grenze, GesRZ 2021, 69

Die Autorinnen geben in diesem Beitrag einen Überblick über den am 3. 2. 2021 durch die deutsche Bundesregierung beschlossenen Gesetzesentwurf zur Vereinheitlichung des deutschen Stiftungsrechts. Durch die Neufassung der §§ 80ff BGB soll va das Stiftungszivilrecht abschließend und einheitlich im BGB geregelt und ein vom Bundesamt der Justiz geführtes zentrales Stiftungsregister mit Publizitätswirkung eingeführt werden. Darüber hinaus werden fünf aus rechtsvergleichender Sicht besonders interessante Bereiche näher untersucht. Nach Ansicht der Verfasserinnen solle die deutsche Regelung, die eine aktive Mitwirkung der Destinatäre in der Privatstiftung erlaubt, in Österreich jedenfalls überlegt werden. Umgekehrt könne aber auch der deutsche Gesetzgeber – etwa im Hinblick auf die Einflussmöglichkeiten des

Stifters oder die Registerführung – vom österreichischen Privatstiftungsrecht lernen.

Gruber, Die stiftungsrechtliche Rechtsprechung des OGH im Jahr 2020, Aufsichtsrat aktuell 2021 H 1, 6

Der Autor gibt in diesem Kurzbeitrag einen kompakten Überblick über die im Jahr 2020 zu diversen Rechtsfragen der Privatstiftung ergangenen höchstgerichtlichen Entscheidungen. Die Entscheidungen sind thematisch gegliedert und in Leitsatzform zusammengefasst. Mitunter wird auf Entscheidungen im Zusammenhang mit der Unternehmereigenschaft einer Privatstiftung, der Bestellung und Abberufung des Stiftungsvorstands, der Änderung der Stiftungserklärung sowie der Beendigung der Privatstiftung eingegangen.

Welbich, Unterlagenübergabe an den Wirtschaftsprüfer am Beispiel der Jahresabschlussprüfung einer Privatstiftung, WVT 2021, 70

In diesem Beitrag befasst sich der Autor mit der praktischen Abwicklung der Prüfung des Jahresabschlusses einer Privatstiftung. In praxi könne beobachtet werden, dass die Unterlagenübergabe an den Stiftungsprüfer eher gegen Ende oder kurz nach Ablauf der fünfmonatigen Aufstellungsfrist erfolge und auch noch – va hinsichtlich Anhang und Lagebericht – unvollständig sei. Nach der Ansicht des Verfassers liege aber dann keine grobe Pflichtverletzung des Stiftungsvorstands wegen Fristverletzung vor, wenn Bilanz und G&V dem Stiftungsprüfer fristgerecht übergeben würden und die Abschlussprüfung deshalb beginnen könne. Zur Durchsetzung der Auskunfts- und Prüfungsrechte – etwa durch Einschaltung des Gerichts gem § 21 Abs 4 PSG – sei der Stiftungsprüfer nur verpflichtet, wenn trotz wiederholter Urgenzen die Unterlagenübergabe gänzlich unterbleibe oder nicht prüfungswürdige Unterlagen vorgelegt würden.

Überblick über mögliche Auswirkungen der Coronakrise auf den Jahresabschluss und die Besteuerung der Privatstiftung

PSR 2021/30

Einleitung

Die Ausbreitung des Coronavirus mit Beginn des Jahres 2020 stellt auch für Privatstiftungen und die Stiftungsorgane eine Herausforderung dar. So muss bspw der Stiftungsvorstand als vertretungsbefugtes Organ der Stiftung nach § 17 Abs 2 PSG seine Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters erfüllen.¹⁾ Beim Sorgfaltsmaßstab sind bei der Privatstiftung vorrangig der Stiftungszweck, die Bestimmungen in der Stiftungserklärung, das gewidmete Vermögen und die Tätigkeit der Privatstiftung zu berücksichtigen.²⁾ Ob eine Sorgfaltsverletzung vorliegt, ist abhängig vom jeweiligen Einzelfall, wobei auch die gesamtwirtschaftliche Situation einzubeziehen ist. Nach hM gelten die Grundsätze der Business Judgement Rule (Zubilligung eines gewissen haftungsfreien Ermessensspielraums bei unternehmerischen Entscheidungen) auch für Organe von Privatstiftungen,³⁾ weshalb es sich für den Stiftungsvorstand empfiehlt, eine dokumentierte sorgfältige Prüfung der Dispositionsmöglichkeiten vorzunehmen. Generell

ist der Stiftungsvorstand zum Erhalt des Stiftungsvermögens verpflichtet, weshalb bei jeder Zuwendung an Begünstigte beurteilt werden muss, welche Maßnahmen noch zum Erhalt des Stiftungsvermögens erforderlich sind. Gerade die noch nicht abschätzbaren Auswirkungen der COVID-19-Pandemie stellen den Stiftungsvorstand in diesem Zusammenhang vor eine schwierige Aufgabe. Des Weiteren darf der Stiftungsvorstand nach § 17 Abs 2 zweiter Satz PSG Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks nur dann und insoweit vornehmen, als dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden („Zuwendungssperre“).⁴⁾ Verstößt der Stiftungsvorstand gegen die gesetz-

1) Die Bestimmung ist § 84 Abs 1 AktG bzw § 25 Abs 1 GmbHG nachgebildet.

2) *Arnold*, Privatstiftungsgesetz Kommentar³ (2013) § 17 Rz 50.

3) *Arnold*, Privatstiftungsgesetz Kommentar³ § 17 Rz 51; *Melzer in Müller*, Handbuch Stiftungsmanagement (2014) Rz 412.

4) Die Bestimmung ist zwingend und kann durch die Stiftungserklärung nicht aufgehoben oder abgeschwächt werden. *Arnold*, Privatstiftungsgesetz Kommentar³ § 17 Rz 61.

lich angeordnete Ausschüttungssperre, wird er gem § 29 PSG der Privatstiftung gegenüber schadenersatzpflichtig, weil darin eine schuldhaft Pflichtverletzung erkannt werden kann.⁵⁾ Daneben sehen viele Stiftungserklärungen vor, dass das Vermögen durch Zuwendungen nicht unter einen bestimmten Mindestvermögensstand sinken darf bzw dass Zuwendungen überhaupt nur aus den erzielten Erträgen getätigt werden dürfen.

Zu den Kernaufgaben des Stiftungsvorstands zählt die Aufstellung eines Jahresabschlusses zuzüglich Anhangs binnen fünf Monaten ab Bilanzstichtag für das Vorjahr, wobei die in § 18 PSG genannten Regelungen des UGB sinngemäß anzuwenden sind. Das Vermögen österreichischer Privatstiftungen besteht überwiegend aus Unternehmensbeteiligungen (64%) sowie Liegenschaften (24%) und sonstigem Vermögen (zB Wertpapiere).⁶⁾ Hier können sich angesichts der Maßnahmen zur Eindämmung des Virus (Schließung des Handels, diverse verschärfende Auflagen für Unternehmen etc) Auswirkungen auf die Bilanzierung und Bewertung ergeben. Die Privatstiftung muss neben dem aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang bestehenden Jahresabschluss stets einen Lagebericht aufstellen; größenabhängige Erleichterungen finden bei der Privatstiftung keine Anwendung.⁷⁾ Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften dient der Jahresabschluss bei der Stiftung zwar keinem Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit und wird auch nicht im Firmenbuch veröffentlicht. Die Auswirkungen der Corona-Pandemie sind dennoch im Jahresabschluss entsprechend abzubilden. Während die Auswirkungen der Pandemie auf den Jahresabschluss 2019 in den Zeitraum der Aufstellung der Bilanz zum 31. 12. 2019⁸⁾ fielen und somit als wertbe gründendes Ereignis des Jahres 2020 zu werten waren (jedoch unter Beachtung der „Going Concern-Prämisse“ betreffend die Fortführung der Privatstiftung) und „nur“ Auswirkungen auf die Berichterstattung (Anhang und Lagebericht) hatten, fallen die Bezüge zum Coronavirus im Jahresabschluss zum 31. 12. 2020 deutlich umfangreicher aus. Für Bilanzstichtage nach dem 31. 12. 2019 sind die Coronavirus-Auswirkungen daher als wert erhellendes Ereignis anzusehen.⁹⁾

Jahresabschluss

§ 18 PSG verweist auf unternehmensrechtliche Rechnungsvorschriften und verpflichtet somit die Privatstiftung zur sinnngemäßen Anwendung von Teilen des dritten Buches des UGB. Für die jährliche Bewertung der Vermögensgegenstände gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze der §§ 202 bis 211 UGB.

Sind im Stiftungsvermögen Unternehmensbeteiligungen enthalten, so hat sich der Stiftungsvorstand im Rahmen seiner Möglichkeiten zu informieren, inwieweit COVID-19 auf die im Eigentum der Privatstiftung stehenden Unternehmensbeteiligungen und deren Werthaltigkeit Einfluss hat. (Bilanzieller) Handlungsbedarf für den Stiftungsvorstand besteht, wenn Unternehmen, an denen die Stiftung beteiligt ist, infolge der Coronakrise in finanzielle Schwierigkeiten geraten sind bzw die Werthaltigkeit der Beteiligungen nicht mehr gegeben ist.

Gegenstände des Anlagevermögens sind (Abschreibungsgebot) bei voraussichtlich dauernder Wertminderung gem § 204 Abs 2 UGB (unabhängig davon, ob abnutzbares¹⁰⁾ oder nicht abnutzbares¹¹⁾ Anlagevermögen vorliegt) außerplanmäßig auf den niedrigeren beizulegenden Wert¹²⁾ abzuschreiben („gemildertes“ Niederstwertprinzip).¹³⁾ Sind die Auswirkungen der Corona-Pandemie voraussichtlich nur als kurzzeitig einzustufen, so qualifizieren diese nicht als dauernde Wertminderungen und führen zu keiner Abschreibung der Vermögenswerte.

Bei Finanzanlagevermögen erfolgt die Abschreibung ebenso auf den niedrigeren beizulegenden Wert; für Finanzanlagen, die keine Beteiligungen sind, ist der Börsenkurs (oder Marktpreis) als spezielle Ausprägungsform des beizulegenden Wertes heranzuziehen.¹⁴⁾ Bei nur vorübergehenden Wertminderungen – die im übrigen Anlagevermögen nicht zu einer außerplanmäßigen Abschreibung führen – besteht für Finanzanlagevermögen ein Abschreibungswahlrecht. Wird dieses Wahlrecht nicht in Anspruch genommen, sind im Anhang (§ 238 Abs 1 Z 2 UGB) der Buchwert und der Zeitwert, die Gründe für die unterlassene Abschreibung und die Anhaltspunkte anzugeben, die auf eine nur vorübergehende Wertminderung hindeuten.

Ebenso können Immobilien Gegenstand einer Werthaltigkeitsprüfung sein. Zu denken ist insbesondere an sogenannte „Immobilienstiftungen“. Der Stiftungsvorstand hat zu prüfen, ob und in welchem Ausmaß Mieterträge allenfalls von der Krise betroffen sind und damit zukünftig Mietausfälle einhergehen. Die Ausführungen zum Anlagevermögen gelten für Immobilienanlagevermögen sinngemäß. Vor allem im Bereich der Gewerbeimmobilien könnte Abwertungsbedarf bestehen.

Mietzinsstundungen, die entweder mit einzelnen Mietern vereinbart oder gesetzlich verfügt wurden,¹⁵⁾ führen noch nicht zu einer unmittelbaren Belastung des unternehmensrechtlichen Ergebnisses. Die auf die betroffenen Zeiträume entfallenden Mieten sind ertragswirksam als Forderungen zu verbuchen; lediglich bei sich verschlechternder Bonität des Mieters könnten Einzelwertbe-

5) Weiterführend *Drapela*, Der Stiftungsvorstand (2021) 102f.

6) *Kalss*, Aktuelle Daten zu Privatstiftungen, Newsletter ZKB, 5/2017, 2, zitiert in *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ (2019) Vorwort VI.

7) Der in Art 6 Z 1 des Begutachtungsentwurfs zum Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (59/ME 25. GP) vorgesehene explizite Verweis auf die Größenklassen des § 221 UGB und folglich die Erleichterungen über die Aufstellung eines Lageberichts gem § 243 Abs 4 UGB für dann kleine Privatstiftungen wurde nicht in das Gesetz übernommen. Es gilt daher weiterhin die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts für alle Privatstiftungen.

8) In der Praxis entspricht das Wirtschaftsjahr bei Privatstiftungen zumeist dem Kalenderjahr; wenngleich ein abweichendes Wirtschaftsjahr grundsätzlich möglich wäre, ist dies uU mit erhöhtem Bilanzierungsaufwand verbunden (zu denken wäre etwa an die [zusätzliche] Aktivierung/Passivierung von latenten Steuern aufgrund unterschiedlicher zeitlicher Erfassung in unternehmensrechtlichem Rechenwerk und steuerlicher Einkünfteermittlung: *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ Rz 327, 401 ff).

9) *AFFAC*, Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus (COVID-19) auf die Unternehmensberichterstattung (2021) Rz 10 und Rz 27; *Eiter/Stückler*, COVID-19-Auswirkungen auf UGB/IFRS (Zwischen-)Abschlüsse 2020, DJA 2020, 59 (60).

10) Eine dauernde Wertminderung liegt bei abnutzbaren Vermögensgegenständen für gewöhnlich dann vor, wenn der beizulegende Wert während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer – in diesem Zusammenhang wird oftmals auf die Hälfte der Restlaufzeit abgestellt – oder in den nächsten fünf Jahren erwartungsgemäß nachhaltig unter den Buchwert fällt, der sich unter Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibungen ergibt. *Janschek/Jung* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² § 204 Rz 62.

11) Beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach Ansicht von *Janschek/Jung* (in *Hirschler*, Bilanzrecht I² § 204 Rz 63f) bereits dann vorzunehmen, sofern im Wertaufhellungszeitraum keine konkreten Hinweise auf eine Wertaufholung vorliegen, da in diesem Fall eine unterlassene außerplanmäßige Abschreibung nicht durch die planmäßige Abschreibung in den Folgejahren korrigiert wird. In Deutschland (*Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung¹¹ [2020] § 253 Rz 206) wird bei öffentlich gehandelten Wertpapieren des Finanzanlagevermögens eine dauernde Wertminderung dann angenommen, wenn entweder der Zeitwert des Wertpapiers in den dem Abschlussstichtag vorangegangenen sechs Monaten stets um mehr als 20% unterhalb des letzten Buchwerts lag oder wenn der Zeitwert des Wertpapiers über einen Zeitraum länger als ein Geschäftsjahr sowie der Durchschnitt der täglichen Börsenschlusskurse in den letzten zwölf Monaten um mehr als 10% unter dem letzten Buchwert lagen.

12) Für die Bestimmung des beizulegenden Wertes kommen typischerweise der Ertragswert (vielfach ermittelt mittels DCF-Verfahrens), der Wiederbeschaffungswert oder im Einzelfall auch der Einzelveräußerungswert in Frage. Weiterführend *Hirschler/Stückler* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² (2021) § 189a Z 3 Rz 10 ff.

13) *Janschek/Jung* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² § 204 Rz 50.

14) ErläutRV 508 BlgNR 26. GP 4.

15) Gem § 1 2. COVID-19-JuBG (2. COVID-19-Justiz-Begleitgesetz, BGBl I 2020/24) idGF kann ein Mietzinsrückstand für eine Wohnung mit Fälligkeit für den Zeitraum 1. 4. 2020 bis 30. 6. 2020 erst mit Ablauf des 31. 3. 2021 gerichtlich geltend gemacht werden. Für Mieter von Geschäftsräumlichkeiten gilt diese Regelung nicht.

richtigungen zu bilden sein. Inwieweit Mietzinsminderungsansprüche für Geschäftsraummieter zustehen, ist derzeit Gegenstand mehrerer gerichtlicher Auseinandersetzungen und wird letztlich höchstgerichtlich entschieden werden.¹⁶⁾ Ob und in welchem Ausmaß diese (im Detail strittigen und vom Einzelfall abhängigen) Mietzinsminderungsansprüche (mittels Rückstellung) im Jahresabschluss abzubilden sind, hängt wesentlich davon ab, ob zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Inanspruchnahme durch den Mieter hinreichend wahrscheinlich ist.¹⁷⁾ Hierbei wird auch allenfalls zwischenzeitig ergangene (zivilrechtliche) Judikatur und ein entsprechendes Handeln des Mieters im Zeitpunkt der Mietzahlung zu berücksichtigen sein (Zahlung unter Vorbehalt oÄ).

Gerade bei Privatstiftungen, welchen Unternehmensbeteiligungen gewidmet wurden, findet sich als (ein) Zweck in der Stiftungserklärung häufig die Verwaltung und vor allem Förderung des – vom Stifter ursprünglich aufgebauten – Unternehmens.¹⁸⁾ Je nach Ausgestaltung und Formulierung der Stiftungserklärung könnten derartige Aufträge uU inhaltlich einer Patronatserklärung nahekommen, was die Frage nach einer allfälligen Berücksichtigung im Jahresabschluss (Anhangsangabe oder Bildung einer Rückstellung) nach sich zieht, wenn die Beteiligungsgesellschaft in Schiefelage gerät.¹⁹⁾

Lagebericht

Durch den Verweis von § 18 PSG auf § 243 UGB hat der Stiftungsvorstand für die Privatstiftung zwingend einen Lagebericht aufzustellen.²⁰⁾ Sinn und Zweck des Lageberichts ist es, den Begünstigten eine Beurteilung über die wirtschaftliche Lage und die Entwicklung der Privatstiftung zu ermöglichen (Informationsfunktion). Es soll ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden. Zusätzlich zu den in § 243 UGB erforderlichen Angaben ist im Lagebericht auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen. Dem Stiftungsvorstand steht mit dem Lagebericht ein Instrument zur Verfügung, zu Entwicklungen der Privatstiftung mit wertenden Aussagen Stellung zu beziehen.²¹⁾

Der Lagebericht hat aus einem Bericht über die Entwicklung des Vermögens und der Erträge und Aufwendungen, die dafür wesentlichen Ursachen und die wirtschaftliche Lage („Wirtschaftsbericht“), einem Bericht über die voraussichtliche Entwicklung und die Risiken sowie allenfalls wichtige Ereignisse nach dem Stichtag des Jahresabschlusses („Prognose- und Risikobericht“) und gegebenenfalls einem Bericht über Forschung und Entwicklung zu bestehen.²²⁾ Im Lagebericht sind jedenfalls Vorgänge von besonderer Bedeutung anzuführen, wie bspw. Erwerb, Veräußerung oder Insolvenz von Tochtergesellschaften.²³⁾ Der Stiftungsvorstand hat des Weiteren über die Regelungen des UGB hinaus auch auf die Erfüllung des Stiftungszwecks einzugehen, wobei ebenso eine Darstellung der künftigen Entwicklung des Stiftungszwecks zu erörtern ist. Nach der Natur der Privatstiftung kommt den Angaben über die Erfüllung des Stiftungszwecks größere Bedeutung zu als jenen über einen Gewinn.²⁴⁾

Während im Lagebericht für Stichtage bis zum 31. 12. 2019 noch mit einem Hinweis auf die ungewissen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie das Auslangen gefunden werden konnte, wird für Jahresabschlüsse nach diesem Stichtag wohl eine Konkretisierung vorzunehmen sein. Da die Auswirkungen der Corona-Pandemie im Jahr 2020 bereits Eingang in das bilanzielle Zahlenwerk gefunden haben, sind sie auch in der Lageberichterstattung entsprechend zu berücksichtigen. Dies betrifft wesentliche – positive als auch negative – durch COVID-19 bedingte Effekte. Letztendlich hängen die Angaben im Lagebericht immer vom jeweili-

gen Einzelfall der Privatstiftung ab und im Wesentlichen von der Art des Vermögens und der in der Stiftungserklärung auferlegten Veranlagungsform. Gerade bei Privatstiftungen ist es denkbar, dass die Auswirkungen der Pandemie keinen negativen Einfluss, sondern vielmehr einen positiven Effekt auf die wirtschaftliche Lage haben. So könnte eine Privatstiftung an einem Zulieferunternehmen oder Forschungs- und Entwicklungsunternehmen im Bereich COVID-19-Diagnostik beteiligt sein oder im Rahmen ihrer Immobilien- und Wertpapierveranlagungen hohe Wertsteigerungen erzielen. In Anbetracht der absehbaren Lockerungen der zur Eindämmung von COVID-19 erlassenen staatlichen Maßnahmen und der Entspannung der (wirtschaftlichen) Gesamtlage (Aufhebung von Lockdowns, Öffnung des Handels und der Gastronomie etc.) könnten im Lagebericht auch relativierende Aussagen mit Verweis auf Zahlenmaterial oder Angaben im Jahresabschluss getätigt werden. Daneben ist zu prüfen, in welchem Umfang in Prognose- sowie Chancen- und Risikobericht des Lageberichts über die Auswirkungen der Corona-Pandemie zu berichten ist. COVID-19 könnte im schlimmsten Fall dazu führen, dass der Stiftungszweck eine Änderung erfährt bzw. zukünftig nicht mehr erfüllt werden kann; entsprechende Tendenzen sollten jedenfalls aufgezeigt werden.

Da der Lagebericht und damit einhergehend auch die Angabe über die Erfüllung des Stiftungszwecks prüfungspflichtig sind, wird der Stiftungsprüfer als Stiftungsorgan bei offensichtlich von der Coronakrise betroffenen Privatstiftungen bzw. der Privatstiftung gehörendem betroffenen Vermögen auf entsprechende Ausführungen im Lagebericht bestehen (müssen). Zudem wird zu prüfen sein, ob die gesetzlichen Vorschriften eingehalten wurden (aufgrund von COVID-19 könnte die Zuwendungssperre nach § 17 Abs 2 PSG bzw. allenfalls eine in der Stiftungserklärung getroffene Einschränkung der Möglichkeiten von Zuwendungen im Fokus stehen).

Steuerliche Auswirkungen

Grundlagen

Aufgrund der Tatsache, dass Privatstiftungen einerseits keine gewerbliche Tätigkeit ausüben dürfen (§ 1 Abs 2 PSG) und andererseits – anders als Kapitalgesellschaften – (theoretisch) alle sieben Einkunftsarten (außer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit) erzielen können, befinden sich die wesentlichen Vermögenswerte von Privatstiftungen (Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, Immobilien, Kapitalvermögen) in aller Regel in deren außerbetrieblichem Vermögen. Unternehmensrechtlich vorzunehmende Abschreibungen (oder auch Zuschreibungen) von Vermögensgegenständen führen daher grundsätzlich nicht dazu, dass sich die – steuer-

16) Vgl. hierzu etwa jüngst *Pelinka/Pukel*, Mietzinsminderung wegen COVID-19 bei Gewerbeimmobilien, *ecolex* 2021, 32 und *Rainer*, COVID 19 – erste Entscheidung des LG für ZRS Wien, *immolex* 2021, 117 zu aktuellen Gerichtsentscheidungen in diesem Zusammenhang.

17) Vgl. etwa allgemein *VwGH* 18. 10. 2018, Ra 2017/15/0085 bzw. zu Mietzinsminderungsansprüchen *VwGH* 24. 9. 2014, 2010/13/2014.

18) Vgl. zu den Motiven, Ausgestaltung und Problematiken von Unternehmens(selbstzweck)stiftungen zB *Wohlgemant*, Verbot von Selbstzweckstiftungen in Österreich und Liechtenstein (2015) 10; 52ff.

19) Vgl. zu Patronatserklärungen die KFS-RL 24, Behandlung von Patronatserklärungen im Zusammenhang mit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung (2015). Siehe dazu auch *Hirschler/Reinold*, Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten, *ZUS* 2012, 44f.

20) Die erweiterte Lageberichterstattung für börsennotierte Unternehmen (§ 243 a UGB) ist für Privatstiftungen nicht erforderlich.

21) *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ Rz 452.

22) *AFRAC*, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017) Rz 25.

23) *Bernhart/Rath* in *Müller*, Handbuch Stiftungsmanagement Rz 263.

24) *AFRAC*, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017) Rz 26.

relevanten – Werte ändern, weil der unternehmensrechtliche Ansatz für die steuerliche Einkünfteermittlung nicht maßgeblich ist, sich unternehmensrechtlicher und steuerlicher Wertansatz überhaupt deutlich voneinander unterscheiden können²⁵⁾ und im außerbetrieblichen Bereich keine steuerwirksamen Abschreibungen vorgenommen werden, sondern Wertverluste erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation (zumeist durch Veräußerung) steuerwirksam werden.

Für den (Ausnahme-)Fall, dass sich Immobilien- oder Kapitalvermögen (vor allem Kapitalgesellschaftsbeteiligungen) dennoch im Betriebsvermögen einer Privatstiftung befinden sollte, ist bei Teilwertabschreibungen zu bedenken, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung²⁶⁾ für nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften wie die Privatstiftung die einschränkenden Verlustausgleichsbestimmungen der § 6 Z 2 lit c und d EStG Anwendung finden sollen. Wenngleich diese Auffassung von der Literatur²⁷⁾ überzeugend abgelehnt wird, ist zu beachten, dass für dem steuerlichen Betriebsvermögen zugehörige Beteiligungen des Anlagevermögens allenfalls zusätzlich § 12 Abs 3 Z 2 KStG (Sieben-Jahres-Verteilung von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten) einschlägig ist. Teilwertabschreibungen können – im schlechtesten Fall, wenn die Vorschriften kombiniert anzuwenden wären – daher nur eingeschränkt steuerlich verwertet werden.²⁸⁾

Anders als im unternehmensrechtlichen Rechenwerk der Privatstiftung können für den Fall, dass mit Mietern Mietzinsstundungen vereinbart werden oder aufgrund gesetzlicher Vorschriften gewährt werden müssen, bei außerbetrieblichen Vermietungen aufgrund des Zu- und Abflussprinzips Verluste entstehen (Absetzungen für Abnutzung und laufende Werbungskosten fallen weiterhin an), die aufgrund der eingeschränkten Verlustverwertungsbeschränkungen nicht verwertet werden und auch als Verlustabzug iSd § 18 Abs 6 EStG nicht in das nächste Jahr vorgetragen werden können. Inwieweit diese Rechtsfolge verfassungsrechtlich zulässig ist, ist derzeit Gegenstand einer Erkenntnisbeschwerde vor dem VfGH.²⁹⁾

Sofern der Wert von zwischensteuerpflichtigem Kapitalvermögen (zB Aktientitel des Neubestands) des steuerlichen Privatvermögens unter die Anschaffungskosten absinkt, könnte eine Veräußerung zur „Entsteuerung“ übriger, zwischensteuerpflichtiger Wertsteigerungen oder Zinsen (etwa aus Anleihen) genutzt werden.³⁰⁾

Auswirkungen auf die Zuwendungsbesteuerung

Krisenhafte Ereignisse wie die COVID-19-Pandemie, die den Wert von Wirtschaftsgütern (zB Unternehmensbeteiligungen) sinken lassen, können aus mehreren Gründen für die Zuwendungsbesteuerung von Relevanz sein. Einerseits wird dadurch die „Mausefalle“³¹⁾ insoweit gemildert, als bei einer Sachzuwendung des von der Wertminderung betroffenen Vermögens die Höhe der Zuwendungsbesteuerung ebenfalls sinkt.³²⁾ Andererseits könnte in jenen speziellen Fällen, in denen die steuerneutrale Substanzauszahlung des § 27 Abs 5 Z 8 EStG Anwendung findet,³³⁾ die Wertminderung dazu führen, dass Vermögen zumindest teilweise steuerneutral an die Begünstigten zugewendet werden kann. So würde durch die Wertminderung ein unternehmensrechtlicher Verlust entstehen, der den sog „maßgeblichen Wert“ iSd § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG allenfalls so weit mindert, dass eine steuerneutrale Substanzauszahlung überhaupt erst möglich wird.³⁴⁾ Da die Wertminderung des Vermögens – wie dargestellt – auch zu einer geringeren Bemessungsgrundlage für die Zuwendungsbesteuerung führt (und folglich eine Deckung in den im Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG festgehaltenen Stiftungsein-

gangswerten bedeuten kann), könnte in extremen Fällen (dh einer massiven Wertminderung) das betroffene Vermögen im Rahmen einer steuerneutralen Substanzauszahlung völlig steuerfrei an die Begünstigten zugewendet werden.

Zusammenfassung

Die letztlich alle Lebensbereiche umfassende COVID-19-Pandemie betrifft aus vielerlei Gründen auch Privatstiftungen und ihre Organe. Der Stiftungsvorstand sollte bestrebt sein, eine genaue Dokumentation seiner Dispositionen vorzunehmen. Im Rahmen der Jahresabschlussaufstellung sind vor allem Abwertungen des Stiftungsvermögens zu prüfen und können Erläuterungen in Anhang oder Lagebericht notwendig sein. Steuerlich sind Abwertungen in aller Regel nicht steuerwirksam, sondern es stellt sich erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Verlustrealisierung die Frage der Verwertung des erzielten Verlusts. Für die Zuwendungsbesteuerung kann die angespannte wirtschaftliche Situation dennoch einen Vorteil bedeuten, da wertgemindertes Vermögen im Vergleich zur Lage vor der Pandemie steuergünstiger zugewendet werden kann. Im Einzelfall könnten sogar steuerneutrale Substanzauszahlungen möglich sein.

Andreas Kampitsch, Alpen-Adria-Universität Klagenfurt,
Jürgen Reinold, WTS Tax Service
Steuerberatungsgesellschaft mbH

25) So hat die Privatstiftung etwa vom Stifter gewidmetes Vermögen nach hM gem § 202 Abs 1 UGB mit dem beizulegenden Wert anzusetzen (die Ausnahmen für Umgründungen gem § 202 Abs 2 UGB kommen nicht zur Anwendung: *Ludwig in Arnold/Ludwig* [Hrsg], *Stiftungshandbuch*² [2013] Rz 11/10); steuerlich sind iAR die Anschaffungskosten des Zuwendenden fortzuführen (§ 15 Abs 3 Z 1 EStG, s dazu *Jakom/Lenneis*, EStG 2021 § 15 Rz 36).

26) KStR 2013 Rz 403.

27) Vgl zuletzt ausführlich *Kampitsch/Komarek*, Verlustverwertungseinschränkungen gemäß § 6 Z 2 lit c und d EStG bei Körperschaften, SWK 2020, 953 mwN und grammatikalischen, teleologischen und systematischen Argumenten gegen diese Auslegung.

28) Siehe bei *Kampitsch/Komarek*, SWK 2020, 957 mit einem Beispiel.

29) BFG 3. 2. 2021, RV/7104085/2015 (VfGH-Beschwerde zu E 985/2021 anhängig).

30) Unter bestimmten Voraussetzungen können die Titel auch zeitnahe wiedererworben werden (vgl EStR 2000 Rz 6231 mit einer Negativabgrenzung); vgl allgemein *Jakom/Marschner*, EStG 2021 § 27 Rz 423.

31) Damit wird die Rechtsfolge bezeichnet, dass Zuwendungen – auch der Substanz – aus der Privatstiftung grundsätzlich der Zuwendungsbesteuerung mit 27,5% unterliegen: s etwa *Pröll*, Der „Mausefallen-Effekt“ und die neuen gesetzlichen Regelungen über die steuerneutrale Substanzauskehr bei österreichischen Privatstiftungen, ZFS 2008, 81; *Doralit*, Stiftungsbesteuerung: Mausefalle ein Papiertiger? RdW 2007, 52; *Kampitsch*, VfGH entschärft die stiftungssteuerliche „Mausefalle“, PSR 2019, 203.

32) Zuwendungen von einer Privatstiftung sind mit den fiktiven Anschaffungskosten (entspricht dem Betrag, den der Empfänger für den Empfang des Wirtschaftsguts hätte aufwenden müssen, zuzüglich Anschaffungsnebenkosten; vgl § 6 Z 9 lit b EStG) zu bewerten (§ 15 Abs 3 Z 2 EStG).

33) Dies verlangt vor allem Vermögen, das der Privatstiftung nach dem 31. 7. 2008 gestiftet wurde und in einem Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG erfasst ist.

34) Zuwendungen gelten nur dann als Substanzauszahlungen, insoweit der maßgebliche Wert (im Wesentlichen der bereinigte Ergebnisvortrag der Privatstiftung) überschritten wird (§ 27 Abs 5 Z 8 lit a EStG).