

Stiftungszusatzurkunde - Vorlagepflicht beim Finanzamt

Werden von der Privatstiftung entsprechende Unterlagen (Stiftungszusatzurkunde) nicht spätestens innerhalb einer zweimonatigen Nachfrist nach der Einkommensermittlung nach § 13 Abs 1 KStG nachgereicht, tritt sie aus dem Regime des körperschaftlichen Stiftungssteuerrechts aus und in die Regelbesteuerung nach § 7 Abs 3 KStG über.

§ 7 Abs. 2 KStG
1988, § 7 Abs. 3
KStG 1988, § 13
Abs. 1 KStG 1988
UFS 29.03.2010,
RV/0443-S/04

VwGH-Beschwerde zur ZI. 2010/15/0083 eingebracht (Amtsbeschwerde).

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde am 19.5.1998 ins Firmenbuch eingetragen. In der Folge erhielt die Bw. vom Finanzamt die Aufforderung, den Betriebseröffnungsfragebogen zu übermitteln. Am 21.8.1998 wurde dem Finanzamt der Betriebseröffnungsfragebogen samt Stiftungsurkunde übermittelt. Die damals bereits vorhandene Stiftungszusatzurkunde wurde erst am 4.2.2002 nachgereicht.

Im Zuge der verbundenen Prüfung der B-KG kam es zu einer Korrektur der Bewertung des Unternehmens seitens der Betriebsprüfung. Diese Korrektur hatte gemäß Protokoll der Betriebsprüfung der Bw. unmittelbar Einfluss auf die Anschaffungskosten der verkauften Anteile der C-GmbH. Die Betriebsprüfung nahm im Jahr 2001 bei der Berufungswerberin einen Verlust aus der Beteiligungsveräußerung von ATS 63.999.999,00 an. Im KöSt-Bescheid der Berufungswerberin für 2001 wurde das Einkommen mit ATS 600.606,- festgesetzt, ein Verlustausgleich wurde nicht vorgenommen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung hat die steuerliche Vertretung eingewendet, dass aufgrund der Nichtvorlage der Stiftungszusatzurkunde alle Einkünfte der Stiftung als solche aus Gewerbebetrieb gelten würden, sodass die Möglichkeit des Verlustausgleichs und -vortrags bestehe. Die Betriebsprüfung stellt sich jedoch auf den Standpunkt, dass die Stiftungszusatzurkunde keine wesentlichen Ausführungen enthalte, die nicht schon in der Stiftungsurkunde enthalten seien. Daher sei das Prinzip der gläsernen Stiftung nicht verletzt worden. Diese Argumente dienten der Großbetriebsprüfung, die Gewinnermittlung gemäß § 7 Abs 3 KStG zu verneinen und den Verlustausgleich für die Beteiligungsveräußerung zu versagen. In der Folge wurde vom Finanzamt der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 mit vorläufiger Festsetzung erlassen, wobei das Finanzamt der Argumentation der Großbetriebsprüfung folgte.

In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2001 eingebrachten Berufung argumentiert die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers wie folgt:

"§ 13 Abs 1 KStG legt fest, dass § 7 Abs 3 KStG auf eigen- und doppelstützige Privatstiftungen nicht anzuwenden ist, wenn deren Stifter unmittelbar oder über eine aufgedeckte Treuhand auftreten und Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen.

Mit dieser Offenlegungspflicht soll anonymitätsbegünstigenden und steueroasenartigen Tendenzen entgegengewirkt werden (Wiesner in Bank Austria, Privatstiftungsgesetz). Die Stiftungsurkunde enthält die Beurkundung der Stiftungserklärung (§ 10 Abs 1 PSG). Über den Inhalt der Stiftungserklärung hinausgehende Verfügungen können in einer Stiftungszusatzurkunde getroffen werden (zB die Bestimmung weiterer Begünstigter oder der Letztbegünstigten). Die Stiftungszusatzurkunde ist dem Firmenbuchgericht nicht vorzulegen. (§ 10 Abs 2 PSG), ihr Vorhandensein muss auch nicht aus der Stiftungsurkunde erkennbar sein (§ 10 Abs 2 Z 7 PSG).

Die Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde ist zwar nicht notwendig. Wird aber eine solche errichtet, ist auch ihre Vorlage - unabhängig von ihrem Inhalt - an das Finanzamt geboten, um die Begünstigungen des § 13 KStG in Anspruch nehmen zu können. Den Stiftungsrichtlinien zufolge ist die Offenlegung an keine Frist gebunden. Es ist ihr spätestens bei behördlicher Aufforderung nachzukommen (StiftRL 2001 Rz 24). Erst durch die mit einer solchen Aufforderung einhergehende Fristsetzung soll daher die Vorlage termingebunden werden. Diese Sichtweise wirft Probleme auf, denn sie liefe darauf hinaus, dass die Stiftung so lange ohne Offenlegung die Begünstigungen des § 13 KStG in Anspruch nehmen könnte, bis das Finanzamt von sich aus tätig wird. Dies kann aber insbesondere im Falle einer erst später errichteten Stiftungszusatzurkunde ein unabsehbarer Zeitraum sein. Die Möglichkeit, über lange Zeit hinweg sanktionslos (dh ohne Umstellung von § 7 Abs 2 auf Abs 3 KStG) die Stiftungszusatzurkunde vor dem Finanzamt zu verbergen, liefe wohl auch dem Zweck zuwider, anonymitätsbegünstigenden Tendenzen entgegenzuwirken.

Das Gesetz stellt lediglich darauf ab, ob eine Stiftungszusatzurkunde vorhanden ist. Gibt es sie, ist sie vorzulegen, auch wenn sie nur Details zu Bestimmungen enthält, die ohnehin bereits in der Stiftungsurkunde erwähnt sind. Dies ist unter anderem der Zweck der Stiftungszusatzurkunde (vgl. § 9 Abs 2 Z 9-14 PSG).

§ 13 Abs 1 KStG lässt der Abgabenbehörde kein Ermessen, von der Vorlage einer bloße Details enthaltenden Stiftungszusatzurkunde abzusehen. Für Zeiträume, in denen sie dem Finanzamt nicht vorgelegt wurde, unterliegt die Stiftung unabhängig von einer Aufforderung zur Vorlage dem § 7 Abs 3 KStG.

Es mag zwar sein, dass das Prinzip der gläsernen Stiftung nicht verletzt wurde, weil der Inhalt der Zusatzurkunde aus der objektiven Sicht der Betriebsprüfung "nicht wesentlich" ist. Mit dieser Feststellung folgt das Finanzamt einer wirtschaftlichen Betrachtung, die im Falle des § 13 Abs 1 KStG verfehlt ist: Hier wird rechtsförmlich auf die Vorlage von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde abgestellt, also von Urkunden, die aufgrund des § 10 PSG errichtet wurden. Es wird nicht auf den wirtschaftlichen Gehalt dieser

Urkunden abgestellt (und damit, ob dieser auch schon durch die Vorlage nur einer der beiden Urkunden offengelegt wäre), sondern rein darauf, ob Urkunden der geforderten Rechtsform errichtet wurden und dass diese vorgelegt werden.

Das Finanzamt kann auch nicht einwenden, dass die Bw. bisher nicht zur Vorlage der Stiftungszusatzurkunde aufgefordert worden sei. Gemäß StiftRL-2001 Rz 25 stellt die Zusendung des Betriebseröffnungsfragebogens die Aufforderung zur Erfüllung der Offenlegungspflicht dar. Damit erübrigt sich das Argument, dass ein Wechsel der Gewinnermittlung von § 13 auf § 7 Abs 3 KStG nur dann stattfindet, wenn der Aufforderung zur Urkundenvorlage nicht nachgekommen werde.

Für die steuerliche Behandlung der Privatstiftung ist dem Grunde nach von einer Einheitsbetrachtung im jeweiligen Veranlagungszeitraum auszugehen. Nur für Veranlagungsjahre, in denen die Offenlegungspflichten durchgehend erfüllt sind, stehen die Sonderregelungen des § 13 KStG zur Verfügung (StiftRL 2001 Rz 27). Daher hat die Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 ihren Gewinn nach § 7 Abs 3 KStG zu ermitteln. Erst ab 1.1.2003 hat sie die Vorschriften des § 13 KStG anzuwenden und nach § 7 Abs 2 KStG den Gewinn zu ermitteln. Dementsprechend ist im Jahr 2001 der Verlust aus der Beteiligungsveräußerung (negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb) mit den positiven Einkünften auszugleichen (horizontaler Verlustausgleich)."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und argumentierte wie folgt:

"Die Bw. wurde im April 1998 errichtet, mit Schreiben vom 22. Juni 1998 ersuchte die steuerliche Vertretung um Zuteilung einer Steuernummer. Daraufhin verschickte die dafür zuständige Veranlagungsleitstelle den Fragebogen "Verf 15" für Neuaufnahmen von Kapitalgesellschaften. Dieser Fragebogen enthält auf der ersten Seite eine Aufforderung verschiedene Unterlagen einzureichen. Von der Bw. wurde im gegenständlichen Fall lediglich um Vorlage der Stiftungsurkunde ersucht, wobei dies ausdrücklich mit Schreibmaschine auszuschreiben war, da auf dem Formular "Verf 15" keine Möglichkeit zum Ankreuzen besteht, wie dies beispielsweise für Gesellschaftsvertrag oder Auszug aus dem Firmenbuch etc. möglich ist. Es wurde nicht um Vorlage einer Stiftungszusatzurkunde ersucht. Am 21. August 1998 ist die Rückantwort der steuerlichen Vertretung mit den entsprechenden Unterlagen beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingelangt. Mit Schreiben vom 4. Februar 2002 wurde die Stiftungszusatzurkunde nachgereicht, nachdem nach telefonischer Rücksprache die steuerliche Vertretung in Erfahrung gebracht hatte, dass dem Finanzamt die Stiftungszusatzurkunde nicht vorliegt.

Die Bw. nahm von Beginn ihrer Tätigkeit an die Begünstigungen des § 13 Abs 1 KStG 1988 in Anspruch und ermittelte ihr Einkommen nach § 7 Abs. 2 KStG 1988. Dementsprechend wurde die Bw. nur mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1998 bis 2000 erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer veranlagt. Auch 2001 wurden die Einkünfte nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ermittelt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden erklärungsgemäß veranlagt, die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden als solche durch Betriebsprüfung anerkannt, lediglich die Höhe geändert. Die Körperschaftsteuererklärung 2001 wurde am 27. Mai 2002 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereicht, der Körperschaftsteuerbescheid 2001 wurde am 15.9.2003 erlassen. Dagegen wurde Berufung wegen falscher Zuordnung der Einkünfte erhoben.

Gemäß § 13 Abs. 1 KStG 1988 kommt die begünstigte Einkommensermittlung nach § 7 Abs 2 KStG 1988 nur zur Anwendung, wenn Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde dem zuständigen Finanzamt vorliegen. In der ursprünglichen Fassung des PSG war analog zur Vorlagepflicht beim Firmenbuch lediglich die Vorlage der Stiftungsurkunde in § 13 Abs. 1 KStG 1988 gefordert. Die Vorlage der Stiftungszusatzurkunde als weitere Voraussetzung kam erst durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 in den § 13 KStG 1988, um dadurch aufgetretenen Verschleierungstendenzen in den ersten Geltungsjahren des PSG entgegenzutreten (siehe EB zum Strukturanpassungsgesetz 1996 - BGBl 1996/201).

Der Sinn der Verschärfung der Voraussetzungen für eine im Regelfall begünstigte Versteuerung des Einkommens von Privatstiftungen nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist es, Verschleierungstendenzen entgegenzuwirken. Sinn und Zweck ist es nicht Privatstiftungen, welche ansonsten ihren steuerlichen Obliegenheiten nachkommen, infolge Verletzung von Formalvorschriften mit einer "Zwangsbesteuerung" nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 zu bestrafen. Sinn und Zweck der neuen Bestimmung kann es schon gar nicht sein, dass Privatstiftungen im Bedarfsfalle (hier Verlustausgleich!) wählen können, von der im Regelfall günstigeren Besteuerung nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 abzuweichen.

Diesen Intentionen entsprechend legen auch die Stiftungs-RL die Formalerfordernisse des § 13 Abs. 1 KStG 1988 nicht allzu streng aus. Nach Rz 23 ist Voraussetzung für die Einkommensbesteuerung nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit den besonderen Regelungen des § 13 KStG 1988 das Vorliegen einer "gläsernen Stiftung", dh u.a. die Vorlage der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde. Für die Offenlegung besteht im KStG 1988 keine Frist. Sollte der Offenlegungspflicht nicht entsprochen worden sein, ist spätestens bei behördlicher Aufforderung der Offenlegungsverpflichtung nachzukommen (Rz 24). Das bedeutet, dass die Stiftungs-RL auch bei Nichtvorlage der Stiftungsurkunde bzw. Stiftungszusatzurkunde davon absehen, die Versteuerung nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 zu versagen, sofern nicht ein behördliche Aufforderung zur Offenlegung entsprechender Unterlagen ergangen ist und diesem nicht entsprochen wurde.

Unter Rz 25 wird festgestellt, dass ein anlässlich der Stiftungserrichtung vom Finanzamt versendeter Fragebogen, mit dem die Vorlage der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde verlangt wird, als entsprechende behördliche Aufforderung zur Offenlegung zu werten ist. Im gegenständlichen Fall wurde jedoch nur zur Vorlage der Stiftungsurkunde durch ausdrückliche Ergänzung im Formular "Verf 15" ein behördlicher Auftrag erteilt. Der Auftrag zur Vorlage der Stiftungszusatzurkunde wurde bewusst unterlassen, weil außer der Stiftungsurkunde keine zusätzlichen Unterlagen angefordert wurden. Dem behördlichen Auftrag wurde daher vollinhaltlich entsprochen - das Prinzip der "gläsernen Stiftung" ist erfüllt. Dementsprechend hat die Bw. ihr Einkommen nach § 7 Abs. 2

KStG 1988 für alle Jahre seit ihrem Bestehen ermittelt und entsprechende Körperschaftsteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht. Das Finanzamt Salzburg-Stadt hatte den Erklärungen entsprechende Bescheide zu erlassen, da die Bw. die Voraussetzungen für eine gläserne Stiftung erfüllt und daher die Begünstigungen des § 13 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 ab Beginn der Steuerpflicht zustehen.

Auch die steuerrechtliche Literatur stellt an die Offenlegungsverpflichtung keine allzu strengen Voraussetzungen: Eiselsberg zieht in seinem Artikel "Privatstiftungen und das Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl 1996/201)" in VWT 1996 H 5, 11ff aus dem Umstand, dass für die Offenlegungsverpflichtung keine Frist besteht (siehe auch Rz 24 Stiftungs-RI), folgenden Schluss: Diese Regelung kann daher nur so verstanden werden, dass der Finanzbehörde im Zeitpunkt der Abgabefestsetzung die erforderlichen stiftungsrechtlichen Dokumente gemäß § 9 PSG vorliegen müssen, wobei sich aus der Steuererklärung die Entscheidung der Privatstiftung, welche Art der Besteuerung sie anstrebt, zu ergeben hat. Nur dann werden die Regelungen der Z 1 bis 3 des § 13 Abs 1 KStG anzuwenden sein, wenn spätestens in diesem Zeitpunkt die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde(n) vorgelegt werden. (...) Das bedeutet, dass gerade für das berufsgegenständliche Jahr 2001 die Voraussetzungen erfüllt sind: Die Stiftungszusatzurkunde wurde am 4. Februar 2002, die Körperschaftsteuererklärung für 2001 erst am 27. Mai 2002 dem Finanzamt übermittelt. Zum Zeitpunkt der Abgabefestsetzung im September 2003 lagen der Abgabenbehörde die erforderlichen stiftungsrechtlichen Dokumente vor, das Einkommen ist nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 zu ermitteln."

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2004 beantragte die steuerliche Vertretung die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat unter Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin mit Schreiben vom 17. März 2010 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwo-gen:

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Das Einkommen ist gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl.Nr. 400/1988, aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b des Einkommensteuergesetzes 1988.

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 (in der für das Jahr 2001 gültigen Fassung) alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist der Gewinn nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

Gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 ist bei der Einkommensermittlung von Privatstiftungen, deren Stifter unmittelbar oder über eine dem zuständigen Finanzamt aufgedeckte Treuhandenschaft auftreten und deren Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht anzuwenden.

Demnach ist die Einkommensbesteuerung gemäß § 13 KStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 an eine spezielle Offenlegungspflicht gebunden. Vom Vorliegen einer so genannten "gläsernen Stiftung" im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 kann also nur dann ausgegangen werden, wenn auch die Stiftungszusatzurkunde beim zuständigen Finanzamt eingereicht wurde.

Da in § 13 Abs. 1 KStG 1988 für die Offenlegung keine Frist normiert ist, sind für eine zielführende Rechtsauslegung systematische Überlegungen anzustellen.

Da der Gesetzgeber die Vornahme der Besteuerung für Abgabenerhebungszeiträume geregelt hat, muss angenommen werden, dass bei Bestehen einer Regelung, welche eine bestimmte Art der Einkommensermittlung von der Erfüllung einer Bedingung abhängig macht, die Anwendung dieser Regelung nur dann zulässig ist, wenn die Bedingung während des gesamten betreffenden Abgabenerhebungszeitraumes erfüllt wird.

Daher ist für die steuerliche Behandlung einer Privatstiftung, nämlich ob § 7 Abs. 3 KStG 1988 oder § 13 KStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden ist, von einer Einheitsbetrachtung im jeweiligen Veranlagungsjahr auszugehen.

Im berufsgegenständlichen Fall ist die steuerliche Behandlung der Berufungswerberin für den Abgabenerhebungszeitraum 2001 zu beurteilen.

Das Finanzamt argumentiert in der Begründung zum Körperschaftsteuerbescheid 2001 sowie in ihrer Berufungsvorentscheidung mit den Stiftungsrichtlinien. Die Finanzverwaltung stellt in den Stiftungsrichtlinien des BMF - betreffend die Offenlegungspflicht - folgendes fest:

"Voraussetzung für die Einkommensbesteuerung gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit den besonderen Regelungen des § 13 KStG 1988 ist das Vorliegen einer "gläsernen Stiftung", dh. das Aufdecken einer allenfalls bestehenden Treuhandenschaft in Form der Bekanntgabe des tatsächlichen Stifters, sofern die Privatstiftung durch Treuhänder errichtet wurde, sowie die Vorlage der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung bei dem für die Stiftungsveranlagung sachlich (§ 8 Abs. 1

AVOG) und örtlich (§ 58 BAO) zuständigen Finanzamt. Andere als die im Gesetz genannten Urkunden und Rechtsverhältnisse sind von der speziellen Offenlegungspflicht des § 13 Abs 1 KStG 1988 nicht erfasst.

Für die Offenlegung besteht im KStG 1988 keine Frist. Grundsätzlich sollte bereits bei Vergabe einer Steuernummer der Offenlegungspflicht entsprochen werden. Sollte der Offenlegungspflicht nicht entsprochen worden sein, ist spätestens bei behördlicher Aufforderung der Offenlegungsverpflichtung nachzukommen. Ist noch keine behördliche Aufforderung ergangen, ist die Offenlegungspflicht noch nicht verletzt.

Ein anlässlich der Stiftungserrichtung vom FA versendeter Fragebogen, mit dem unter anderem die Offenlegung einer auf Stifterseite etwa bestehenden Treuhanderschaft und die Vorlage der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde verlangt wird, stellt die behördliche Aufforderung zur Offenlegung dar. Für die Erfüllung kann eine Fristverlängerung gemäß § 110 Abs. 2 BAO beantragt werden. Bei Fristversäumnis kann bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO in Betracht kommen.

Für die steuerliche Behandlung der Privatstiftung ist dem Grunde nach von einer Einheitsbetrachtung im jeweiligen Veranlagungszeitraum auszugehen, dh. dass für jene Veranlagungszeiträume, in denen die Offenlegung ganzjährig gegeben ist, die Eigenschaft einer eigennützigen oder gemischtnützigen Privatstiftung im Sinne des § 13 KStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 anzunehmen ist und für jene Veranlagungszeiträume, in denen die Offenlegung (unabhängig wie lange) nicht gegeben ist, die Eigenschaft einer eigennützigen oder gemischtnützigen Privatstiftung im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 anzunehmen ist."

Bis zum Inkrafttreten des UGB mit 1.1.2007 waren Privatstiftungen aufgrund der Verpflichtung zur Eintragung ins Firmenbuch nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet. Dadurch fielen sie zwar grundsätzlich unter § 7 Abs 3 KStG, wurden jedoch nach § 13 Abs 1 Z 1 KStG ausgenommen. Unter § 7 Abs 3 KStG fielen demnach nur betriebliche Privatstiftungen iSd § 4 Abs 11 Z 1 EStG bzw. eigennützige sowie gemischtnützige Privatstiftungen, soweit sie der in § 13 KStG verankerten Offenlegungspflicht nicht nachkamen.

Die Sondervorschriften des § 13 KStG gelten gemäß § 13 Abs 1 KStG nur für Privatstiftungen, deren Stifter unmittelbar oder über eine dem zuständigen Finanzamt aufgedeckte Treuhanderschaft auftreten und deren Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen. Der Hintergrund dieser Regelung dürfte darin zu sehen sein, dass vor Einführung dieser Bestimmung im Zuge des StruktAnpG 1996 (BGBl 1996/201) in Einzelfällen eine Offenlegung der Stiftungsverhältnisse durch die Stiftungsorgane gegenüber den Finanzbehörden nicht erfolgt ist. Zur Sicherstellung einer entsprechenden Offenlegung wurde mit § 13 Abs 1 KStG eine Formalvoraussetzung für die Inanspruchnahme der zum überwiegenden Teil begünstigenden Sondervorschriften des § 13 KStG geschaffen (vgl hiezu *Wiesner*, Die steuerlichen Zielsetzungen des Privatstiftungsgesetzes, in *BankPrivat* (Hrsg), Privatstiftungsgesetz, 28).

Vorweg ist das Interesse der Abgabenverwaltung vor allem an dem Firmenbuchgericht gar nicht vorzulegenden Zusatzurkunden (§ 10 Abs 2 letzter Satz PSG) anzuerkennen. § 13 Abs 1 erster Satz KStG geht schlicht davon aus, dass die entsprechenden Aufdeckungen gegenüber dem zuständigen Finanzamt erfolgt sind und die jeweils aktuellen Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden dieser Behörde vorliegen. Wohlverstanden enthält § 13 Abs 1 erster Satz KStG keine Mitteilungs-, sondern Vorlagepflichten. Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden sind in ihrer Abfassung oder Änderung nicht bloß als Rechtsakte anzudeuten, sondern in Gleichschrift oder amtlich beglaubigter Abschrift vorzulegen.

Die wesentliche Rechtsfolge des Unterbleibens einer Offenlegung iSd § 13 Abs 1 KStG durch eine Privatstiftung besteht darin, dass für diese Stiftung § 13 Abs 1 Z 1 erster Satz KStG, der eine Ausnahme von § 7 Abs 3 KStG vorsieht, nicht anwendbar ist. Diesfalls sind bei der Einkommensermittlung der Privatstiftung - zumal diese aufgrund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften (in der für das Jahr 2001 geltenden Fassung) zur Rechnungslegung verpflichtet ist (§ 18 PSG) - gemäß § 7 Abs 3 KStG alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn, zu dem auch alle isoliert betrachtet nicht als gewerbliche Einkünfte geltenden Einkünfte gehören, ist nach § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln. Die Körperschaftbesteuerung solcher Privatstiftungen entspricht damit im Wesentlichen jener von Kapitalgesellschaften (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988 § 13 Tz. 11). In sachlicher Hinsicht bezieht sich die Offenlegung nach § 13 Abs 1 KStG auf Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden iSd § 10 PSG und deren Abänderungen sowie auf Treuhandverträge betreffend die Rechtsstellung eines Stifters.

§ 13 Abs 1 KStG spricht nur von den Erfordernissen des Aufdeckens einer allfälligen Treuhanderschaft und des Vorliegens von Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde und enthält keine Regelungen darüber, innerhalb welcher Frist die Vorlage der Urkunden bzw. die Aufdeckung einer Treuhanderschaft zu erfolgen hat. Im Rechtssinn liegen so gar keine Verpflichtungen vor. Wer sie nicht beachtet, setzt sich eben dem Regelsteuerrecht aus. Nur mittelbar, also bei gewünschter Hintanhaltung dieser Rechtsfolge, werden daraus "Verpflichtungen". Im Schrifttum besteht Uneinigkeit darüber, ob für die Offenlegung die Einmonatsfrist des § 121 BAO einzuhalten ist oder ob aus dem Fehlen einer Regelung zur Offenlegungsfrist zu schließen ist, dass die Vorlage der Urkunden bzw. die Aufdeckung allfälliger Treuhandschaften jeweils unverzüglich zu erfolgen hat (vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung, 121 f).

§ 13 Abs 1 erster Satz KStG kann letztlich nur so zu verstehen sein, dass dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer von der betreffenden Stiftung zuständigen Finanzamt bei seiner jeweiligen Veranlagungstätigkeit die entsprechenden Unterlagen schlichtweg "vorzuliegen" haben. Fristen lassen sich hier nicht "hineingeheimnissen", daher werden auch keine Wiedereinsetzungen in den vori-

gen Stand nach den §§ 308 ff BAO oder ähnlich fristenabhängige Instrumentarien einschlägig. Doch lässt die bei der Einführung des § 13 Abs 1 erster Satz KStG mittels Strukturanpassungsgesetz aus 1996 (BGBl 1996/201) vorgesehene (einmalige) Nachfrist von zwei Monaten (vgl die Verfassungsbestimmung des § 26b Abs 1 KStG) immerhin und nur den Schluss zu, dass künftig diese Aufdeckungen und Vorlagen schlicht "unverzüglich", dh ohne erhebliche und schuldhaftige Verzögerung, zu erfolgen haben. Nur so erklärt sich auch die in den StiftR 2001 angestellte "Einheitsbetrachtung", wonach den Erfordernissen des § 13 Abs 1 erster Satz KStG jeweils ganzjährig entsprochen werden muss, um § 7 Abs 3 *leg cit* auszuweichen und nach § 13 KStG in Verbindung mit § 7 Abs 2 KStG veranlagt zu werden. Wird diese "Bringschuld" seitens der Organe oder der Rechtsvertreter einer Privatstiftung nicht dementsprechend erfüllt, so tritt diese aus dem Regime des körperschaftlichen Stiftungssteuerrechts aus und in das Regelsteuerrecht nach § 7 Abs 3 KStG über (vgl. Tanzer, in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht, Rz II/255).

Die berufungsgegenständliche Privatstiftung wurde am 19. Mai 1998 ins Firmenbuch eingetragen. Die damals bereits vorhandene Stiftungszusatzurkunde wurde dem Finanzamt erst am 4. Februar 2002 nachgereicht. Somit war die für die Anwendung des § 13 KStG 1988 iVm § 7 Abs 2 KStG 1988 erforderliche Offenlegungsverpflichtung im Jahr 2001 nicht erfüllt. Dass die Stiftungszusatzurkunde vor der Vornahme der Körperschaftsteueranmeldung für das Jahr 2001 durch das Finanzamt vorgelegt wurde, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Die Finanzverwaltung vertritt in diesem Zusammenhang in den StiftR 2001 eine sehr kulante Auffassung. Die ganz offensichtlich als "Bringschuld" angelegte Vorschrift des § 13 Abs 1 erster Satz KStG jedoch in eine "Holschuld" verformende Linie vertritt das BMF, demzufolge diese grundlegende Änderung im körperschaftsteuerrechtlichen Status einer Privatstiftung nur bei Verweigerung der Vorlage der Unterlagen trotz behördlicher Aufforderung wirksam werden soll. Ein Vertrauensschutz erwächst aus dieser Äußerung aber nicht. Eine vermittelnde Linie deutet *Lang* an, der meint, die zwei Monate betragende Nachfrist gemäß § 26b Abs 1 KStG könne auch in Hinkunft bedeutsam bleiben, wobei er diese Ausdehnung jedoch selbst als "nicht zwingend" bezeichnet, jedenfalls aber die Einmonatsfrist des § 121 BAO angewandt wissen möchte (vgl. *Lang*, in *Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Steuerplanung, 147).

Die Ansicht der Finanzverwaltung (lt. Richtlinien), demzufolge die Abgabenbehörde die in § 13 Abs 1 erster Satz KStG vorgesehenen Aufdeckungen und Vorlagen von sich aus zu verlangen hätte, würde die Vorschrift vollkommen überflüssig machen. § 13 Abs 1 erster Satz KStG verzichtet unzweifelhaft auf jegliche Erzwingbarkeit und verlagert die Initiative bei sonstiger Rechtsbenachteiligung zu den Organen und Vertretern einer Privatstiftung. Da dies ohne besondere Befristung erfolgt, kann darunter nur deren unaufgefordertes und unverzügliches Tätigwerden zu verstehen sein.

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig. Abs 2 stellt klar, dass die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen ist, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2001 der Berufungswerberin ist von einem rechtskräftigen Bescheid des Jahres 2001 der B-KG abhängig (offenes Rechtsmittelverfahren). Bei der Betriebsprüfung dieser KG kam es zu einer Korrektur der Bewertung des Unternehmens. Diese Korrektur nimmt unmittelbar Einfluss auf die Anschaffungskosten der im Jahr 2001 von der Berufungswerberin vorgenommenen Beteiligungsveräußerung. Aus diesem Grund wird der Körperschaftsteuerbescheid 2001 weiterhin vorläufig erlassen.

In Entsprechung der obigen Ausführungen war der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 stattzugeben, wobei die Berufungsentscheidung gemäß § 200 BAO vorläufig ergeht.

Salzburg, am 29. März 2010