

Ansicht vertritt auch – allerdings ohne nähere Begründung – die Finanzverwaltung in den EStR.<sup>46</sup>

Weiters unterscheidet sich die Verteilung von Denkmalschutzaufwendungen im Betriebs- und im Privatvermögen hinsichtlich des Verteilungszeitraumes: Während im außerbetrieblichen Bereich einer Privatstiftung die Verteilung gemäß § 28 Abs 3 Z 3 EStG auf 15 Jahre zulässig ist, besteht im Betriebsvermögen (auch einer Kapitalgesellschaft) gemäß § 8 Abs 2 EStG die Möglichkeit der Verteilung auf zehn Jahre. Allerdings dürfen die anderen in § 28 Abs 3 Z 1 und 2 EStG erwähnten Kosten (Aufwendungen iS der §§ 3 bis 5 MRG sowie bestimmte Wohnhaussanierungskosten) im Betriebsvermögen (auch einer Kapitalgesellschaft) nur über den allgemein gesetzlich zulässigen Abschreibungszeitraum (dh mit Sätzen von 2% bzw 3%) abgesetzt werden, während die aus dem Privatvermögen vermietende Privatstiftung wiederum die Verteilung auf 15 Jahre (wie bei Denkmalschutzaufwendungen) in Anspruch nehmen kann. In gewissen Fällen (sogenannte Zwangsmietenvorschreibung) verkürzt sich die Verteilungsdauer von 15 auf bis zu zehn Jahre.<sup>47</sup>

Während die Abschreibungsbasis bei Mietobjekten in Kapitalgesellschaften regelmäßig aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzuleiten ist und sich nur im Fall einer Einlage aufgrund der Tauschfiktion des § 6 Z 14 EStG aus dem gemeinen Wert ergibt, richtet sich die Abschreibungsbasis bei Privatstiftungen, die eine gewidmete Immobilie vermieten, regelmäßig nach den Verhältnissen beim Stifter. Es sind demnach primär die (fortentwickelten)<sup>48</sup> Anschaffungs- und Herstellungskosten des Stifters, im Fall der erstmaligen Vermietung (erst durch die Privatstiftung) die fiktiven Anschaffungskosten zu diesem Zeitpunkt heranzuziehen.<sup>49</sup>

### 3.3 Immobilienveräußerung

Bis zum Inkrafttreten des § 13 Abs 1 KStG idF BBG 2011 waren Liegenschaftsverkäufe durch Privatstiftungen außerhalb der Spekulationsfrist des § 30 EStG steuerfrei. Seit 1.1.2011 gilt die Veräußerung von Grundstücken (bzw grundstücksgleichen Rechten) durch Privatstiftungen stets als Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30

---

<sup>46</sup> Vgl zum Betriebsvermögen generell Rz 1401 EStR bzw zur optionalen Verteilung bei Geschäftsräumen im Privatvermögen Rz 6457 EStR.

<sup>47</sup> Vgl näher § 28 Abs 3 EStG.

<sup>48</sup> Aus steuersystematischen Gründen modifizieren sich die Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zeitverlauf nicht nur durch Nebenkosten bzw nachträgliche (anschaffungsnahe) Kosten, sondern werden auch durch einen steuerlich relevanten Entnahmewert ersetzt (Letzteres gilt somit nicht bei Entnahmen von Grund und Boden bei einem nicht unter § 5 fallenden Gewinnermittler).

<sup>49</sup> So § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006. Bis zur Veranlagung 2006 konnte nach der ursprünglichen Fassung dieser Bestimmung der gemeine Wert optional angesetzt werden, sofern das Gebäude vor mehr als zehn Jahren angeschafft oder hergestellt wurde, ansonsten von den Anschaffungs- und Herstellungskosten.

EStG, wenn zumindest einer der Stifter<sup>50</sup> (bzw Zustifter<sup>51</sup>) eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft (idR Kapitalgesellschaft) ist oder wenn eine Widmung mittelbar oder unmittelbar aus dem Betriebsvermögen eines §-5-EStG-Gewinnermittlers erfolgt. Diese Spekulationsfiktion gilt auch für den Fall, dass eine solche Privatstiftung die zu veräußernde Liegenschaft im Vorfeld einer Substiftung widmet, welche ihrerseits die Veräußerung vornimmt.

Gemäß § 26c Z 23 lit b KStG sind allerdings bei solchen „infizierten“ Privatstiftungen nur Verkäufe von Liegenschaften steuerpflichtig,

- welche der Privatstiftung nach dem 31.12.2010 zugewendet werden und beim Stifter (bzw Zustifter) im Zeitpunkt der Zuwendung steuerhängig sind oder
- welche von der Privatstiftung nach dem 31.12.2010 angeschafft werden oder
- welche bei Veräußerung durch die Privatstiftung zum 31.12.2010 gemäß der alten Rechtslage noch steuerpflichtig wären.

Im Ergebnis muss bei Privatstiftungen, bei denen Kapitalgesellschaften (Mit-)Stifter sind, geprüft werden, ob aus Sicht des 31.12.2010 Liegenschaftserwerbe innerhalb der letzten 10 (bzw im Fall von gemäß § 28 Abs 3 EStG beschleunigt abgeschriebenen Herstellungskosten 15) Jahre erfolgt sind. Solche Liegenschaften werden nunmehr selbst nach Ablauf der 10- bzw 15-jährigen Spekulationsfrist ewig steuerhängig, dh beim Verkauf körperschaftsteuerpflichtig (mit 25%).

Die Veräußerung einer Immobilie aus dem Privatvermögen einer Privatstiftung unterliegt bei allen anderen Privatstiftungen, die nicht aufgrund der oben erwähnten Neuregelung des BBG 2011 „infiziert“ sind und die aufgrund der Erfüllung ihrer Offenlegungspflichten im Sinne des § 13 Abs 6 KStG nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallen, nur dann der Körperschaftsteuer (mit einem Steuersatz von 25%), wenn ein Spekulationsgeschäft gemäß § 30 EStG vorliegt. Dies richtet sich nach dem Zeitpunkt des letzten entgeltlichen Erwerbes, auch wenn dieser im Fall gestifteter Immobilien durch den Stifter selbst oder (bei unentgeltlichem Erwerb) durch dessen Rechtsvorgänger erfolgte. Die Spekulationsfrist beträgt bei Immobilien grundsätzlich zehn Jahre, verlängert sich jedoch bei Grundstücken, bei denen innerhalb dieser Zehnjahresfrist Teilbeträge gemäß § 28 Abs 3 EStG („Herstellungsfünftel“, uU auch „Herstellungszehntel“ im Fall einer Zwangsmietenvorschreibung) abgesetzt wurden, auf fünfzehn Jahre. Demgegenüber unterliegt die Veräußerung von Immobilien einer Kapitalgesellschaft stets, dh ohne Beachtung bestimmter Beobachtungs- bzw Behaltefristen, der 25%igen Körperschaftsteuer, wobei die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, dh die Übergabe aufgrund eines Kaufvertrages, für die Einbuchung einer betriebsvermögenserhöhenden Kaufpreisforde-

<sup>50</sup> Nach dem Gesetzeswortlaut würden auch – verfassungsrechtlich untragbar – geringfügige Widmungsbeträge von als „Gründungshelfer“ oder „Mitstifter“ agierenden Kapitalgesellschaften die Privatstiftung im Sinne der Neuregelung „infizieren“.

<sup>51</sup> Demnach infizieren bereits geringfügige Spenden von Kapitalgesellschaften die die Spende empfangende Privatstiftung im Sinne dieser Neuregelung.

rung ausreichend ist und bereits zur Steuerpflicht des sich nach Ausbuchung des Restbuchwertes ergebenden Veräußerungsgewinnes führt.

Bei im Privatvermögen einer Privatstiftung gehaltenen Immobilien wird der Veräußerungserfolg unternehmensrechtlich in gleicher Weise im Jahresabschluss erfasst, während sich eine Körperschaftsteuerpflicht nur bei Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist<sup>52</sup> und nur nach Maßgabe des Zufließens des Veräußerungserlöses ergeben kann. Die Steuerpflicht entsteht demnach erst in jenem Jahr, in welchem der bislang zugeflossene (oder nach Maßgabe von Schuldübernahmen als zugeflossen geltende) Veräußerungserlös die gemäß § 30 Abs 4 EStG fortentwickelten Anschaffungs-, Herstellungs- und Instandsetzungskosten samt Werbungskosten<sup>53</sup> überschreitet. Eine in den einzelnen Kaufpreisraten enthaltene Zinskomponente ist herauszulösen und im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ebenfalls nach Maßgabe ihres jeweiligen Zufließens zu erfassen. Dies gilt selbst bei Verkauf außerhalb der Spekulationsfrist, wobei sämtliche Einnahmen aus Finanzierungszinsen der 25%igen Körperschaftsteuer und nicht der gleich hohen, aber gutschriftsfähigen Zwischen-Körperschaftsteuer unterliegen.

Kein Unterschied in der steuerlichen Behandlung der Veräußerung von Immobilien durch Privatstiftungen oder Kapitalgesellschaften besteht in jenen Fällen, in welchen die Immobilie im Betriebsvermögen gemäß § 5 EStG bilanziert wird. Dabei ist bei Privatstiftungen auch der Fall des gewerblichen Grundstückshandels oder der – im Hinblick auf die Besonderheit der erbrachten Nebenleistungen – gewerblichen Vermietung zu berücksichtigen, bei welchem das veräußerte Immobilienvermögen dem Betriebsvermögen (Umlauf- bzw Anlagevermögen) zuzurechnen ist und Körperschaftsteuerpflicht mit einem Satz von 25% unabhängig vom Ablauf der nur im Rahmen außerbetrieblicher Einkünfte maßgeblichen Spekulationsfrist und unabhängig vom Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungserlöses besteht. Ein solcher gewerblicher Grundstückshandel wird in der Verwaltungspraxis regelmäßig erst bei mehrmaligen, planmäßigen Verkäufen von Immobilienobjekten, allerdings auch von parifizierten Einzelobjekten (Wohnungen im Wohnungseigentum) angenommen.<sup>54</sup> Hierbei ist freilich zu berücksichtigen, dass mit Beginn des gewerblichen Grundstückshandels sämtliche betroffenen Immobilien vom Privatvermögen in das Betriebsvermögen der Privatstiftung mit dem aktuellen Teilwert einzulegen sind (vgl § 6 Z 5 EStG). Dies führt nach Ablauf der Spekulationsfrist zu einer (endgültigen) globalen „Entsteuerung“ der eingelegten Grund- und Ge-

---

<sup>52</sup> Im Gegensatz zu einer Veräußerung von Immobilien des Betriebsvermögens wird die Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG allein von Verpflichtungsgeschäft („titulus“) zu Verpflichtungsgeschäft, dh von Kaufvertrag zu Kaufvertrag, tagesgenau und unabhängig von der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums berechnet.

<sup>53</sup> Inklusive sämtlicher innerhalb der Spekulationsfrist angefallener Fremdfinanzierungskosten, soweit diese nicht bereits steuerlich abgesetzt oder aufgrund von § 20 Abs 2 EStG (Privatnutzung) steuerlich generell vom Abzug ausgeschlossen sind.

<sup>54</sup> Vgl *Nidetzky/Bovenkamp*, Privatstiftung und Immobilien, immoLex 1997, 339 (Punkt 1.3.2).