

Eigenkapitalersatz verdeckte Sacheinlagen Sanierungsgewinnbesteuerung

Unternehmenssanierung

Reform des EU-Wettbewerbsrechts für
Horizontale Unternehmenskooperationen

Download von
MP3-Dateien

Karenzierungsbestimmungen des
Mutterschutz- und Eltern-Karenzurlaubsgesetzes

Ausgewählte Rechtsfragen der
Belegschaftsbeteiligungsstiftung

Richtlinienvorschlag
Urheberrecht in der Informationsgesellschaft

Europarechtliche Sicht des
Dritten Marktes

Ausgewählte Rechtsfragen der Belegschaftsbeteiligungsstiftung

Durch das KMOG wird die Beteiligung von Arbeitnehmern am Unternehmen des Arbeitgebers steuerlich gefördert und die Belegschaftsbeteiligungsstiftung (BBStiftung) eingeführt. Gerade im abgabenrechtlichen Bereich ergeben sich aus der gesetzlichen Neuregelung zahlreiche Zweifelsfragen.

NIKOLAUS ARNOLD/ROBERT BACHL

1. VERMÖGENSWIDMUNG

a) SCHENKUNGSSTEUERPFLICHT?

Die Stiftung von Vermögen ist ein unentgeltliches Rechtsgeschäft und unterliegt unter Lebenden der Schenkungssteuer nach § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG, von Todes wegen der Erbschaftssteuer gem § 2 Abs 2 Z 1 ErbStG.¹⁾ Fraglich ist, ob die Stiftungsdotations bei BBStiftungen²⁾ einen Tatbestand des ErbStG erfüllt, da das Bereicherungsprinzip³⁾ nicht verwirklicht scheint.

Achatz/Leitner bejahen bei der vergleichbaren betrieblich veranlassten Stiftung die Schenkungssteuerpflicht.⁴⁾ Nach *Trenkwalder/Gruber*⁵⁾ hingegen unterliegen Zuwendungen an eine BBStiftung generell nicht der Schenkungssteuer, da die Zuwendung nicht von einem Bereicherungswillen getragen sei. Begriffswesentlich ist der Bereicherungswille für die freigebige Zuwendung iSd § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG,⁶⁾ er wird aber nicht generell für alle Tatbestände des § 3 Abs 1 ErbStG gefordert,⁷⁾ überdies wird er vom Gesetzgeber wiederholt fingiert.⁸⁾ § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG zählt zu den Schenkungen iSd ErbStG den Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden. Diese Bestimmung ist lex specialis gegenüber der bürgerlich-rechtlichen Schenkung (§ 3 Abs 1 Z 1 ErbStG) und der freigebigen Zuwendung (§ 3 Abs 1 Z 2 ErbStG). Ein Bereicherungswille ist hier aber nicht begriffswesentlich.

Die Regelung des (austrifizierten) ErbStG 1955 wurde unverändert aus dem (deutschen) ErbStG 1925 übernommen. Insoweit ist vom damaligen Begriffsverständnis bzw dem historischen Willen des deutschen Gesetzgebers auszugehen, der unter „Stiftungsgeschäft“ ein solches iSd dBGB verstand. Das dBGB definiert das Stiftungsgeschäft nicht, es ist jedoch ableitbar, dass es sich hiebei um den auf die Errichtung einer Stiftung gerichteten Willensakt des Stifters handelt.⁹⁾ Bei (österreichischen) Privatstiftungen entspricht dem die Errichtung der Stiftungserklärung. Es ist von einer Anknüpfung an den zivilrechtlichen Tatbestand auszugehen; ein Bereicherungswille ist (hier) nicht gefordert. Es ist daher unwesentlich, warum das Stiftungsgeschäft vorgenommen wird.

Zuwendungen, welche der Stifter nachträglich über das Stiftungskapital¹⁰⁾ hinaus tätigt (sog Nachstiftungen), gelten nicht als aufgrund eines Stiftungsgeschäftes erbracht, sondern sind Schenkungen iSd § 3 Abs 1 Z 1, allenfalls auch freigebige Zuwendun-

gen nach Z 2 ErbStG.¹¹⁾ Insoweit ist uE zu differenzieren: Die Widmung von Vermögen im Rahmen der Errichtung der BBStiftung oder einer Änderung der Stiftungserklärung¹²⁾ ist schenkungssteuerpflichtig. Zweckmäßigerweise sollte daher nur das Mindestvermögen von S 1 Mio zugewendet werden. Bei der Nachstiftung wäre hingegen zu prüfen, ob ein Schenkungs- (Z 1) oder Bereicherungswille (Z 2) vorliegt. Dies wird bei BBStiftungen regelmäßig zu verneinen sein.¹³⁾

b) BETEILIGUNGSBEGRIFF

Im Rahmen der steuerlichen Vorgaben des § 4 Abs 11 Z 1 lit c EStG 1988 eignen sich (neben bestimmten Geldleistungen) grundsätzlich nur Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen¹⁴⁾ zur Vermögenswidmung. Da aus diesen weiters Beteiligungserträge iSd § 10 Abs 1 KStG 1988 erfließen müssen, steckt letztzitierte Bestimmung den Rahmen des unter Ausnützung der abgabenrechtlichen Sondervorschriften widmungsfähigen Vermögens ab. § 4 Abs 11 Z 1 lit c EStG 1988 nennt ausdrücklich „Beteiligungen“ am Unternehmen des Arbeitgebers, woraus auf eine weitere Einschränkung der taxativen

1) *Rief* in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG, Anh I Rz 3.

2) BBStiftungen oder Vermögenswidmungen von Todes wegen an diese scheiden sachverhältnismäßig aus.

3) *Dorazil*, ErbStG³, Einf 11.1.ff.

4) *Achatz/Leitner*, FS Werilly, 1 [14].

5) RWZ 2001, 15 [19].

6) Vgl *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern III, § 3 ErbStG Rz 7 a mit Judikaturnachweisen.

7) *Dorazil*, ErbStG³, Einf 11.5..

8) *Dorazil*, ErbStG³, Einf 11.5..

9) Vgl *Palandt*, Bürgerliches Gesetzbuch⁵⁹, §§ 81 f BGB.

10) Dh, das in der Stiftungserklärung gewidmete Vermögen.

11) Zum dErbStG 1925 *Megow*, Erbschaftssteuergesetz², 115. *Doralt*, ErbStG-Kurzkommentar, § 3 Rz 54, meint, Zustiftungen könnten Schenkungen sein, zu Nachstiftungen trifft er keine Aussage. § 8 Abs 3 ErbStG ist kein abgabenrechtlicher Tatbestand.

12) Wird die Vermögenswidmung aufgrund einer Änderung der Stiftungserklärung vorgenommen, ist von einem Stiftungsgeschäft auszugehen.

13) Im geschäftlichen Verkehr ist ein Bereicherungswille üblicherweise nicht zu vermuten (VwGH 8. 2. 1990, 89/16/0180).

14) Die Formulierung deutet wie bei § 3 Z 15 lit b EStG 1988 auf den Konzernbegriff des § 228 Abs 3 iVm § 244 HGB hin, da sie von § 10 Abs 5 EStG 1988 abweicht (vgl *Novacek*, RdW 1998, 104; *Köglberger*, FS Heidinger, 253; aA BMF RdW 1995, 166; *Doralt*, EStG I⁴, § 3 Tz 91/8).

Aufzählung¹⁵⁾ des § 10 Abs 1 KStG 1988 geschlossen werden könnte, da nur die Z 1 und 3 diesen terminus verwenden. Eine Beteiligung iSd § 10 Abs 1 Z 1 KStG 1988 liegt nur dann vor, wenn Anteile erworben werden, dh bei einer AG Aktien, bei der GmbH ein Geschäftsanteil.¹⁶⁾ Auch Z 3 leg cit kennt den Beteiligungsbegriff. Daher sind Genussrechte an inländischen Körperschaften gleichfalls umfasst. Inwieweit auch die Einräumung von Partizipationskapital abgabenrechtlich begünstigt wird, ist fraglich und bedürfte einer Klarstellung. Eine sachliche Rechtfertigung, diese schlechter zu stellen, besteht uE nicht.

Eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft scheidet aufgrund des abschließenden Verweises des § 4 Abs 11 Z 1 lit c EStG 1988 auf § 10 Abs 1 KStG 1988 jedenfalls aus. Die Beschränkung auf inländische Körperschaften ist europarechtlich bedenklich. Sie schließt es beispielsweise aus, dass die österreichische Tochter der BBStiftung Vermögen zum Erwerb einer Beteiligung an der deutschen Mutter widmet. Die Zwischenschaltung einer österreichischen Holding bietet sich an.

Wirtschaftliches Eigentum an der Beteiligung genügt; ein bestimmtes Beteiligungsausmaß ist nicht erforderlich.¹⁷⁾ Insoweit ergeben sich auch gesellschaftsrechtlich – insb zur Vermeidung übermäßigen Einflusses durch die BBStiftung – zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten (stimmrechtslose Vorzugsaktien; Vinkulierung der Anteile; Vorerwerbs- und Aufgriffsrechte; sonstige Beschränkung der Übertragbarkeit etc).

c) ERTRAGSTEUERLICHE BEHANDLUNG

Strittig ist, ob Zuwendungen an betrieblich (im weiteren Sinn) veranlasste Stiftungen bei der Stiftung als Betriebseinnahmen anzusetzen sind.¹⁸⁾ Aufgrund der Änderung des § 13 Abs 1 Z 1 KStG 1988 ist uE nur dann von einer Steuerfreiheit bei der BBStiftung auszugehen, wenn die Zuwendungen des Stifters auf den Zugang (Erwerb) der Beteiligungen oder den für die Anschaffung der Beteiligungen notwendigen Geldbetrag beschränkt sind und diese für jeden Begünstigten pro Kalenderjahr den Betrag von S 20.000,- nicht übersteigen. Die Privatstiftung hat die Möglichkeit, die Zuwendungen auf das Zuwendungsjahr und die folgenden neun Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt als Betriebseinnahme anzusetzen, es sei denn, aus dem Zweck der Zuwendung ergibt sich ein anderer Zeitraum (§ 13 Abs 1 Z 1 vorletzter Satz KStG 1988). Macht die Privatstiftung von diesem Wahlrecht Gebrauch, sind auch beim Stifter die Zuwendungen nur im Rahmen dieser Verteilung abzugsfähig (§ 4 Abs 11 Z 1 lit c EStG 1988). Die Grenze von S 20.000,- je Begünstigtem darf dennoch pro Wirtschaftsjahr (der Widmung!) nicht überschritten werden, die Aufteilung hat außer Betracht zu bleiben.¹⁹⁾

Gerade bei BBStiftungen wird die Zahl der Begünstigten ständigen Schwankungen unterliegen. Zulässig ist es, im Rahmen sachlicher Grenzen, Begünstigtengruppen (etwa nach Dienstalter oder Verwendung) zu bilden.²⁰⁾ Dadurch kann auch die Höhe der jeweiligen Zuwendung durch die Privatstiftung variiert werden.

Zu prüfen ist, ob trotz unterschiedlicher Begünstigungsquote für jeden Begünstigten je S 20.000,- jährlich gewidmet werden können oder ob bei Arbeitnehmern, für die eine geringere Quote vorgesehen ist, der Betrag entsprechend zu kürzen ist. Bei § 13 Abs 1 Z 1 letzter Satz KStG 1988 ist jeweils vom Jahr der Zuwendung auszugehen, Folgeperioden sind nicht zu berücksichtigen. Da sämtliche Beteiligungserträge im Jahr des Zuflusses weiterzuleiten sind, ändert sich die Begünstigungsquote laufend. Würden Beteiligungen von 2000 mal S 20.000,- gewidmet und verringert sich die Begünstigtenzahl auf 1800, steht jedem Begünstigten eine Beteiligung im Wert von S 22.222,22 gegenüber. Abweichungen sind daher vorprogrammiert. Sie sollten daher zulässig sein. Die Grenze zum Missbrauch könnte dort liegen, wo Begünstigte aufgenommen werden, um die Vermögenswidmung zu vergrößern, sie wesentlich geringer als andere begünstigt sind und ihre Begünstigungsquote auch nicht in absehbarer Zeit steigt. Eine Klarstellung scheint aber auch hier geboten.

2. TÄTIGKEIT DER BBSTIFTUNG UND STEUERLICHE KONSEQUENZEN

a) ERFÜLLUNG DES STIFTUNGSZWECKES

Der Gesetzgeber beschränkt die statutarische und tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare „Weitergabe“ von Beteiligungserträgen. Diese Formulierung lässt eine Reihe von Fragen offen. Zunächst ist festzuhalten, dass sich das Gesetz nur auf die Weitergabe von Stiftungserträgen bezieht, die vorgelagerte Einkünfteerzielung auf Stiftungsebene wird indes vom Wortlaut nicht explizit erfasst. Es lässt sich daher die Ansicht vertreten, Stiftungszweck sei zwar die Weitergabe von Beteiligungserträgen, dies schließe aber nicht aus, dass die Stiftung auch andere – nicht durchleitungspflichtige – Erträge erwirtschaften könne, die diesem Zweck letztendlich dienen.

In der Tat werden bei der Stiftung zwangsläufig auch andere Erträge anfallen. Ein wohl sehr plastisches Beispiel sind auf Bankguthaben der Stiftung anfallende Zinserträge. Eine „tagfertige“ Weitergabe von Beteiligungserträgen wird nämlich vom Gesetz nicht verlangt (es genügt die Weitergabe im Wirtschaftsjahr des Zuflusses). Für den Zeitraum zwischen dem Dividendenzufluss und der Weiterleitung an die Begünstigten wird es daher zum Anfall von Zinserträgen in der Stiftung kommen. Will man die

15) *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 10 Anm 7.
 16) *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 10 Anm 12.
 17) *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 335.
 18) Vgl zur betrieblich veranlassten Stiftung iSd § 4 Abs 11 Z 1 EStG 1988 idF vor KMOG *König* in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen, 255 (263); für einen nicht steuerbaren Kapitalzugang plädieren auch *Achatz/Leitner*, FS Werilly, 1 (10).
 19) So auch *Trenkwalder/Gruber*; RWZ 2001, 15 (20).
 20) Diese Möglichkeit ist im Gesetz nicht ausdrücklich genannt, sie ergibt sich uE aber aus dem Umstand, dass die Begünstigung auf bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern beschränkt werden kann.

Funktionsfähigkeit einer BBStiftung in der Praxis gewährleisten, so wird man dieser auch erlauben müssen, dem Stiftungszweck dienliche Erträge – über die durchleitungspflichtigen Beteiligungserträge hinaus – zu erzielen. Eine Weiterleitungsverpflichtung derartiger Erträge lässt sich aus dem Gesetz nicht ableiten.

Eine weitere Frage stellt sich zB auch dahin gehend ob die Stiftung auch Veräußerungsgewinne aus Beteiligungsveräußerungen erzielen darf.²¹⁾ Tatsächlich findet sich auch in den Gesetzesmaterialien ein Hinweis auf die Veräußerungsmöglichkeit von Beteiligungen aus der Privatstiftung, nämlich iZm deren Auflösung. Man kann daher durchaus auch bei dieser Frage die Ansicht vertreten, dass die Erzielung von Einnahmen aus Beteiligungsveräußerungen zulässig ist, wenn dadurch dem Stiftungszweck gedient wird. Denkbar wäre etwa, dass zB durch im Konzern durchgeführte Umgründungen eine Beteiligung der Privatstiftung an anderen Konzernunternehmen sinnvoller erscheint, sodass zu diesem Zweck auch Beteiligungen getauscht werden könnten. Die Möglichkeit der Veräußerung von Beteiligungen ohne dass damit automatisch die steuerliche Qualifikation als BBStiftung verloren ginge, würde das Instrument mit der notwendigen Flexibilität ausstatten, um nicht die Beteiligungsverhältnisse durch die Einschaltung der Stiftung einzufrieren. Eine Weiterleitungsverpflichtung würde sich – so wie bei den Zinserträgen – auch für anfallende Veräußerungsgewinne nicht ergeben.²²⁾

b) VOLLSTÄNDIGE WEITERGABE VON BETEILIGUNGSERTRÄGEN

Der Gesetzeswortlaut legt es nahe von einer hundertprozentigen Weitergabe der Dividendenerträge auszugehen.²³⁾ Ein vorhergehender Abzug von laufenden administrativen Aufwendungen (zB Vorstandsvergütungen) oder Steuerschulden der Stiftung wäre daher nicht möglich. Dieses Ergebnis wird auch dadurch erhärtet, dass der Gesetzgeber den Betriebsausgabenabzug auch für Zuwendungen des Stifters zur Abdeckung der laufenden Betriebsaufwendungen der Stiftung zulässt. Der Gesetzgeber geht daher wohl davon aus, dass grundsätzlich der Stifter diese Aufwendungen trägt.²⁴⁾ Nicht durchleitungspflichtige Erträge, wie sie oben erörtert wurden, könnten hingegen zur Abdeckung der laufenden Stiftungsaufwendungen herangezogen werden. Der Stifter muss weiters nicht die auf die Begünstigtenzuwendungen anfallende KEST abdecken, da es sich hierbei um eine Steuerschuld der Zuwendungsempfänger handelt, für die die Stiftung lediglich eine Abzugsverpflichtung trifft.

ZUM THEMA

Die BBStiftung stellt eine interessante Alternative zu Stock-Options dar. Um ihr auch in der Praxis zum Durchbruch zu verhelfen, scheinen Klarstellungen durch Gesetzgeber und/oder Finanzverwaltung dringend geboten.

c) BETRIEBSAUSGABENABZUG AUFGRUND VON BEGÜNSTIGTEN-ZUWENDUNGEN

Tätigt eine BBStiftung Zuwendungen an Begünstigte, so steht ihr nach den Gesetzesmaterialien zu § 13 Abs 1 Z 1 KStG der Betriebsausgabenabzug zu. Dies ist durchaus systemkonform, wenn man im Gegenzug die Zuwendungen an die Stiftung grundsätzlich der Körperschaftsteuer unterwirft (vgl dazu oben). Diese Aussage muss daher grundsätzlich für sämtliche betrieblich veranlassenen Privatstiftungen Gültigkeit haben. Die Abzugsfähigkeit von Begünstigtenzuwendungen auf Stiftungsebene wurde bereits vor dem KMOG von jenen vertreten, die im Gegenzug eine – damals gesetzlich nicht gedeckte – Besteuerung der Zuwendungen an die Stiftung vornehmen wollten.²⁵⁾

Ein Problem für den Betriebsausgabenabzug ergibt sich jedoch uE aus § 12 Abs 1 Z 1 KStG wonach Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, bei den Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Ausdrücklich dürfen Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben abgezogen werden.²⁶⁾ Zur Umsetzung der Vorstellungen der Redaktoren des KMOG wäre daher eine teleologische Reduktion von § 12 Abs 1 Z 1 KStG auf nicht betrieblich veranlasste Privatstiftungen²⁷⁾ notwendig. Der präzise Gesetzeswortlaut von Z 1 leg cit engt allerdings den diesbezüglichen Auslegungsspielraum erheblich ein.²⁸⁾

Unterstellt man die Abzugsfähigkeit der Begünstigtenzuwendungen bei der Privatstiftung, so stellt sich die Frage nach den praktischen Konsequenzen. Bis auf wenige, materiell nicht ins Gewicht fallende Einnahmen (s oben), wird die Privatstiftung nur gem § 10 Abs 1 KStG steuerbefreite Beteiligungserträge erzielen. Eine Verrechnung mit Betriebsausgaben findet hierbei nicht statt. Dies eröffnet allerdings die Möglichkeit, auch über den in § 13 Abs 1 Z 1 letzter Satz KStG genannten Freibetrag von S 20.000,- pro Jahr und Begünstigten hinaus, steuerschonend Zuwendungen seitens des Stifters an die Stiftung durchzuführen. Jener Stiftungsbetrag, der den genannten Freibetrag überschreitet, kann mit den Betriebsaus-

21) Dies bejahen etwa *Trenkwalder/Gruber*, RWZ 2001, 20.
 22) Vgl auch *Trenkwalder/Gruber*, RWZ 2001, 20.
 23) Auch die Gesetzesmaterialien sprechen von einer „vollständigen Weitergabe der Beteiligungserträge“.
 24) Ebenso *Fuchs*, *ecolex* 2001, 122 ff. *Fuchs* hält es auch für zulässig, sofort bei Stiftungerrichtung einen größeren Betrag zur Abdeckung zukünftiger Betriebsaufwendungen zu stiften.
 25) Vgl zB *König* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, *Privatstiftungen*, 264.
 26) Vgl auch diesbezügliche Bedenken bei *Bachl*, *ecolex* 2000, 899 sowie auch bereits bei *König* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, *Privatstiftungen*, 265.
 27) Diese konnte der Gesetzgeber des § 12 Abs 1 Z 1 KStG auch noch nicht bedacht haben. Die Vorschrift wurde durch das PSG (BGBl 1993/694) eingeführt. Die betrieblich veranlasste Privatstiftung wurde in der nunmehrigen Ausprägung wohl erst mit dem *StruktAnpG* 1996 (BGBl 1996/201) eingeführt.
 28) Vgl ähnlich bereits zur Rechtslage vor dem KMOG *Achatz/Leitner* in *FS Werilly*, 11 FN 37.

gaben aufgrund von Begünstigtenzuwendungen ausgeglichen werden. Auch ist zu beachten, dass der Freibetrag in § 13 Abs 1 Z 1 KStG nicht für jene Zuwendungen des Stifters gilt, mit welchen Gründungsaufwendungen oder laufende Betriebsaufwendungen der Stiftung abgedeckt werden sollen. Auch in diesem Zusammenhang können daher Betriebsausgaben aufgrund von Begünstigtenzuwendungen verwertet werden.²⁹⁾

3. BEHANDLUNG VON STIFTUNGSZUWENDUNGEN BEI DEN BEGÜNSTIGTEN

Die Besteuerung der Zuwendungen aus der Stiftung bei den Begünstigten wurde uE ebenfalls nicht sehr praxisfreundlich geregelt. So ist zunächst eigentlich nicht einsichtig warum Ausschüttungen aus der Stiftung nur mit S 20.000,- pro Jahr endbesteuerte Kapitaleinkünfte darstellen sollen. Zieht man hier aus Sicht eines begünstigten Arbeitnehmers den steuerlichen Vergleich mit einer direkten Unternehmensbeteiligung, so wäre letzterer der Vorzug zu geben. Bei letzterer stellen sämtliche Ausschüttungen endbesteuerte Kapitaleinkünfte dar.³⁰⁾

Die Tatsache, dass Zuwendungen aus der BBStiftung ab der oben genannten Grenze zu Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit führen (§ 26 Z 8 EStG) hat auch höhere administrative Aufwendungen zur Folge. Diese Zuwendungen stellen Arbeitslohn von dritter Seite dar, wofür den Arbeitgeber keine Lohnsteuerabzugsverpflichtung trifft.³¹⁾ Ein Lohnsteuerabzug hätte nur dann stattzufinden, wenn die Stiftung durch die Zuwendungen eine Schuld des Arbeitgebers tilgt.³²⁾ Eine durch die Stiftung zu tilgende Schuld des Arbeitgebers wird man aber regelmäßig nicht annehmen können. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Weiterleitung der Beteiligungserträge an die Begünstigten in Befolgung einer vom stiftenden Arbeitgeber festgelegten Stiftungsurkunde erfolgt.³³⁾ Auch dieses Ergebnis ist für die Begünstigten – insbesondere im Vergleich zu ei-

ner direkten Unternehmensbeteiligung – wohl nicht erfreulich, da es bei Überschreiten der maßgeblichen Grenzen zur Notwendigkeit einer Veranlagung führt.³⁴⁾

29) Dies wird in jenen Fällen relevant sein, in denen der Stiftung – wie bereits oben angemerkt – größere, über die Aufwendungen des laufenden Jahres hinausgehende Geldbeträge zur Abdeckung zukünftiger Aufwendungen zugewendet werden sollen. Die Tatsache, dass der Gesetzgeber diese Beträge von der Befreiung ausschließt, könnte aber auch als Indiz gewertet werden, dass eben eine Zuwendung größerer, die laufenden Aufwendungen übersteigende Beträge nicht beabsichtigt war. Die Zulässigkeit der „vorgezogenen“ Abdeckung von Betriebsaufwendungen ist daher derzeit wohl ebenfalls noch fraglich. Der BBStiftung steht als grundsätzlich unter § 7 Abs 3 KStG fallendes Steuersubjekt auch der Verlustvortrag zu.

30) Weitere Vorteile einer direkten Unternehmensbeteiligung können sich aus Arbeitnehmersicht im Fall der Veräußerung einer unter 1%igen Beteiligung ergeben (die vertragliche Zulässigkeit vorausgesetzt). Auch eine Vererbung einer solchen Beteiligung ist jederzeit problemlos steuerfrei möglich.

31) Insbesondere seit VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0215, ecolex 1998, 792; vgl dazu auch zB *Doralt*, EStG II⁴, § 78 Tz 7 ff; EStR 2000, Rz 964 ff.

32) VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0215.

33) Eine Ausnahme hiervon könnte sich dann ergeben, wenn der Arbeitgeber – zB durch seinen Einfluss in einem die Zuwendungen beschließenden Stiftungsorgan – die Höhe der jährlichen Zuwendungen festlegen könnte. Vgl dazu die sinngemäßen Ausführungen bei *Doralt*, EStG II⁴, § 78 Rz 7 f insb zu „Trinkgeldern“. Aufgrund der in der Stiftungsurkunde verankerten Vorgabe der vollen Durchleitung der Beteiligungserträge ist die Frage der Höhe der Zuwendungen bei einer BBStiftung aber bereits von vornherein entschieden. Der Arbeitgeber könnte aber die Höhe der Begünstigtenzuwendungen allenfalls durch seinen Einfluss auf das ausschüttende Unternehmen bestimmen. Ob eine solche, im Einzelfall gegebene Einflussmöglichkeit ausreicht um eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung für die Zuwendungen aus der Stiftung zu begründen wird an dieser Stelle offen gelassen aber eher bezweifelt.

34) Die Situation bei anderen lohnabhängigen Abgaben und Beiträgen wurde hier bewusst ausgeklammert (zu DB und DZ vgl aber ebenfalls VwGH 28. 5. 1998, 96/15/0215). Die Beachtung der Interessen der Begünstigten von BBStiftungen wird in der Praxis wohl auch das Ausschüttungsverhalten der Beteiligungsunternehmen mitbeeinflussen und bei diesen uU auch satzungsmäßige Vorkehrungen erfordern, damit die gesamte praktische Abwicklung des Beteiligungsmodelles möglichst reibungsfrei abläuft.