



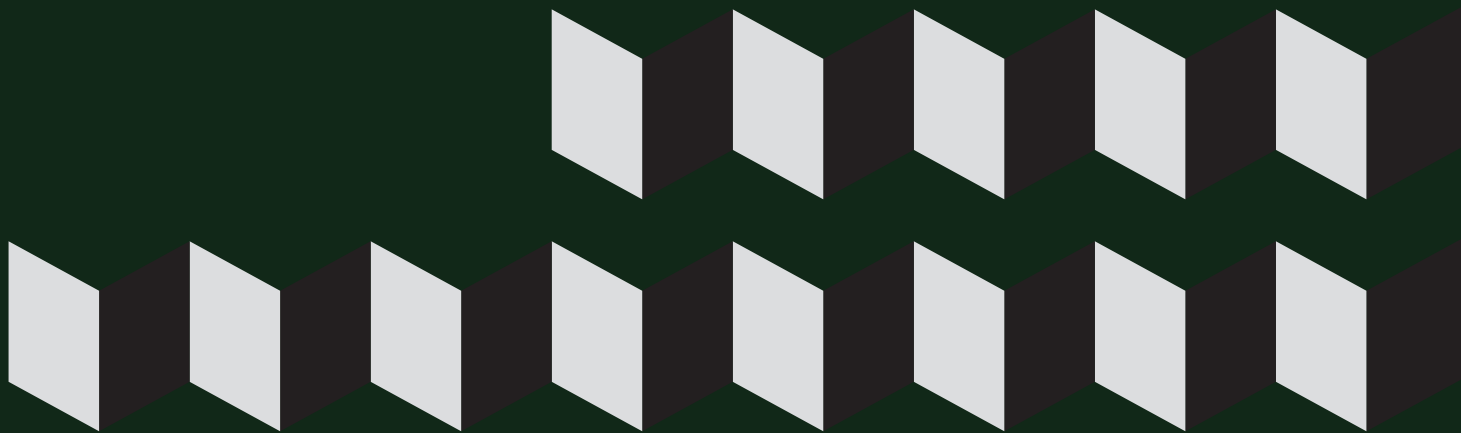
Österreichische Post AG  
Verlag Manz,  
Gutheil Schoder Gasse 17,  
1230 Wien  
ISSN 2075-6399

# Die Privatstiftung

Nationales und internationales Stiftungsrecht

## Schriftleitung

Johannes Gasser, Georg Kodek, Daniel Varro, Johannes Zollner



## 172 | Beiträge

### Pflichtwidriges Handeln des organschaftlichen Vertreters

Helene Hayden

## 189 |

### Vermietung von (Luxus-)Immobilien durch Körperschaften an Nahestehende

Bernhard Renner †

## 203 |

### VfGH entschärft die stiftungssteuerliche „Mausefalle“

Andreas Kampitsch

## 210 | Rechtsprechung

### Zur Frage, wer bei einer Privatstiftung wirtschaftlicher Berechtigter iSd § 153 StGB ist

# VfGH entschärft die stiftungssteuerliche „Mausefalle“

In einem – aus mehreren Gründen – beachtenswerten Fall, der die Finanzgerichtsbarkeit bereits seit längerem beschäftigt, hat sich der VfGH nunmehr (erstmalig) zur stiftungssteuerlichen Mausefalle geäußert und ausgesprochen, dass die steuerlich maßgeblichen Werte iSd § 15 Abs 3 Z 1 lit a EStG bei nicht mehr spekulationsverfangenen Wirtschaftsgütern iZm dem Widerrufsprivileg dem Verkehrswert des jeweiligen Wirtschaftsguts entsprechen und folglich in bestimmten Fällen die „Mausefalle“ Privatstiftung entschärft. Eine Gesetzesprüfung der Vorschriften über den Mausefalleneffekt wurde allerdings nicht eingeleitet.

Von **Andreas Kampitsch**

## Inhaltsübersicht:

- A. Der „Mausefalleneffekt“
- B. Die Historie eines „Aufzugfalles“
  - 1. Sachverhalt
  - 2. Verfahrensgang bis zum gegenständlichen Erkenntnis des VfGH
  - 3. VfGH 27. 11. 2019, E 5018/2018
- C. Würdigung des Erkenntnisses des VfGH
  - 1. Entkoppelung von AfA-Basis und Stiftungseingangswert
  - 2. Keine Gesetzesprüfung der „Mausefalle“
  - 3. Bedeutung des Erkenntnisses für die „steuerneutrale Substanzauszahlung“

- a) Milderung der Mausefalle mit SchenkMG 2008
- b) Stiftungseingangswerte auf dem Evidenzkonto
- 4. Auswirkungen auf die Anschaffungskostenfortführung beim Vorbehaltsfruchtgenuss

## A. Der „Mausefalleneffekt“

Figurativ als „Mausefalle“ oder als „Mausefalleneffekt“ wird die Besteuerung der (Rück-)Übertragung von (der Privatstiftung ursprünglich gewidmeter) Substanz an den Stifter (oder die Begünstigten) be-

## PSR 2019/39

§ 15 Abs 3 Z 1,  
§ 27 Abs 5 Z 9  
EStG;  
§ 34 PSG

VfGH  
27. 11. 2019,  
E 5018/2018

Widerrufsprivileg;  
Stiftungseingangswert;  
Substanzauszahlung

zeichnet,<sup>1)</sup> die dazu führt, dass Stiftungsbeteiligte „ihr“ Vermögen gleichsam in einer „Mausefalle“ gefangen sehen:<sup>2)</sup>

Der Privatstiftung wird vom Stifter ein Barvermögen iHv 1 Mio Euro gewidmet. Die Privatstiftung wendet in der Folge das Barvermögen an die Begünstigten der Stiftung zu. Die Zuwendung dieser Substanz unterliegt der Besteuerung als Zuwendung einer Privatstiftung gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG idGF (die – nur in Ausnahmefällen anwendbare – steuerneutrale Substanzauszahlung gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG idGF bzw das Widerrufsprivileg gem § 27 Abs 5 Z 9 EStG idGF außer Acht gelassen). Aufgrund des Sondersteuersatzes kommt es zu einem Vermögensabrieb iHv 27,5%.<sup>3)</sup>

Eine Linderung dieses Effekts stellen einerseits die mit dem SchenkMG 2008<sup>4)</sup> eingeführte steuerneutrale Substanzauszahlung<sup>5)</sup> gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG und andererseits das beschwerdegegenständliche Widerrufsprivileg iSd § 27 Abs 5 Z 9 Satz 1 und 2 EStG idGF (bzw § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008) dar, welches den Abzug der „steuerlich maßgebenden Werte“ (Stiftungseingangswerte) der an die Privatstiftung zugewendeten Substanz erlaubt. Da allerdings die Stiftungseingangswerte iAR die Anschaffungskosten des Stifters darstellen, die Zuwendung jedoch gem § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG mit den fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten ist, kommt es selbst bei Anwendung des Widerrufsprivilegs zur Versteuerung der stillen Reserven, die schon beim Stifter entstanden sind:

Der Stifter widmet einer Privatstiftung eine 100%-Beteiligung mit Anschaffungskosten iHv € 35.000,- und einem Verkehrswert iHv 2 Mio Euro im Jahr X1. Im Jahr X5 beträgt der Verkehrswert (der vereinfachend den fiktiven Anschaffungskosten entspricht) der Beteiligung 2,5 Mio Euro. Der Stifter widerruft die Stiftung im Jahr X5 und erhält die Beteiligung als Letztbegünstigter zugewendet. Die Zuwendung ist gem § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG mit 2,5 Mio Euro zu bewerten und mit 27,5% zu versteuern. Der Stifter darf bei Ausübung des Widerrufsprivilegs zwar den Stiftungseingangswert in Abzug bringen, dieser beträgt allerdings nur € 35.000,- (da dieser Wert im Zeitpunkt der Zuwendung beim Stifter steuerlich maßgeblich wäre).

Der VfGH hat nunmehr für den Fall von Liegenschaften, deren Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Widmung<sup>6)</sup> an die Privatstiftung bereits abgelaufen war und die mit einem Fruchtgenussrecht zugunsten der widmenden Stifterin belastet waren, entschieden, dass diese steuerlichen Werte dem Verkehrswert der Liegenschaft – vermindert um den Wert des Fruchtgenussrechts – entsprechen und folglich für diese Fälle die Mausefalle entschärft.

## B. Die Historie eines „Aufzugfalles“<sup>7)</sup>

### 1. Sachverhalt

Das Erkenntnis des VfGH 27. 11. 2019, E 5018/2018, erging in einem Verfahren, das bereits Gegenstand von Beschwerdeverfahren<sup>8)</sup> vor dem VwGH<sup>9)</sup> und vor dem VfGH<sup>10)</sup> war: Die Stifterin errichtete mit Stiftungsurkunde vom 5. 12. 2000 eine Privatstiftung und behielt sich den Widerruf der Privatstiftung gem § 34 PSG vor. An Vermögenswerten übertrug die Stifterin der Privatstiftung, neben einem Barvermögen iHv 1 Mio Schilling, Zinshäuser und eine selbstbewohnte Eigentumswohnung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses und eines Belastungs- und Veräußerungsverbots (für die Eigentumswohnung wurde lediglich das Belastungs- und Veräußerungsverbot vorbehalten). Im Jahr 2005 erklärte die Stifterin den Widerruf der Privatstiftung, welche in der Folge aufgelöst wurde und das verbliebene Vermögen an die Stifterin als Letztbegünstigte rückübertrug. Der Privatstiftung wurde Kapitalertragsteuer für diese Rückübertragung im Haftungswege vorgeschrieben. Dagegen erhob diese Berufung<sup>11)</sup> an den UFS.

### 2. Verfahrensgang bis zum gegenständlichen Erkenntnis des VfGH

Im ersten Rechtsgang war zu klären, ob die Rückübertragung der Liegenschaften von der Privatstiftung an die Stifterin eine steuerpflichtige Zuwendung iSd § 27 Abs 1 Z 7 EStG<sup>12)</sup> idF vor SchenkMG 2008 darstellte. Eingedenk der vorbehaltenen Fruchtgenussrechte und der Belastungs- und Veräußerungsverbote ging der UFS<sup>13)</sup> davon aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Liegenschaften niemals von der Stifterin auf die Privatstiftung übergegangen war, und verneinte

1) Vgl zB Pröll, Der „Mausefallen-Effekt“ und die neuen gesetzlichen Regelungen über die steuerneutrale Substanzauskehr bei österreichischen Privatstiftungen, ZFS 2008, 81; Doralt, Stiftungsbesteuerung: Mausefalle ein Papiertiger? RdW 2007, 52; Jakom/Marschner, EStG 2019 § 27 Rz 302.

2) Vgl auch das Beispiel in Stiftr 2009 Rz 81 zu einer vom Stifter an die Privatstiftung gewidmeten Villa und Zuwendung dieser Villa an die Begünstigten nach dem Tod des Stifters.

3) Zuwendungen von Privatstiftungen unterliegen (bei natürlichen Personen) als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung mit dem Sondersteuersatz iHv 27,5% gem § 27 a Abs 1 EStG; vgl zB Marschner, Optimierung der Familienstiftung<sup>4)</sup> (2018) Rz 1.256 ff.

4) Schenkungsmeldegesetz 2008 BGBl I 2008/85.

5) Siehe hierzu zB Fraberger/Petritz, Das Herzstück der „Stiftungsbesteuerung neu“ – Die steuerfreie Substanzauszahlung, PSR 2009, 34.

6) Wengleich das Abgabenrecht auch die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern an die Privatstiftung als „Zuwendung“ bezeichnet (vgl § 1 Abs 1 StiftEG), soll in diesem Beitrag zur besseren Unterscheidbarkeit die Übertragung von Wirtschaftsgütern an die Privatstiftung als „Widmung“ und die Übertragung von der Privatstiftung an die Begünstigten als „Zuwendung“ bezeichnet werden.

7) Mit dieser Metapher soll das Schicksal des Falls, der gleich einem Aufzug zwischen unterschiedlichen Stockwerken zwischen UFS/BFG und den Gerichtshöfen VwGH und VfGH „hinauf- und hinunterfährt“, beschrieben sein.

8) Die Erhebung des Rechtsmittels an den VwGH erfolgte vor der Änderung des Verfahrens vor dem VwGH durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Nov 2012 BGBl I 2012/51.

9) VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105.

10) VfGH 23. 2. 2017, E 2212/2015.

11) Ebenfalls vor der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Nov (nunmehr: Beschwerde).

12) Entspricht nach geltender Rechtslage § 27 Abs 5 Z 7 EStG.

13) UFS 6. 5. 2010, RV/0638-W/09.

das Vorliegen einer Zuwendung bei der Rückübertragung der Liegenschaften infolge der Auflösung der Privatstiftung.<sup>14)</sup> Aufgrund der dagegen erhobenen Amtsbeschwerde hob der VfGH<sup>15)</sup> den Bescheid des UFS mit Erkenntnis auf und tätigte wesentliche Aussagen zum Rückbehalt des wirtschaftlichen Eigentums an Grundstücken.<sup>16)</sup> Der VfGH führte aus, dass trotz der vorbehaltenen Rechte das wirtschaftliche Eigentum an den Liegenschaften im Zeitpunkt der Widmung an die Privatstiftung auf diese übergegangen sei und folglich die Rückübertragung zu einer steuerpflichtigen Zuwendung iSd § 27 Abs 1 Z 7 EStG in der damals geltenden Fassung geführt habe.

Da die Rückübertragung der Wirtschaftsgüter infolge des Widerrufs an die Stifterin als Letztbegünstigte erfolgte, kommt für die Zuwendung die Begünstigung des § 32 Z 4 lit b EStG<sup>17)</sup> idF vor SchenkMG 2008 in Betracht. Dieser Regelung zufolge sind die Einkünfte aus der Zuwendung an den Stifter, um „*die steuerlich maßgebenden Werte*“ (Stiftungseingangswerte) seiner (ursprünglichen) Widmungen an die Privatstiftung zu kürzen. Nach Klärung der Frage, ob die Rückübertragung der Liegenschaften überhaupt eine Zuwendung darstellte, drehte sich das an das VfGH-Erkenntnis anschließende Verfahren um die Höhe der „*steuerlich maßgebenden Werte*“. Das BFG<sup>18)</sup> führte aus, dass die „*steuerlich maßgebenden Werte*“ aus Sicht der Stifterin (und nicht der Privatstiftung) zu beurteilen seien und setzte in seiner ersten Entscheidung die Anschaffungskosten<sup>19)</sup> der Stifterin vermindert um die bisher geltend gemachte AfA als Stiftungseingangswert an, da die Stifterin aus den Zinshäusern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hatte (und aufgrund des vorbehaltenen Fruchtgenusses weiterhin erzielte). In der Folge verminderte das BFG den Wert der (steuerpflichtigen) Zuwendung im Zuge des Widerrufs um diesen Stiftungseingangswert (erhöht um den Wert der Barwidmung).

Dagegen wandte sich die Privatstiftung mit Erkenntnisbeschwerde an den VfGH,<sup>20)</sup> der die Entscheidung des BFG infolge Verletzung des Gleichheitssatzes aufgrund gehäufter Verkenntung der Rechtslage aufhob.<sup>21)</sup> Das BFG hatte – ohne sich mit der Rsp des VfGH auseinanderzusetzen, wonach bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts lediglich das um das Nutzungsrecht verminderte Wirtschaftsgut übertragen wird<sup>22)</sup> – sowohl die Widmung (Zuwendung) *an* die Privatstiftung als auch die Widmung *von* der Privatstiftung jeweils ohne Berücksichtigung des vorbehaltenen Fruchtgenussrechts angesetzt. Jedoch sei „*[e]benso wie für die Bewertung der Zuwendung der Beschwerdeführerin an die Letztbegünstigte [...] für die Ermittlung des Stiftungseingangswertes zu berücksichtigen, dass die Stifterin der Beschwerdeführerin einen um das vorbehaltene Fruchtgenussrecht verminderten Vermögenswert zugewendet hat*“. Da das BFG sowohl bei der Ermittlung der Stiftungseingangswerte als auch bei der Ermittlung des Werts der Zuwendung das Fruchtgenussrecht unberücksichtigt gelassen hatte, hob der VfGH dessen Erkenntnis auf.

Im nunmehr vom VfGH wiederum aufgehobenen Folgeerkenntnis ging das BFG<sup>23)</sup> wie folgt vor: Da die

Stifterin die Liegenschaften vermietet hatte, wurden – wie bereits im vom VfGH aufgehobenen Erkenntnis – als Stiftungseingangswert die ursprünglichen Anschaffungskosten vermindert um die bisher geltend gemachte AfA angesetzt und von diesen die Verkehrswerte der einzelnen Fruchtgenussrechte im Zeitpunkt der Widmung abgezogen. Soweit sich bei einzelnen Liegenschaften daraus ein negativer Saldo ergab, blieb dieser bei der Ermittlung der Stiftungseingangswerte unberücksichtigt; soweit ein positiver Rest verblieb, wurde dieser als Stiftungseingangswert gem § 32 Z 4 lit b EStG von der Letztzuwendung an die Stifterin in Abzug gebracht.<sup>24)</sup> Gegen dieses Erkenntnis erhob die Privatstiftung Beschwerde an den VfGH.

### 3. VfGH 27. 11. 2019, E 5018/2018

Vorweg – die Fahrt des Aufzugs geht weiter, der VfGH hat das Erkenntnis des BFG wiederum aufgrund Verletzung des Gleichheitssatzes wegen gehäufter Verkenntung der Rechtslage aufgehoben. Nicht ins Kalkül seiner Entscheidung gezogen hatte das BFG nämlich, dass die Spekulationsfrist des § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012<sup>25)</sup> für die jeweiligen an die Privatstiftung gewidmeten bzw infolge Auflösung an die Stifterin rückübertragenen Liegenschaften im Zeitpunkt der Widmung *an* die Privatstiftung bereits abgelaufen war. Hätte die Stifterin die Liegenschaften im Zeitpunkt der Widmung veräußert, wäre es folglich zu keiner Besteuerung der Veräußerung gekommen. Der beschwerdeführenden Privatstiftung und der belangten Abgabenbehörde<sup>26)</sup> zufolge sind bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Widmung bereits abgelaufen war, nicht die tatsächlichen Anschaffungskosten (vermindert um allfällig geltend gemachte Absetzungen), sondern vielmehr die Verkehrswerte als „*steuerlich maßgebende Werte*“ iSd

14) Mit Ausnahme der selbstbewohnten Eigentumswohnung, hinsichtlich derer sich die Stifterin nur das Belastungs- und Veräußerungsverbot vorbehalten hatte.

15) VfGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105.

16) Dazu ausführlich zB *Leyrer*, Wirtschaftliches Eigentum bei Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften, taxlex 2017, 108.

17) Nunmehr für rückübertragene Widmungen an Privatstiftungen vor 1. 8. 2008 gleichlautend geregelt in § 27 Abs 5 Z 9 Satz 1 und 2 EStG.

18) BFG 14. 9. 2015, RV/7103012/2014.

19) Vereinfachend wird in diesem Beitrag nur von Anschaffungskosten ausgegangen, wengleich das BFG diese stets als „Anschaffungs- und Herstellungskosten“ bezeichnet. Für die hier diskutierten Fragen ist allerdings der Unterschied zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht von Relevanz.

20) VfGH 23. 2. 2017, E 2212/2015.

21) Siehe dazu auch *Denk*, Das BFG hat Willkür geübt! PSR 2017, 182 mit Glosse.

22) Der VfGH verweist beispielhaft auf zwei Erkenntnisse: VfGH 23. 2. 2010, 2008/15/0097; 31. 3. 2011, 2007/15/0158. Weitere Nachweise bei *Leyrer*, Steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen (2019) Rz 193.

23) BFG 25. 10. 2018, RV/7101766/2017.

24) Diese Vorgehensweise der Ermittlung der Stiftungseingangswerte ist nach mE nicht sachgerecht, weil sie – in Abhängigkeit vom Verhältnis der ursprünglichen Anschaffungskosten zum Verkehrswert des Fruchtgenussrechts – zu völlig zufälligen Ergebnissen führt. Siehe dazu ausführlich *Brezina/Kampitsch/Leyrer*, Zuwendung einer Beteiligung an einer Privatstiftung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses in Ertrag- und Stiftungseingangssteuer, PSR 2019, 28 (34).

25) 1. Stabilitätsgesetz 2012 BGBl I 2012/22.

26) Das Finanzamt trat in seiner Ergänzung zur Gegenschrift der Ansicht der Beschwerdeführerin bei.



§ 15 Abs 3 Z 1 lit a iVm § 32 Z 4 lit b EStG anzusetzen. Der VfGH teilt diese Rechtsansicht:<sup>27)</sup>

Wie der Verfassungsgerichtshof bereits in seinem vorangegangenen Erkenntnis vom 23. 2. 2017, E 2212/2015, ausgesprochen hat, wurde der Privatstiftung an einzelnen Liegenschaften auf Grund der Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes nur der um das Nutzungsrecht verminderte Vermögenswert zugewendet, sodass das zugewendete Wirtschaftsgut der Privatstiftung nicht der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen kann.

Steuerlich maßgebend iSd § 15 Abs 3 Z 1 lit a iVm § 32 Z 4 lit b EStG 1988 sind in diesen Fällen daher jene Werte, die im Fall einer mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Liegenschaft aus Sicht der Stifterin anzusetzen sind. Wie die beschwerdeführende Partei und auch das Finanzamt in seiner Ergänzung zur Gegenschrift zutreffend ausführen, ist es denkunmöglich, diesen Wert im Fall einer Liegenschaft, für die die Spekulationsfrist gem § 30 EStG idF vor BGBl I 2012/22 im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung bereits abgelaufen war, mit den tatsächlichen (historischen) Anschaffungs- bzw Herstellungskosten anzusetzen, sind diese doch in Folge [sic] Ablaufs der Spekulationsfrist im Anwendungsbereich des § 30 EStG idF vor BGBl I 2012/22 steuerlich nicht maßgebend.

Vielmehr ist in solchen Fällen der – um den Wert des Fruchtgenussrechtes verminderte – Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung maßgebend, womit auch der Zielsetzung der Regelung, die Gesamtbelastung von Stifter und Stiftung mit Ertragsteuern an jenem Niveau auszurichten, das im Fall des Fortbestehens des zugewendeten Vermögens beim Stifter gegeben wäre, Rechnung getragen wird (Erläuterung 1132 BlgNR 18. GP 39).

Da das BFG die tatsächlichen Anschaffungskosten angesetzt hatte, habe es die Rechtslage grob verkannt und folglich Willkür geübt. Das Erkenntnis wurde daher aufgehoben.

## C. Würdigung des Erkenntnisses des VfGH

### 1. Entkoppelung von AfA-Basis und Stiftungseingangswert

Der Ansatz der Verkehrswerte bei nicht mehr steuerverfangenen Wirtschaftsgütern als abzugsfähige Stiftungseingangswerte entbehrt nicht einer gewissen Logik: Hätte die Stifterin anstelle der Übertragung der gegenständlichen Liegenschaften an die Privatstiftung diese (nicht einkommensteuerbar) veräußert und der Privatstiftung den Veräußerungserlös gewidmet, würde völlig unzweifelhaft dieser als steuerlich maßgebender Wert angesetzt werden.<sup>28)</sup> Da in diesem Fall keine steuerlich zu erfassenden stillen Reserven mehr bestehen, gibt es auch keine Notwendigkeit, diese bei Rück-

übertragung an die Begünstigte als Zuwendung zu versteuern.

In den Erläuterungen zum PSG wird ausgeführt, dass die Bestimmung des § 15 Abs 3 Z 1 EStG den Bewertungsregelungen für unentgeltliche Erwerbe in § 16 Abs 1 Z 8 EStG vorgeht,<sup>29)</sup> sohin Letztere – die in Fällen unentgeltlicher Übertragungen eine Aufwertung zugelassen hatten – nicht maßgeblich sind, sondern „jene Werte anzusetzen [sind], die für die Einkunftsermittlung beim Stifter maßgeblich waren“.<sup>30)</sup> Dementsprechend hatte (unter der ursprünglichen Rechtslage) die Privatstiftung stets die AfA des Stifters fortzuführen, selbst wenn bei einer unentgeltlichen Übertragung zwischen natürlichen Personen eine Aufwertung auf eine höhere AfA-Basis zulässig gewesen wäre. Für den Fall, dass keine „laufende Einkunftsermittlung“ erfolgt, seien den Erläuterungen zum PSG zufolge jene Werte anzusetzen, die beim Stifter „maßgeblich wären“ (wenn dieser das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Widmung veräußern würde).<sup>31)</sup>

Wird beispielsweise ein vom Stifter zugewendetes Grundstück innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung durch den Stifter von der Privatrechtsstiftung [sic] verkauft, so hat die Stiftung den Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den seinerzeitigen Anschaffungskosten des Stifters gem § 30 zu versteuern.

Den Erläuterungen zum PSG zufolge gehen daher AfA-Basis und Stiftungseingangswert von bereits zur Einkunftserzielung genutzten Wirtschaftsgütern iSd § 15 Abs 3 Z 1 lit a EStG Hand in Hand und entsprechen einander, weil § 15 Abs 3 Z 1 lit a EStG ursprünglich die Erhöhung der AfA-Basis gem § 16 Abs 1 Z 8 EStG unterbinden sollte. Der VfGH entkoppelt in seinem Erkenntnis nunmehr diese Verbindung, wenn er festhält, dass es denkunmöglich sei, den Stiftungseingangswert im Fall einer Liegenschaft, für die die Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Widmung an die Privatstiftung bereits abgelaufen war, mit den tatsächlichen (historischen) Anschaffungskosten anzusetzen, weil diese infolge Ablaufs der Spekulationsfrist im Anwendungsbereich des § 30 EStG steuerlich nicht maßgebend sind. Ob und inwieweit der VfGH diese Aussage auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt einschränkt, in welchem die laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht von der Privatstiftung, sondern aufgrund der vorbehaltenen Fruchtgenussrechte von der Stifterin erzielt wurden und der Privatstiftung lediglich „der um das Nutzungsrecht verminderte Vermögenswert zugewendet [wurde], sodass das zugewendete Wirtschaftsgut der Privatstiftung nicht der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen kann“<sup>32)</sup> geht aus dem Erkenntnis

27) VfGH 27. 11. 2019, E 5018/2018, Rz 22.

28) Vgl den Ansatz der Barzuwendung iHv € 72.672,83 (1 Mio Schilling) im vorgelagerten BFG-Verfahren.

29) Erläuterung 1132 BlgNR 18. GP.

30) Erläuterung 1132 BlgNR 18. GP.

31) Erläuterung 1132 BlgNR 18. GP.

32) VfGH 27. 11. 2019, E 5018/2018, Rz 29.

nicht eindeutig hervor. ME kann eine Einschränkung dieser Aussage auf Übertragungen von fruchtgenussbelasteten, nicht mehr spekulationsverfangenen Wirtschaftsgütern nicht erfolgen, da sie zu weiteren – unsachlichen – Differenzierungen führen würde, wie nachfolgendes Beispiel zeigt:

Stifterin X erzielt aus einem zu Beginn des Jahres 1980 um 13,7603 Mio Schilling (1 Mio Euro) angeschafften Zinshaus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und schreibt dieses aufgrund nachgewiesener Nutzungsdauer auf 40 Jahre ab. Ende des Jahres 2000 errichtet die Stifterin eine Privatstiftung und wendet dieser

Variante a): das Zinshaus unter Vorbehalt des Fruchtgenusses;

Variante b): das Zinshaus zu.

Im Jahr 2000 beträgt der gemeine Wert des Zinshauses 2 Mio Euro, der Wert des Fruchtgenussrechts € 400.000,-.

In Fall a) beträgt der Stiftungseingangswert dem Erkenntnis des VfGH zufolge 1,6 Mio Euro (Verkehrswert = gemeiner Wert des Zinshauses abzgl Wert des Fruchtgenussrechts),<sup>33)</sup> der gem § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008 bei Rückübertragung an den Stifter infolge Widerrufs vom Wert der Zuwendung abgezogen werden kann.

Dementsprechend würde es zu sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierungen kommen, wenn im Fall b), in welchem der Privatstiftung das Vollrecht an dem Zinshaus übertragen wird (und die Stiftung in der Folge gem § 15 Abs 3 Z 1 lit a EStG die AfA der Stifterin fortführt), lediglich die (noch nicht geltend gemachte) AfA der Stifterin iHv € 500.000,- als gem § 32 Z 4 lit b EStG abzugsfähiger Stiftungseingangswert angesetzt werden dürfte. Dennoch müsste die Stiftung im Fall b) die (niedrige) AfA der Stifterin fortführen, im Fall a) könnte sie die AfA mangels Einkunftsquelle (die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden aufgrund des Fruchtgenussrechts weiterhin von der Stifterin erzielt) nicht geltend machen.

Somit wäre sowohl in Variante a) als auch in Variante b) der Verkehrswert des Zinshauses als Stiftungseingangswert anzusetzen, der sich im Fall a) als Differenz zwischen gemeinem Wert des Zinshauses und Wert des Nutzungsrechts ergibt. Der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts ist folglich nicht für die grundsätzliche Rechtsfolge von Bedeutung, sondern wird im Rahmen der Bewertung zu berücksichtigen sein. Im Ergebnis wird daher bei allen Übertragungen von nicht mehr spekulationsverfangenen Wirtschaftsgütern vor 1. 8. 2008 der Stiftungseingangswert dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Widmung an die Privatstiftung entsprechen. Für Widmungen an die Privatstiftung nach 31. 7. 2008 ist für den Fall des Widerrufs die Zuwendung an den Stifter um den Letztstand des Evidenzkontos der Stiftungseingangswerte gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG zu kürzen (dazu gleich unter Punkt 3.b).

Dennoch wäre auch bei nicht mehr spekulationsverfangenen, zur Einkünfteerzielung genutzten Wirtschaftsgütern, die an die Privatstiftung gewidmet wurden, die Abschreibung des Stifters fortzusetzen, wie sich aus den Materialien zum PSG ergibt. Für diese Fälle kommt es folglich zu einer Entkopplung der AfA-Basis vom Stiftungseingangswert (gem § 32 Z 4 lit b EStG).

## 2. Keine Gesetzesprüfung der „Mausefalle“

Der Gerichtshof hat ausdrücklich nur die gegenständliche Konstellation<sup>34)</sup> – in welcher der Privatstiftung ausschließlich nicht mehr spekulationsverfangene Wirtschaftsgüter gewidmet wurden – vor Augen und eliminiert für diesen Fall die Mausefalle durch Interpretation der „steuerlich maßgebenden Werte“ als Verkehrswerte der zugewendeten Liegenschaften. Durch diese Interpretation kommt es zu keiner Besteuerung der ursprünglich gewidmeten Substanz, da diese zu seinerzeitigen Verkehrswerten bewertet wird und den fiktiven Anschaffungskosten (§ 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG) im Zeitpunkt der Zuwendung an die Letztbegünstigte gegenübergestellt wird. Folglich wird durch diese Interpretation im konkreten Sachverhalt das Zuschnappen der Mausefalle vermieden und nur die auf Ebene der Privatstiftung eingetretene Wertsteigerung einer Besteuerung unterworfen. Eine amtswegige Prüfung der zur Mausefalle führenden Rechtsvorschriften (§ 15 Abs 3 Z 1 lit a EStG und § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008) hat der VfGH nicht eingeleitet (wenngleich von der beschwerdeführenden Privatstiftung eine Verfassungswidrigkeit vorgebracht wurde). Da gegenständlich ausschließlich nicht mehr spekulationsverfangene Wirtschaftsgüter an die Privatstiftung übertragen wurden, bleibt die Frage, welche Werte bei noch einer Besteuerung unterliegenden Wirtschaftsgütern als Stiftungseingangswerte anzusetzen sind (Verkehrswerte oder Anschaffungskosten des Stifters) und ob dieser Ansatz allenfalls verfassungskonform ist, einer Klärung in zukünftigen Fällen vorbehalten.

## 3. Bedeutung des Erkenntnisses für die „steuerneutrale Substanzauszahlung“

### a) Milderung der Mausefalle mit SchenkMG 2008

Wegen der Aufhebung der Tatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes durch den VfGH und dem daran anschließenden „Auslaufenlassen“ der Erbschafts- und Schenkungssteuer erschien die Besteuerung der Substanz bei Zuwendungen nicht mehr systemkonform. Es sollten prinzipiell nur mehr die von der Privatstiftung erzielten Gewinne und Überschüsse der Zuwendungsbesteuerung unterworfen werden, nicht mehr die Substanz an sich.<sup>35)</sup> Entsprechend wurde mit SchenkMG 2008 in § 27 Abs 5 Z 8 EStG

33) Zur Differenzierung zwischen gemeinem Wert und Verkehrswert s *Kampitsch*, Ermittlung des gemeinen Wertes einer Eigentumswohnung ohne Berücksichtigung von Nutzungs- oder Mietrechten, immo aktuell 2019, 266, mit einer Glosse zu VwGH 10. 9. 2019, Ra 2019/16/0146.

34) Arg „in solchen Fällen“ (VfGH 27. 11. 2019, E 5018/2018, Rz 31).

35) Im Detail s Erläuterung 549 BlgNR 23. GP 4f.

ein – im Detail recht komplexes – System zur steuerneutralen Rückführung von der Privatstiftung gewidmetem Vermögen an die Begünstigten geschaffen: die „steuerneutrale Substanzauszahlung“. Im Wesentlichen soll die nach 31. 7. 2008 an eine Privatstiftung gewidmete Substanz bei ihrer Zuwendung an die Begünstigten keiner Besteuerung mehr unterliegen.<sup>36)</sup> Das System ist der Einlagenrückzahlung gem § 4 Abs 12 EStG bei Kapitalgesellschaften nachempfunden und erfordert die Führung eines Evidenzkontos (§ 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG), in welchem die an die Privatstiftung gewidmeten Vermögenswerte festgehalten werden und welches den Umfang einer möglichen steuerneutralen Substanzauszahlung absteckt.

Dass die Mausefalle mit SchenkMG 2008 nur „gemildert“ aber keinesfalls abgeschafft wurde, hat mehrere Gründe: Einerseits gehen nur jene Widmungen an die Privatstiftung in das Evidenzkonto ein, die nach 31. 7. 2008 erfolgt sind (§ 124b Z 146 lit f EStG), andererseits ist nach der Systematik des § 27 Abs 5 Z 8 EStG eine steuerneutrale Substanzauszahlung erst dann möglich, wenn zuerst der gesamte, durch die Privatstiftung erzielte Ertrag steuerpflichtig zugewendet wurde (Primat der steuerpflichtigen Zuwendung). Darüber hinaus liegt es auch an den auf das Evidenzkonto eingehenden Stiftungseingangswerten (dazu s gleich unter Punkt b).

Gleichermaßen ist das Widerrufsprivileg seit SchenkMG 2008 zweigeteilt: Für Widmungen vor dem 1. 8. 2008 erfolgt im Falle des Widerrufs ein Abzug der Stiftungseingangswerte in Höhe der vor 1. 8. 2008 gewidmeten Vermögenswerte des letztbegünstigten Stifters (entspricht der im gegenständlichen Verfahren einschlägigen Vorschrift des § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008), für Widmungen nach 31. 7. 2008 erfolgt eine Kürzung der Zuwendung um das auch für die steuerneutrale Substanzauszahlung relevante Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG (§ 27 Abs 5 Z 9 EStG), unabhängig davon, wer Letztbegünstigter ist.<sup>37)</sup>

#### b) Stiftungseingangswerte auf dem Evidenzkonto

An die Privatstiftung nach 31. 7. 2008 gewidmete Wirtschaftsgüter gehen nicht generell mit ihrem Verkehrswert im Zeitpunkt der Widmung in das Evidenzkonto ein, sondern mit dem Stiftungseingangswert, der unter sinngemäßer Anwendung der § 6 Z 5,<sup>38)</sup> § 6 Z 9 und § 15 Abs 3 Z 1 EStG zu bestimmen ist (§ 27 Abs 5 Z 8 lit d EStG). Hier unterscheidet sich die aktuelle Rechtslage zum Evidenzkonto vom Widerrufsprivileg gem § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008, weil dieses nur auf die steuerlich maßgebenden Werte (sohin jene, die nach § 15 Abs 3 Z 1 EStG anzusetzen waren)<sup>39)</sup> abstellt. Die sinngemäße Anwendung des § 6 Z 9 EStG bereitet die geringsten Probleme: Wird einer Privatstiftung ein Betrieb, Teilbetrieb (denkbar sind hier aufgrund des Verbots der gewerbsmäßigen Betätigung einer Privatstiftung gem § 1 Abs 2 Z 1 PSG allenfalls land- und forstwirtschaftliche [Teil-]Betriebe)<sup>40)</sup> oder ein Mitunternehmeranteil gewidmet, hat diese gem § 6 Z 9 lit a EStG die Buchwerte fortzuführen und gehen diese Buchwerte auch in das Evidenzkonto der Pri-

vatstiftung ein; das Evidenzkonto der Privatstiftung erhöht sich folglich um das (anteilige) buchmäßige Eigenkapital des zugewendeten (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils.<sup>41)</sup> Erfolgt eine unentgeltliche Widmung eines Einzelwirtschaftsguts aus betrieblichem Anlass in das Betriebsvermögen einer Privatstiftung, so geht dieses Einzelwirtschaftsgut mit den fiktiven Anschaffungskosten in das Evidenzkonto ein (§ 6 Z 9 lit b EStG).<sup>42)</sup>

Gleichermaßen finden bei Widmung von außerbetrieblichem Vermögen die nach § 15 Abs 3 Z 1 EStG maßgeblichen Werte Eingang in das Evidenzkonto der Privatstiftung. Durch das Erkenntnis des VfGH ist nunmehr klargestellt, dass bei jenen Wirtschaftsgütern, deren Veräußerungen allenfalls als sonstige Einkünfte aus Spekulationsgeschäften steuerbar sind und bei denen die Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Widmung bereits abgelaufen war, die Verkehrswerte (gem § 15 Abs 3 Z 1 EStG) im Evidenzkonto anzusetzen sind.<sup>43)</sup> Diese Wirtschaftsgüter, bei denen im Zeitpunkt der Widmung die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen war, sollten demnach mit jenen Werten in das Evidenzkonto eingehen, welche im Zeitpunkt der Widmung durch den Stifter bei einer (fiktiven) Veräußerung dieser maßgeblich waren. Das sind iaR die Anschaffungskosten des Stifters.

Wesentlich ist in diesem Zusammenhang auch, wann konkret die Widmung an die Privatstiftung stattgefunden hat. Erfolgte die Widmung vor Inkrafttreten des BBG 2011 (sohin bis spätestens zum 31. 12. 2010), gelten für gewidmetes außerbetriebliches Kapitalvermögen die obzitierten Regeln (mit Ausnahme von Beteiligungen gem § 31 EStG idF vor BBG 2011).<sup>44)</sup> Gle-

36) Siehe mit einer detaillierten Darstellung der steuerneutralen Substanzauszahlung zB *König*, KEST-Freiheit von Substanzauszahlungen, in *Eiselsberg* (Hrsg), Jahrbuch Stiftungsrecht 2009 (2009) 333; *Puchner*, Das System der steuerneutralen Substanzauszahlung, in *Fraberger/Petritz* (Hrsg), SWK-Spezial Das neue Schenkungsmeldegesetz (2008) 68.

37) StfR 2009 Rz 306.

38) Seit 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (2. AbgÄG 2004) BGBl I 2014/105. Davor verwies § 27 Abs 5 Z 8 lit d EStG nicht auf § 6 Z 5 EStG, sondern auf dessen „Satz 2“. Da § 6 Z 5 EStG allerdings mit der umfassenden Neuregelung der Besteuerung von Kapitalvermögen bzw Grundstücken durch Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011) BGBl I 2010/111 bzw 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) BGBl I 2012/22 umfassend geändert wurde, war dieser Verweis „fehlerhaft“ (so ErläutRV 360 BlgNR 25. GP 9) und wurde angepasst.

39) Vgl die Ausführungen des VfGH: VfGH 27. 11. 2019, E 5018/2018, Rz 27 ff.

40) Ausführlich zur (im Detail strittigen) Zulässigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung einer Privatstiftung *Arnold*, Privatstiftungsgesetz<sup>3</sup> (2013) § 1 Rz 16 f mwN.

41) *Marschner*, Optimierung<sup>4</sup> Rz 1399.

42) Eine entsprechende Fallkonstellation ist schwierig zu konstruieren, da es sich um Widmungen aus einem Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen der Privatstiftung handeln muss, ohne zuvor eine Entnahme des Widmenden auszulösen (vgl hierzu auch StfR 2009 Rz 63 und 65).

43) Unter der geltenden Rechtslage sind das allerdings nur mehr wenige für Privatstiftungen relevante Wirtschaftsgüter, wie etwa Edelmetalle, Antiquitäten oder Kunstwerke. Wesentliche Wirtschaftsgüter, die an Privatstiftungen gewidmet werden (Kapitalvermögen, Grundstücke), unterliegen nicht mehr der Spekulationsfrist gem § 31 EStG (bzw § 30 EStG aF).

44) Deren Veräußerung war stets steuerpflichtig (§ 31 EStG idF vor BBG 2011). Darüber hinaus sah § 27 Abs 5 Z 8 lit d EStG idF SchenkMG 2008 aufgrund des Verweises auf § 6 Z 5 Satz 2 EStG in der damals geltenden Fassung vor, dass Beteiligungen mit den Anschaffungskosten, maximal jedoch mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Widmung, im Evidenzkonto zu erfassen sind.



chermaßen gelten für bis zum 31. 3. 2012 gewidmete steuerhängige Grundstücke,<sup>45)</sup> dass die nach § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012 für die Ermittlung des Veräußerungsüberschusses oder -verlusts aus Spekulationsgeschäften maßgeblichen Anschaffungskosten<sup>46)</sup> in das Evidenzkonto eingehen.

Erfolgte die Widmung bereits im Geltungsbereich des BBG 2011 (für steuerverfangenen Neubestand an Kapitalvermögen) bzw des 1. StabG 2012 (für Grundstücke des Neuvermögens), sind die nach § 6 Z 5 lit a und b EStG ermittelten Werte maßgeblich, dh, dass Neubestand an Kapitalvermögen und Grundstücke des Neuvermögens mit den (adaptierten)<sup>47)</sup> Anschaffungskosten in das Evidenzkonto eingehen; es sei denn, der Teilwert<sup>48)</sup> im Zeitpunkt der Zuführung ist niedriger – dann ist dieser anzusetzen.<sup>49)</sup>

Für nicht mehr steuerverfangenen Altbestand an Kapitalvermögen<sup>50)</sup> geht entsprechend dem Erkenntnis des VfGH der Verkehrswert im Zeitpunkt der Widmung an die Stiftung in das Evidenzkonto ein. Bei Grundstücken des Altvermögens werden nicht die – mglw nicht mehr feststellbaren – Anschaffungskosten am Evidenzkonto erfasst, sondern jene pauschalen Anschaffungskosten, die sich nach § 30 Abs 4 EStG ergeben,<sup>51)</sup> weil diese „pauschalen“ Anschaffungskosten bei einer fiktiven Veräußerung durch den Stifter im Widmungszeitpunkt bei diesem steuerlich maßgebend gewesen wären.<sup>52)</sup> Können (höhere) tatsächliche Anschaffungskosten nachgewiesen werden, können wahlweise diese als Stiftungseingangswert in das Evidenzkonto eingestellt werden.

#### 4. Auswirkungen auf die Anschaffungskostenfortführung beim Vorbehaltsfruchtgenuss

Aus dem ersten Erkenntnis des VfGH wurde geschlossen,<sup>53)</sup> dass der VfGH für den Fall der Widmung eines Wirtschaftsguts unter Vorbehalt des Fruchtgenusses erkennen habe lassen, dass eine Aufteilung der An-

schaffungskosten (des unbelasteten Wirtschaftsguts) auf das belastete Wirtschaftsgut und den vorbehaltenen Fruchtgenuss (etwa für die im Fall einer Veräußerung maßgeblichen Anschaffungskosten auf Ebene der Privatstiftung) zu erfolgen habe. Angesichts des nunmehr vorliegenden Erkenntnisses, das sich ausdrücklich nur mit den abzugsfähigen Werten im Rahmen des Widerrufsprivilegs gem § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008 beschäftigt, kann dieser Schluss wohl nicht gezogen werden, da im gegenständlichen Fall nicht mehr steuerverfangene Wirtschaftsgüter an die Privatstiftung gewidmet wurden. Generelle Ableitungen, was mit den Anschaffungskosten im Falle eines vorbehaltenen Fruchtgenusses zu erfolgen habe (Aufteilung auf das belastete Wirtschaftsgut und das Fruchtgenussrecht oder vollständige Fortführung bei dem belastet übertragenen Wirtschaftsgut),<sup>54)</sup> lässt das Erkenntnis des VfGH mE daher nicht zu.

45) Die besondere Besteuerung der Veräußerung von Liegenschaften als sonstige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen trat mit 1. 4. 2012 in Kraft (§ 124b Z 215 EStG).

46) Bei angeschafften Gebäuden allenfalls adaptiert gem § 30 Abs 4 Satz 2 und 3 EStG idF vor 1. StabG 2012.

47) Für Grundstücke, bei denen Herstellungsaufwendungen angefallen sind bzw für welche eine AfA angesetzt wurde oder deren Herstellungsaufwendungen aufgrund steuerfreier Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln iSd § 28 Abs 6 EStG vermindert wurden, sind die Anschaffungskosten gem § 6 Z 5 lit b Satz 2 und 3 EStG zu adaptieren.

48) Da es sich iaR um Widmungen aus dem Privatvermögen (des Widmenden) in das Privatvermögen (der Stiftung) handelt, müsste der „Teilwert“ als Verkehrswert interpretiert werden.

49) *Brezina/Kampitsch/Leyrer*, PSR 2019, 28 (32); *Marschner*, Optimierung<sup>4</sup> Rz 1399; *Petritz in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (57. Lfg, 2014) § 27 Abs 5 neu Rz 58; *Arnold/Ludwig*, Zuwendungen an die Privatstiftung, in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2014) 83 (Rz 13/51).

50) Zur Abgrenzung s § 124b Z 184f EStG bzw im Überblick EStR 2000 Rz 6103.

51) Das sind 40% oder 86% des (fiktiven) Veräußerungserlöses im Zeitpunkt der Zuwendung.

52) So auch *Marschner*, Optimierung<sup>4</sup> Rz 1399.

53) *Brezina/Kampitsch/Leyrer*, PSR 2019, 28 (33).

54) Siehe im Detail bei *Brezina/Kampitsch/Leyrer*, PSR 2019, 28 (32 ff).

#### → In Kürze

Das Erkenntnis des VfGH „entschärft“ die Mausefalle in den Bereichen des Widerrufsprivilegs und der steuerneutralen Substanzzahlung für jene Wirtschaftsgüter, deren Veräußerung im Zeitpunkt der Widmung keiner Besteuerung als Spekulationsgeschäft mehr unterlegen wäre. Wesentlich für die Beurteilung ist allerdings, zu welchem Zeitpunkt (und unter welcher Rechtslage) die Widmung erfolgte, da sich gerade im Bereich des außerbetrieblichen Vermögens die Regelungen über die Besteuerung von Veräußerungen für Kapitalvermögen (mit BBG 2011) und Grundstücke (mit 1. StabG 2012) umfassend geändert haben. Eine Gesetzesprüfung der Regelungen, die zum Mausefalleneffekt führen, hat der VfGH allerdings nicht eingeleitet. Für alle anderen Wirtschaftsgüter besteht die Mausefalle daher unverändert fort. Bei

Privatstiftungen, bei denen ein Widerrufsprivileg zugunsten des Stifters oder ein Evidenzkonto für steuerneutrale Substanzzahlungen besteht, sollten die evidenzierten Stiftungseingangswerte überprüft werden.

#### → Zum Thema

##### Über den Autor:

Mag. Andreas Kampitsch, LL. M., StB, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Der Autor dankt Univ.-Doz. Dr. Friedrich Fraberger, LL. M., StB, und Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL. M., StB, für die kritische Durchsicht des Manuskripts sowie Univ.-Prof. Dr. Gerhard Baumgartner für seine Hilfe in Bezug auf das verfassungsgerichtliche Verfahren.

