

MASTERARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades
Master of Arts in Business
am Masterstudiengang Rechnungswesen & Controlling
der FH CAMPUS 02

Die Behandlung von Privatstiftungen im Unternehmens- und Steuerrecht bei der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH

Prozessanalyse und -optimierung

Betreuerin:

Mag. Petra Schachner, WP/StB

vorgelegt von:

Katharina Graf (1610532008)

Bruck an der Mur, 20. April 2018

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Bruck an der Mur, 20. April 2018

.....

Katharina Graf, eh

Kurzfassung

Der Kooperationspartner der Masterarbeit ist die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH, die einige Privatstiftungen, im Speziellen die XY Stiftung, betreut. Aufgrund des fehlenden Spezialwissens der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Kanzlei ist die Zielsetzung der Masterarbeit, einen Leitfaden zur einheitlichen Behandlung von Privatstiftungen beim Kooperationspartner zu erstellen. Dieser soll auf Basis der XY Stiftung erhoben werden, jedoch auch auf die anderen Stiftungen der Kanzlei anwendbar sein.

Die Inhalte des Leitfadens stellen eine Anleitung für die Buchhaltung, Bilanzierung und Steuerberechnung sowie ein Gliederungsvorschlag hinsichtlich der Gewinn- und Verlustrechnung von Stiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten und Potentiale zur Optimierung der Steuerbelastung von Stiftungen dar.

Um den Leitfaden erstellen zu können, behandelt die Arbeit nach der Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Grundlagen die Analyse des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses. Als Ergebnisse können die Umgliederung des Eigenkapitals sowie der Gliederungsvorschlag für die Gewinn- und Verlustrechnung der XY Stiftung festgehalten werden.

Weiters behandelt die Arbeit die Erhebung der steuerlichen Optimierungspotentiale, die ergibt, dass die Steuerbelastung der XY Stiftung durch die Erzielung steuerfreier Einkünfte sowie die gezielte Verschiebung steuerlich relevanter Einkünfte gesenkt werden kann. Weiters ist anzuraten, Anrechnungs- und Rückerstattungsmöglichkeiten von Kapitalertrag- und Quellensteuern auszunutzen.

Die Prozessanalyse bzw. -optimierung zeigt, dass die Prozesse der Bilanzierung und Steuerberechnung durch die Optimierung des Buchhaltungs-Prozesses verkürzt werden können. Weiters ergeben sich aufgrund des neu aufgestellten Buchhaltungs-Prozesses weniger Umbuchungen im Zuge der Bilanzierung, weshalb die unterjährigen Auswertungen eine fundiertere Entscheidungsbasis für den Stiftungsvorstand darstellen. Die Prozesse der Bilanzierung und Steuerberechnung werden durch die sinnvolle Anordnung der einzelnen Prozessschritte nochmals gekürzt und doppelt durchgeführte Tätigkeiten können somit vermieden werden.

Die angeführten Ergebnisse sind in einem Leitfaden eingearbeitet, der die einheitliche Behandlung von Privatstiftungen bei der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH sicherstellt und Informationen zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung bei Privatstiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten, sowie zur Steueroptimierung von Privatstiftungen enthält.

Abstract

This thesis cooperates with the tax consultancy “Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH” that is located in Kapfenberg. The tax consultancy has some private trusts as its clients although its employees do not have the requisite know-how concerning the corresponding company and tax law.

Therefore, the aim of this thesis is to develop a guideline that consists of the following topics:

- new structure for the annual financial statement compliant to the statement of the Austrian Financial Reporting and Auditing Committee for private trusts that hold mainly capital assets
- tax optimisation potential for private trusts
- guideline for bookkeeping and tax calculation for private trusts

The guideline is developed regarding one special private fund, the XY fund, that is a client of the mentioned cooperation partner. Nevertheless, the guideline is applicable to the other private funds of the cooperation partner, too.

After outlining the theoretical foundations concerning company law and tax law the structure for the annual financial statement compliant to the statement of the Austrian Financial Reporting and Auditing Committee shows that the equity of the XY fund must be restructured. In particular the donations of the fund in favour of the beneficiaries have to be accounted separately within the equity. Furthermore, the remaining positions must be renamed in some instances.

Regarding the tax optimisation potential there are several possibilities for the different kinds of income. The tax burden can especially be reduced by gaining tax-exempted income. Furthermore, there is potential to lower the amount of tax by shifting income in other periods. Finally, the tax amount can be decreased by taking advantage of possibilities to get a refund of dividend taxes or to get dividend taxes credited.

To be able to develop the guideline for bookkeeping and tax calculation for private trusts the concerned processes are analysed within this thesis. The optimized processes have as advantage that reports that are issued during the year are more accurate and the foundation council has a better basis for making decisions. Furthermore, there are no tasks that are processed twice and therefore the processes are shortened.

Finally, the mentioned guideline is developed based on the results of the thesis.

Inhaltsverzeichnis

1.	EINLEITUNG	1
1.1.	Ausgangssituation	1
1.2.	Problemstellung und Zielsetzung	3
1.3.	Forschungsfragen	4
1.4.	Abgrenzung	4
1.5.	Gang der Untersuchung	6
2.	DARSTELLUNG DER UNTERNEHMENSRECHTLICHEN BESTIMMUNGEN	7
2.1.	Gliederung des Jahresabschlusses	7
2.2.	Unternehmensrechtliche Bestimmungen des Finanzvermögens	10
2.2.1.	Erstbewertung des Finanzvermögens	10
2.2.1.1.	Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen	10
2.2.1.2.	Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung der unterschiedlichen Finanzinstrumente	12
2.2.2.	Folgebewertung und Verkauf des Finanzvermögens	18
2.2.3.	Laufende Erträge der unterschiedlichen Finanzinstrumente	20
2.3.	Unternehmensrechtliche Bestimmungen des Immobilienvermögens	26
2.4.	Zusammenfassung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen	28
3.	DARSTELLUNG DER STEUERRECHTLICHEN BESTIMMUNGEN	30
3.1.	Allgemeine ertragsteuerliche Behandlung von Privatstiftungen	30
3.2.	Ertragsteuerrechtliche Behandlung des Kapitalvermögens	32
3.2.1.	Steuerfreie und der normalen Körperschaftsteuer unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen	33
3.2.2.	Zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen	35
3.2.3.	Die Besteuerung von Investmentfonds	40
3.2.3.1.	Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge von Meldefonds	41
3.2.3.2.	Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge von Nicht-Meldefonds	43
3.2.3.3.	Ermittlung der realisierten Kursgewinne von Investmentfonds	44
3.3.	Ertragsteuerrechtliche Behandlung der Vermietung und Verpachtung	46
3.4.	Verlustausgleich und Verlustvortrag	49
3.5.	Umsatzsteuerliche Behandlung von Privatstiftungen	50
3.6.	Zusammenfassung der steuerrechtlichen Bestimmungen	52

4.	ANALYSE DES UNTERNEHMENSRECHTLICHEN JAHRESABSCHLUSSES	54
4.1.	Darstellung des Jahresabschlusses 2016 der XY Stiftung	54
4.2.	Analyse der Gliederung des Eigenkapitals der XY Stiftung	57
4.3.	Analyse der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung.....	59
4.4.	Darstellung des Jahresabschlusses 2016 der XY Stiftung Fehler! Textmarke nicht definiert.	
4.5.	Darstellung des Jahresabschlusses 2016 der XY Stiftung nach Anpassung der Gliederung	62
5.	ERHEBUNG VON POTENTIALEN ZUR STEUEROPTIMIERUNG	65
5.1.	Steueroptimierung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen	65
5.2.	Steueroptimierung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	70
6.	GRUNDLAGEN DER PROZESSANALYSE UND PROZESSDARSTELLUNG.....	73
6.1.	Grundlagen der Prozessanalyse.....	73
6.2.	Grundlagen der Prozessdarstellung	74
7.	PROZESSIDENTIFIKATION	80
7.1.	Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung“	80
7.1.1.	Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung – Kapitalvermögen“	81
7.1.2.	Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung - Vermietung und Verpachtung“	83
7.1.3.	Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung - Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“	85
7.2.	Identifikation des Teilprozesses „Bilanzierung“	86
7.2.1.	Identifikation des Teilprozesses „Bilanzierung – Kapitalvermögen“	87
7.2.2.	Identifikation des Teilprozesses „Bilanzierung - Vermietung und Verpachtung“	90
7.2.3.	Identifikation des Teilprozesses „Bilanzierung – Restliche Positionen“	92
7.3.	Identifikation des Teilprozesses „Steuerberechnung“	93
7.3.1.	Identifikation des Teilprozesses „Steuerberechnung – normale Körperschaftsteuer“	94
7.3.2.	Identifikation des Teilprozesses „Steuerberechnung – Zwischensteuer“	95
7.4.	Darstellung des Ist-Prozesses	97
8.	PROZESSANALYSE.....	108
8.1.	Analyse der Hauptprozesse.....	109

8.2. Analyse des Teilprozesses „Kapitalvermögen“	112
8.2.1. Kontentrennung	112
8.2.2. Erfassung von Informationen	115
8.2.3. Korrektur der Prozessschritte	117
8.3. Analyse des Teilprozesses „Vermietung und Verpachtung“	120
8.3.1. Kontentrennung	121
8.3.2. Erfassung von Informationen	123
8.3.3. Korrektur der Prozessschritte	123
8.4. Analyse des Teilprozesses „Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“	124
9. KONZEPTION DES SOLL-PROZESSES	126
9.1. Sollprozess „Laufende Buchhaltung“	126
9.1.1. Sollprozess „Laufende Buchhaltung – Kapitalvermögen“	126
9.1.2. Soll-Prozess „Laufende Buchhaltung – Vermietung und Verpachtung“	130
9.1.3. Soll-Prozess „Laufende Buchhaltung – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“	131
9.2. Sollprozess „Bilanzierung“	132
9.2.1. Sollprozess „Bilanzierung – Kapitalvermögen“	132
9.2.2. Soll-Prozess „Bilanzierung – Vermietung und Verpachtung“	133
9.2.3. Soll-Prozess „Bilanzierung – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“	134
9.3. Sollprozess „Steuerberechnung“	134
9.3.1. Sollprozess „Steuerberechnung – Kapitalvermögen“	134
9.3.2. Soll-Prozess „Steuerberechnung - Vermietung und Verpachtung“	136
9.4. Darstellung des Soll-Prozesses	137
9.5. Erstellung des Leitfadens	148
10. RESÜMEE	149
10.1. Zusammenfassung	149
10.2. Kritische Reflexion und Ausblick	151
LITERATURVERZEICHNIS	152
ANHANG	160

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Teilprozesse im Zusammenhang mit der Behandlung von Privatstiftungen	2
Abbildung 2: Bilanz der XY-Stiftung per 31.12.2016	55
Abbildung 3: GuV der XY Stiftung vom 01.01.2016 bis 31.12.2016	56
Abbildung 4: Neu gegliederte GuV der XY Stiftung vom 01.01.2016 bis zum 31.12.2016 ..	64
Abbildung 5: Prozessmanagement - 4-Schritt-Methode.....	73
Abbildung 6: Teilprozesse des Rechnungswesen-Prozesses bei Privatstiftungen.....	74
Abbildung 7: Legende des Flow-Charts des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung“	76
Abbildung 8: Legende des Flow-Charts des Teilprozesses „Bilanzierung“	78
Abbildung 9: Legende des Flow-Charts des Teilprozesses „Steuerberechnung“	79
Abbildung 10: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung"	97
Abbildung 11: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung - Kapitalvermögen" ...	98
Abbildung 12: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung - VuV"	99
Abbildung 13: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen"	100
Abbildung 14: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Bilanzierung"	101
Abbildung 15: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Bilanzierung - Kapitalvermögen"	102
Abbildung 16: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Bilanzierung - VuV"	103
Abbildung 17: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Bilanzierung – Restliche Positionen"	104
Abbildung 18: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Steuerberechnung"	105
Abbildung 19: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Steuerberechnung – Normale KöSt"	106
Abbildung 20: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Steuerberechnung – Zwischensteuer"	107
Abbildung 21: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Laufende Buchhaltung"	137
Abbildung 22: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Laufende Buchhaltung - Kapitalvermögen"	138
Abbildung 23: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung - VuV"	139

Abbildung 24: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Laufende Buchhaltung – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen".....	140
Abbildung 25: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Bilanzierung"	141
Abbildung 26: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Bilanzierung - Kapitalvermögen"	142
Abbildung 27: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Bilanzierung - VuV"	143
Abbildung 28: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Bilanzierung – Restliche Positionen"	144
Abbildung 29: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Steuerberechnung"	145
Abbildung 30: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Steuerberechnung - Kapitalvermögen"	146
Abbildung 31: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Steuerberechnung - VuV"	147

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Beispielhaftes Gliederungsschema der GuV bei Privatstiftungen	9
Tabelle 2:	Kennzahlen zur Beurteilung der VFE-Lage der XY Stiftung	11
Tabelle 3:	Benötigte Daten hinsichtlich Investmentfonds	24
Tabelle 4:	Ermittlung des Aktivierungsbetrages der ausschüttungsgleichen Erträge	24
Tabelle 5:	Ermittlung ausschüttungsgleichen außerordentlichen Erträge.....	25
Tabelle 6:	Übersicht der unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten und laufenden Erträge.....	28
Tabelle 7:	Darstellung der Berechnung der Zwischensteuer.....	31
Tabelle 8:	Notwendige Informationen der OeKB-Meldung für die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge.....	42
Tabelle 9:	Darstellung der notwendigen Daten der OeKB-Meldung für die Ermittlung der Anschaffungskosten von Investmentfonds	45
Tabelle 10:	Darstellung der Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten von Investmentfonds	45
Tabelle 11:	Darstellung der Ermittlung des Grundanteils nach der GrundanteilV 2016	48
Tabelle 12:	Zusammenfassung der steuerrechtlichen Aspekte der klassischen Finanzinstrumente	52
Tabelle 13:	Zusammenfassung der steuerrechtlichen Aspekte der Derivate.....	53
Tabelle 14:	Darstellung des Eigenkapitals 2016 der XY Stiftung	57
Tabelle 15:	Darstellung des Eigenkapitals 2016 der XY Stiftung nach Umsetzung der Gliederungsänderungen	58
Tabelle 16:	Darstellung der GuV-Gliederung nach Anpassung.....	61
Tabelle 17:	Aktiva der neu gegliederten Bilanz der XY Stiftung zum 31.12.2016	62
Tabelle 18:	Passiva der neu gegliederten Bilanz der XY Stiftung zum 31.12.2016	63
Tabelle 19:	Eintragung der Beteiligungserträge in der Steuererklärung	135

Abkürzungsverzeichnis

a.g. Erträge	ausschüttungsgleiche Erträge
Afa	Absetzung für Abnutzung
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committee
AV	Anlagevermögen
Bmgrdl.	Bemessungsgrundlage
BudgBG 2011	Budgetbegleitgesetz 2011
BW-Abgang	Buchwert-Abgang
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Erl	Erläuterungen
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EUR	Euro
FiFo-Verfahren	First-in-First-out-Verfahren
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
GrundanteilV	Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
iHv	in Höhe von
InvF	Investmentfonds
InvFG	Investmentfondsgesetz 2011
InvFR	Investmentfondsrichtlinien

ISIN	International-Securities-Identification-Number
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
KESt	Kapitalertragsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
mE	meines Erachtens
MRG	Mietrechtsgesetz
o.a.	oben angeführt
OeKB	Österreichische Kontrollbank
österr.	österreichisch
PSG	Privatstiftungsgesetz
QuSt	Quellensteuer
RÄG 2014	Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014
StiftR	Stiftungsrichtlinien
StR	Steuerrecht
UFS	unabhängiger Finanzsenat
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
UV	Umlaufvermögen
VFE-Lage	Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
VSt	Vorsteuer
VuV	Vermietung und Verpachtung

1. Einleitung

1.1. Ausgangssituation

Die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH hat ihren Sitz in Kapfenberg und beschäftigt derzeit 13 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in den Bereichen Sekretariat, Lohnverrechnung, Buchhaltung und Bilanzierung. Sie betreut neben Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften wenige Privatstiftungen im Sinne des Privatstiftungsgesetzes. Im Speziellen gibt es eine Privatstiftung, im weiteren Verlauf dieser Arbeit XY Stiftung genannt, deren Ergebnis in Vorjahren lediglich aus der Vermietung und Verpachtung von Immobilien und unwesentlichem Finanzvermögen, aus ungefähr zwei bis drei unterschiedlichen Anleihen im Anlagevermögen bestehend, resultierte.

Im Wirtschaftsjahr 2016 konnte die XY Stiftung aufgrund eines Beteiligungsverkaufs das vorhandene Barvermögen um ein Vielfaches erhöhen und dieses in verschiedenen Wertpapierdepots anlegen. Es handelt sich um jeweils ein Depot bei drei, bzw. im Wirtschaftsjahr 2017 vier, verschiedenen Finanzinstituten. Die Entscheidung über Käufe und Verkäufe liegt grundsätzlich bei den depotverwaltenden Instituten, nicht beim Stiftungsvorstand. Je Depot wurde bisher eine Million Euro angelegt, weshalb das Immobilienvermögen und das entsprechende Ergebnis ab dem Wirtschaftsjahr 2016 einen unwesentlichen Anteil am Gesamtvermögen bzw. dem Jahresergebnis betragen. Es ergibt sich daher ein „Rollentausch“ hinsichtlich des Anteiles an der Gewinnerzielung zwischen dem Immobilien- und Finanzvermögen. Das Stiftungsvermögen betrug zum 31.12.2016 rund EUR 55 Millionen, wobei ein Bilanzgewinn von rund EUR 39 Millionen ausgewiesen wurde.

Der Schwerpunkt des Rechnungswesens der XY Stiftung hat sich aufgrund der Investition in Kapitalvermögen verlagert. Aufgrund der Investition ist der buchhalterische Zeitaufwand für die Stiftung wesentlich gestiegen, da alle Buchungen einzeln erfasst werden müssen. Es handelt sich derzeit bei zwei Depots um ungefähr zwei bis drei Buchungen pro Tag bzw. bei den anderen zwei Depots um ungefähr zwei Buchungen pro Woche. Es ist nicht auszuschließen, dass in Zukunft in ein neues Depot investiert wird.

Bisher wurden seitens der XY Stiftung die folgenden Wertpapierarten gekauft, wobei anzumerken ist, dass jedes Depot verschiedene Wertpapierarten beinhaltet:

- Anleihen
- Aktien
- Investmentfonds
- Zertifikate
- Futures
- Optionen

Es bestehen weiters Anteile an verbundenen Unternehmen.

Das Immobilienvermögen der XY Stiftung wird von einer externen Hausverwaltung betreut, welche die nötigen Unterlagen für die Buchhaltung an die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH weiterleitet. Vermietet werden neben Wohnungen auch zugehörige Garagen bzw. KFZ-Stellplätze. Verbucht werden alle Geschäftsfälle in der Steuerberatungskanzlei.

Im Zusammenhang mit der Behandlung von Privatstiftungen bei der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH konnten folgende Teilprozesse identifiziert werden:



Abbildung 1: Teilprozesse im Zusammenhang mit der Behandlung von Privatstiftungen, Quelle: eigene Darstellung.

Diese drei Prozesse greifen ineinander, da jeder Prozess von der Informationsbeschaffung und -dokumentierung des vorgestellten Prozesses abhängig ist. Bei der XY Stiftung sind diese Prozesse insbesondere in Hinsicht auf das Finanzvermögen noch zu optimieren, da die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH keine Erfahrung mit derart umfangreichem Kapitalvermögen haben. Weiters sind die Prozesse auch bezüglich des Immobilienvermögens optimierungsbedürftig, da sich insbesondere aufgrund der ertragsteuerlichen Sonderbestimmungen für Privatstiftungen spezielle Anforderungen an das Rechnungswesen der XY Stiftung ergeben.

In Hinsicht auf die ertragsteuerlichen Sonderbestimmungen für Privatstiftungen ergibt sich weiters das Problem, dass beim Kooperationspartner grundsätzlich keine Optimierungspotentiale bezüglich der Steuerbelastung von Privatstiftungen bekannt sind. Insbesondere für Einkünfte aus Kapitalvermögen fehlt den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern das nötige, steuerliche Spezialwissen.

Weiters ist anzumerken, dass aufgrund der Änderung des Schwerpunktes der Stiftungseinkünfte sowie der Aktualisierung der AFRAC-Stellungnahme hinsichtlich des Rechnungswesens bei Privatstiftungen überprüft werden muss, ob die derzeitige Gliederung des Jahresabschlusses der XY Stiftung noch zweckmäßig bzw. zulässig ist.

1.2. Problemstellung und Zielsetzung

Für die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH wird eine Prozessanalyse bzw. Prozessoptimierung der, in der Ausgangssituation angeführten, Prozesse bei Privatstiftungen durchgeführt. Da die XY Stiftung grundsätzlich alle Bereiche umfasst, die auch bei anderen Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, relevant sind, wird diese Prozessanalyse am Beispiel der XY Stiftung erfolgen. Der Schwerpunkt der Analyse liegt grundsätzlich auf Finanzvermögen, jedoch wird aus Gründen der Vollständigkeit auch das Immobilienvermögen behandelt, um die Arbeit auch auf die anderen Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, umlegen zu können.

Diese Analyse soll hinsichtlich des Buchhaltungsprozesses auf den aktuellen Daten des Wirtschaftsjahres 2017 der XY Stiftung basieren. Hinsichtlich des Prozesses der Jahresabschlussstellung und Steuerberechnung kann aufgrund des Zeitpunktes der Verfassung der Arbeit nur auf Basis der Daten aus 2016 gearbeitet werden, da der Jahresabschluss der XY Stiftung zum Zeitpunkt der Verfassung der Arbeit noch nicht aufgestellt ist. Der Soll-Prozess wird jedoch bereits auf die Datenlage 2017 zugeschnitten, sodass auch Wertpapierarten und Finanzinstitute, die im Jahresabschluss 2016 nicht enthalten sind, berücksichtigt werden.

Neben der Prozessanalyse soll außerdem überprüft werden, inwiefern die Gliederung des Jahresabschlusses der XY Stiftung an die AFRAC-Stellungnahme anzupassen ist bzw. inwiefern der Jahresabschluss ein getreues Bild der Vermögens- Finanz- und Ertragslage liefert. In dieser Hinsicht wird im Zuge der Arbeit ein Gliederungsvorschlag für die GuV erstellt und die Gliederung der Bilanz ggf. angepasst.

Weiters soll eine Erhebung von Potentialen zur Steueroptimierung durchgeführt werden, um die Steuerbelastung der XY Stiftung in Zukunft so weit wie möglich zu senken.

Als Praxisoutput der Arbeit wird für die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH ein Leitfaden zur einheitlichen Behandlung von Privatstiftungen erstellt, um die erhobenen Ergebnisse der Arbeit zu dokumentieren. Dieser Leitfaden soll für alle Privatstiftungen, die der Kooperationspartner betreut und die Finanz- bzw. Immobilienvermögen besitzen, anwendbar sein und ein Hilfsmittel für die laufende Buchhaltung sowie die Bilanzierung darstellen. Die Inhalte des Leitfadens werden einerseits die optimierten Prozesse, in Form einer Anleitung für Buchhaltung und Bilanzierung, sein. Andererseits wird der Leitfaden auch den Gliederungsvorschlag sowie die Steueroptimierungspotentiale umfassen.

Die Problemstellung der Arbeit ist daher die Frage, wie die Behandlung von Finanz- und Immobilienvermögen bei Privatstiftungen, die die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH betreut, vereinheitlicht und optimiert werden kann, um den Gesamtarbeitsaufwand der Buchhaltung und Bilanzierung zu minimieren. Außerdem ist zu behandeln, wie die Steuerbelastung von Stiftungen reduziert werden kann und wie die Gliederung der Bilanz und GuV von Privatstiftungen darzustellen ist.

1.3. Forschungsfragen

Einerseits ist im Zuge der Arbeit zu ermitteln, welche Sonderbestimmungen für Privatstiftungen, hinsichtlich des Finanzvermögens bzw. der Einkünfte aus Kapitalvermögen und des Immobilienvermögens bzw. der Einkünfte aus VuV, im Unternehmens- bzw. Steuerrecht gelten.

Im Anschluss ist zu erheben, wie die Bilanz und GuV bei der XY Stiftung darzustellen sind, um die gesetzlichen Regelungen zu erfüllen und ein getreues Bild der VFE-Lage zu liefern. Weiters stellt sich die Frage, wie die Steuerbelastung der XY Stiftung optimiert werden kann.

Folgend ist zu hinterfragen, welche steuerlichen Handlungsmöglichkeiten es im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen und VuV gibt und wie diese zur Optimierung der Steuerbelastung der XY Stiftung beitragen können.

Im Anschluss sind der derzeitige Ist-Prozess sowie etwaige Verbesserungsmöglichkeiten zu erheben, um abschließend den Soll-Prozess aufstellen zu können.

Basierend auf der Beantwortung dieser Forschungsfragen kann der Leitfaden für die Buchhaltung und Bilanzierung von Privatstiftungen erstellt werden.

1.4. Abgrenzung

Im Zuge der Arbeit wird lediglich auf die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung von eigennützigen Privatstiftungen im Sinne des Privatstiftungsgesetzes abgezielt. Andere Stiftungen werden außer Acht gelassen, da diese nicht relevant für die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH sind. Um die Lesbarkeit der Arbeit zu verbessern, wird anstatt der Bezeichnung Privatstiftung teilweise die Bezeichnung Stiftung verwendet. Diese bezieht sich in dieser Arbeit ausnahmslos auf Privatstiftungen im Sinne des Privatstiftungsgesetzes.

Die Arbeit geht außerdem nur auf die laufende Behandlung von Einkünften aus Kapitalvermögen und VuV ein. Es werden lediglich unternehmens- sowie ertrag- und umsatzsteuerliche Aspekte berücksichtigt. Andere Einkunftsarten, die Stiftungseingangssteuer sowie die Besteuerung von Zuwendungen an die Begünstigten sind grundsätzlich nicht Teil der Arbeit und werden lediglich auszugsweise behandelt, sofern sie für die laufende Besteuerung der Stiftungen von Bedeutung sind.

Außerdem werden die theoretischen Erläuterungen auf die Anforderungen der XY Stiftung zugeschnitten und beinhalten deshalb nur Ausführungen, die für die XY Stiftung wesentlich sind. Im weiteren Verlauf der Arbeit werden daher nähere Ausführungen bzw. Abgrenzungen erfolgen. Wie bereits o.a. umfasst die XY Stiftung alle Sachverhalte, die auch für andere Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, maßgeblich sind, weshalb diese Abgrenzung keine Auswirkung auf die Anwendbarkeit des Leitfadens auf die anderen Stiftungen hat.

Im Zuge dieser Arbeit wird weiters nicht näher auf die Sonderregelungen für Privatstiftungen hinsichtlich der steuerlichen und unternehmensrechtlichen Offenlegungsregelungen eingegangen. Zudem wird lediglich die Rechtslage per April 2018 behandelt und es werden keine Unterschiede zu veralteten Rechtslagen aufgezeigt, sofern diese die XY Stiftung nicht betreffen. Weiters wird der erhobene Soll-Prozess nicht im Unternehmen eingeführt und es wird daher auch kein Prozess-Controlling durchgeführt.

Die Behandlung von Edelmetallen wird nicht behandelt, da diese lediglich die XY Stiftung betrifft, daher nicht für andere Stiftungen relevant ist und es bereits interne Anweisungen bezüglich der Bewertung von Edelmetallen gibt.

Es ist anzumerken, dass im weiteren Verlauf der Arbeit keine Unterscheidung zwischen Finanz- und Kapitalvermögen angestellt wird. Diese Begriffe werden grundsätzlich in Bezug auf die gehaltenen Wertpapiere verwendet. Weiters wird im Zuge dieser Arbeit der Begriff „Finanzinstrument“ analog zum Begriff „Wertpapier“ genutzt. Außerdem wird zwischen „klassischen Finanzinstrumenten“, die im Verlauf dieser Arbeit Anleihen, Aktien und Investmentfonds beinhalten und „derivativen Finanzinstrumenten“, die in dieser Arbeit aus Futures, Optionen und Zertifikaten bestehen, unterschieden.

Insbesondere im Zusammenhang mit der Prozessanalyse sind sowohl unternehmens-, als auch steuerrechtliche Regelungen zeitgleich zu beachten, weshalb die Bezeichnung „Einkünfte“ nicht nur im Zusammenhang mit steuerrechtlichen Ausführungen verwendet wird. Wird diese Bezeichnung iZm unternehmensrechtlichen Bestimmungen angeführt, ist sie der Bezeichnung „Ergebnis“ gleichzustellen.

1.5. Gang der Untersuchung

Nach der Darstellung des Einleitungskapitels werden zunächst die unternehmensrechtlichen Bestimmungen in Hinsicht auf Privatstiftungen erläutert. Hierbei wird insbesondere auf die Gliederung des Jahresabschlusses bzw. die Behandlung des Finanz- und Immobilienvermögens eingegangen.

Im weiteren Verlauf erfolgt die Darstellung der relevanten ertrag- und umsatzsteuerlichen Regelungen der Einkünfte aus Kapitalvermögen und VuV, wobei beginnend die allgemeine ertragsteuerliche Behandlung von Privatstiftungen erläutert wird, um einen Gesamtüberblick über des Besteuerungssystem von Stiftungen zu erhalten.

Den nächsten Schritt stellt die Analyse der Gliederung des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses dar, in welcher zuerst der Jahresabschluss der XY Stiftung per 31.12.2016 dargestellt wird. Auf Basis der theoretischen Grundlagen werden im weiteren Verlauf die Bilanz und GuV der XY Stiftung analysiert um im Anschluss den Gliederungsvorschlag zu erstellen.

Anschließend erfolgt die Erhebung der Optimierungspotentiale bezüglich der Steuerbelastung der XY Stiftung, basierend auf den theoretischen, ertragsteuerlichen Grundlagen. Im weiteren Verlauf wird zunächst auf die Grundlagen der Prozessanalyse und Prozessdarstellung eingegangen, um im Anschluss die Teilprozesse zu identifizieren, zu analysieren und abschließend den Soll-Prozess aufzustellen.

Der Leitfaden, der die Ergebnisse der Arbeit dokumentiert, wird abschließend erstellt und im Anhang angeführt.

Die angewandten Methoden im Zuge der Arbeit beinhalten Literaturrecherche und Prozessanalyse.

2. Darstellung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen

Privatstiftungen, somit auch die XY Stiftung, sind gem. § 18 PSG zur Aufstellung eines unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses, bestehend aus Bilanz, GuV, Anhang und Lagebericht verpflichtet. Der Jahresabschluss muss außerdem Teile des dritten Buches, das die Vorschriften für Kapitalgesellschaften beinhaltet, erfüllen.¹

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften ist der Jahresabschluss von Privatstiftungen jedoch nicht beim Firmenbuch offenzulegen und dient somit hauptsächlich dem Stiftungsvorstand zu Informationszwecken. Außerdem ist zu beachten, dass der Jahresabschluss der Stiftung grundsätzlich nicht dem Gläubigerschutz dient, sondern die Interessen des Stifters und der Begünstigten im Vordergrund stehen.²

Da die entsprechenden Regelungen die Basis für die Analyse der Bilanz- und GuV-Gliederung bzw. die Prozessanalyse darstellen, werden im anschließenden Teil die folgenden Bestimmungen dargestellt:

- Unternehmensrechtliche Gliederung des Jahresabschlusses in Anlehnung an die AFRAC-Stellungnahme „Rechnungslegung von Privatstiftungen“
- Unternehmensrechtliche Bestimmungen des Finanzvermögens
- Unternehmensrechtliche Bestimmungen des Immobilienvermögens

2.1. Gliederung des Jahresabschlusses

Wie o.a. sind bei der Aufstellung des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses Teile des dritten Buches des UGB, der Regelungen für Kapitalgesellschaften, zu beachten. Dazu gehören unter anderem §§ 224 und 231 UGB, die die Gliederungsbestimmungen von Bilanz und GuV beinhalten.³

Aufgrund der Unterschiede zwischen Privatstiftungen und Kapitalgesellschaften, wie z.B. dem Verbot der gewerbsmäßigen Tätigkeit für Stiftungen, kann es grundsätzlich nötig sein, die Gliederungen und Bezeichnungen des UGB anzupassen, um die Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der VFE-Lage sicherzustellen.⁴

¹ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Rz 6; Ebenso MARSCHNER (2015), Rz 301.

² Vgl. ARNOLD (2013), Rz 11/6 ff.

³ Vgl. ARNOLD (2013), Rz 11/1 ff;

⁴ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Rz 10 ff; Ebenso ARNOLD (2013), Rz 11/7 ff; Ebenso MARSCHNER (2015), Rz 308.

In der Stellungnahme „Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen“ des AFRAC, werden explizit Privatstiftungen, die in mehreren Sparten Erträge erzielen, genannt.⁵

Insbesondere in Bezug auf die Darstellung des Eigenkapitals empfiehlt das AFRAC die folgende, angepasste Gliederung für Privatstiftungen:⁶

1. Stiftungskapital
2. Gewinnrücklagen gemäß Stiftungsurkunde
3. Ergebnisvortrag

Das Stiftungskapital entspricht daher grundsätzlich der Position „A. I. eingefordertes Nennkapital“ gem. § 224 Abs. 3 UGB und beinhaltet das, im Rahmen der Errichtung sowie durch Nach- und Zustiftungen, gestiftete Kapital. Die Gewinnrücklagen sind gemäß Stiftungsurkunde auszuweisen und der Ergebnisvortrag beinhaltet lt. Stellungnahme die kumulierten Jahresergebnisse, sofern keine Zuweisung zu den Gewinnrücklagen erfolgt.⁷

Zuwendungen an die Begünstigten sind als Minderung des Eigenkapitals und daher als eigene Position auszuweisen. Sachzuwendungen mindern das Eigenkapital in der Höhe des Buchwertes der abgegangenen Vermögenswerte und etwaige Nutzungszuwendungen sind im Ergebnisvortrag enthalten und mindern das Eigenkapital daher ebenso. Hinsichtlich des Anhanges ist eine detaillierte Erläuterung der im Ergebnisvortrag enthaltenen Zuwendungen anzuführen.⁸

Die Zwischenkörperschaftsteuer iSd § 22 Abs. 2 KStG, im folgenden Verlauf dieser Arbeit grundsätzlich Zwischensteuer genannt, ist in Anlehnung an die Stellungnahme des AFRAC grundsätzlich unter der Position „18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“⁹ auszuweisen. Ausgenommen sind jene Fälle, in denen die Rückerstattung der Zwischensteuer zum Bilanzierungszeitpunkt bereits erfolgt oder überwiegend wahrscheinlich ist und folglich der Ausweis unter der Position „B. II. 4. sonstige Forderungen“¹⁰ zulässig ist.

Hinsichtlich der Gliederung der GuV wird insbesondere in Bezug auf Privatstiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten, die Möglichkeit eingeräumt, das Finanzergebnis an die Spitze der GuV zu stellen und durch das Einfügen neuer Überschriften die Ergebnisse verschiedener Bereiche gesondert auszuweisen.¹¹

⁵ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Rz 10 ff.

⁶ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Rz 14 f.

⁷ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Erl. Rz 15.

⁸ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Rz 18 ff.

⁹ S. § 231 Abs. 2 UGB.

¹⁰ S. § 224 Abs. 2 UGB.

¹¹ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Rz 13.

Der Gliederungsvorschlag, der in der Erläuterung zur Rz 13 der Stellungnahme des AFRAC angeführt wird, ist im Folgenden dargestellt. Es ist weiters anzumerken, dass eine Zuordnung der Steuern vom Einkommen und Ertrag zu den einzelnen Ergebnissen zulässig ist.

A. Ergebnis aus Beteiligungsvermögen

1. Erträge aus verbundenen Unternehmen
 2. Erträge aus sonstigen Beteiligungen
-

3. Ergebnis aus Beteiligungsvermögen

B. Ergebnis aus Kapitalvermögen

4. Erträge aus Wertpapieren
 5. Zinsen und ähnliche Erträge
 - Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens
 6. Aufwendungen aus Finanzanlagen
 7. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
 8. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
-

9. Ergebnis aus Kapitalvermögen

C. Ergebnis aus Immobilienvermögen

10. Mieterlöse
 11. Abschreibungen auf Immobilien (Gebäude)
 - Sonstige dem Immobilienvermögen zurechenbare betriebliche
 12. Aufwendungen
 13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
-

14. Ergebnis aus Immobilienvermögen

D. Sonstiges Ergebnis

15. Sonstige betriebliche Erträge
 16. Abschreibungen auf Sachanlagen
 17. Sonstige betriebliche Aufwendungen
-

18. Sonstiges Ergebnis

E. Gesamtergebnis

19. Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z. 3, 9, 14, 18)

20. Steuern vom Einkommen und Ertrag
-

21. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Tabelle 1: Beispielhaftes Gliederungsschema der GuV bei Privatstiftungen, Quelle: AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Erl. Rz 13.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass zwar grundsätzlich die Gliederungen der §§ 224 und 231 UGB auch bei Privatstiftungen einzuhalten sind, jedoch eine abweichende Darstellung der Bilanz und GuV zulässig ist, sofern dies zur Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der VFE-Lage notwendig ist. Insbesondere in Hinsicht auf die Darstellung des Eigenkapitals, der Bilanzierung der Zwischensteuer und der GuV sind vom AFRAC Anpassungen vorgesehen.

2.2. Unternehmensrechtliche Bestimmungen des Finanzvermögens

Im folgenden Teil werden die relevanten unternehmensrechtlichen Bestimmungen hinsichtlich des Kapitalvermögens dargestellt. Anzumerken ist hierbei, dass sich bei der bilanziellen Behandlung des Finanzvermögens grundsätzlich keine Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen ergeben.

Für die Ausführungen des folgenden Teils werden die allgemeinen Positionen des UGB gem. §§ 224 und 231 UGB zitiert. Eine Änderung der Gliederung im Zuge der Analyse in Kapitel „4. Analyse des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses“ wird aufgrund der allgemeinen Anwendbarkeit der folgenden Ausführungen auf andere Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, nicht berücksichtigt.

In Hinsicht auf die unternehmensrechtliche Behandlung werden im anschließenden Teil die folgenden Schritte bzw. Aspekte berücksichtigt:

- Erstbewertung des Finanzvermögens
- Folgebewertung bzw. Verkauf des Finanzvermögens
- Laufende Erträge der unterschiedlichen Finanzinstrumente

2.2.1. Erstbewertung des Finanzvermögens

Im Zuge der Erläuterungen zur Erstbewertung wird zuerst die Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen in einer Gesamtdarstellung für alle Wertpapierarten behandelt. Anschließend erfolgt die Ermittlung der Anschaffungskosten und der genauen Bilanzposition gem. § 224 UGB für die einzelnen Wertpapierarten, da sich diese je nach Wertpapierart unterscheiden und daher näher definiert werden müssen.

2.2.1.1. Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen

Im Zuge der Erstbewertung des Finanzvermögens hat die allgemeine Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen zu erfolgen. Die Unterscheidung zwischen Anlage bzw. Umlaufvermögen wird, unabhängig von der Wertpapierart, nach den allgemeinen unternehmensrechtlichen Bestimmungen gem. § 198 Abs. 2 und Abs. 4 UGB durchgeführt und richtet sich grundsätzlich nach der Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes.¹²

¹² Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 77.

So gehören jene Gegenstände, die dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen, zum Anlagevermögen, jene Gegenstände, die dieses Kriterium nicht erfüllen, zum Umlaufvermögen.¹³

Insbesondere beim Finanzvermögen ergibt sich die Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen durch subjektivere Ansichten als beim Sachvermögen, da sich die Dauer der Verwendung nicht bereits durch die Natur des Vermögensgegenstandes, wie z.B. bei Immobilienvermögen, das zur dauerhaften Vermietung bestimmt ist, ergibt. Bei Finanzanlagevermögen müssen daher sowohl die Fähigkeit, als auch die Absicht, die Vermögensgegenstände dauerhaft zu halten, gegeben sein und dokumentiert werden. Die Fähigkeit Vermögensgegenstände dauerhaft zu halten, ist auf Basis des Gesamtbildes der VFE-Lage zu beurteilen und ist bei Zuordnung zum Finanzanlagevermögen entsprechend zu dokumentieren.¹⁴

Bei der XY Stiftung kann in der aktuellen Betrachtung kein Problem in der Fähigkeit das Finanzvermögen zu halten gesehen werden. Sieht man sich den Jahresabschluss der XY Stiftung bzw. die folgend dargestellten Kennzahlen, die mE zur Beurteilung der aktuellen VFE-Lage geeignet sind, an, kann man erkennen, dass sowohl die Liquidität, als auch die Kapitalausstattung und die Ertragssituation keinen Anlass zur Annahme geben, dass das Kapitalvermögen in Zukunft nicht gehalten werden könne.

Eigenkapitalquote <i>(Stiftungskapital / Gesamtkapital)</i>	88%
Stiftungskapital	48.705.200,00
Gesamtkapital	55.381.400,00
Fiktive Verschuldungsdauer <i>((Fremdkapital-liquide Mittel)/Cashflow)</i>	0,00
Fremdkapital	6.676.200,00
Liquide Mittel	36.421.600,00
Cashflow	40.384.600,00
Jahresüberschuss	38.382.500,00

Tabelle 2: Kennzahlen zur Beurteilung der VFE-Lage der XY Stiftung:
Quelle: eigene Darstellung

Weiters ist die Frage nach der geplanten Haltedauer der XY Stiftung zu berücksichtigen. Grundsätzlich ist die Dauerhaftigkeit ab einer beabsichtigten Haltedauer von einem Jahr gegeben.¹⁵ Bei der XY Stiftung stellt sich hier die Frage, ob die beabsichtigte Dauer von einem Jahr erfüllt werden kann, da grundsätzlich auf das einzelne Wertpapier und nicht auf das Depot abzustellen ist.¹⁶

¹³ Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 77.

¹⁴ S. AFRAC, Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (2017), Rz 2 ff; Ebenso ROHATSCHKE (2016), S. 79.

¹⁵ Vgl. ROHATSCHKE (2016), S. 79; Ebenso MARSCHNER (2017a), Rz 1047.

¹⁶ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 1047 f.

Der Stiftungsvorstand nimmt an, dass die Wertpapiere der XY Stiftung, unabhängig von ihrer Art, länger als ein Jahr im Stiftungsvermögen verbleiben. Grundsätzlich ist jedoch im Einzelfall zu entscheiden, wie lange das jeweilige Wertpapier zum Stiftungsvermögen gehört.

Im Zuge der Jahresabschlusserstellung muss also für die getätigten Käufe des Wirtschaftsjahres geklärt werden, wie lange diese im Vermögen der Stiftung verweilen werden. Anzumerken ist jedoch, dass auch in Bezug auf, zum Jahresanfang, vorhandene Wertpapiere, zu jedem Stichtag eine Überprüfung der Zuordnung und ggf. eine Umgliederung erfolgen muss. Grundsätzlich ist zu beachten, dass auch der Wertaufhellungszeitraum bei der Überprüfung berücksichtigt werden muss.¹⁷

2.2.1.2. Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung der unterschiedlichen Finanzinstrumente

Die Ermittlung der Anschaffungskosten und der Bilanzgliederung erfolgt wie o.a. separat für die einzelnen Wertpapierarten. Um einen guten Überblick verschaffen zu können, wird im folgenden Teil auch eine kurze Beschreibung der entsprechenden Wertpapiere, erfolgen. Anzumerken ist, dass sich die Ausführungen grundsätzlich auf jene Wertpapiere, die die XY Stiftung hält, beschränken.

Die Anschaffungskosten für die jeweiligen Wertpapiere ergeben sich folgendermaßen:

❖ Anleihen

Die XY Stiftung hat bisher lediglich in Standard-Anleihen mit festem Zinssatz investiert. Auf Investorensseite, in diesem Fall auf der Seite der XY Stiftung, stellen diese Anleihen verbriefte, festverzinsliche Vermögensrechte dar und sind, mangels einer Beteiligung am ausgebenden Unternehmen, entsprechend ihrer Zuordnung unter der Position „A. III. 5 Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens“ im Anlagevermögen bzw. unter „B. III. 2. sonstige Wertpapiere und Anteile“ im Umlaufvermögen gem. § 224 Abs. 2 UGB auszuweisen.¹⁸

¹⁷ S. AFRAC, Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (2017), Rz 3.

¹⁸ Vgl. BERTL/DEUTSCH-GOLDONI/HIRSCHLER (2015), S. 268.

Bei auf dem Kapitalmarkt begebenen Anleihen gibt es außerdem die Möglichkeit der Einräumung von Rechten zum Umtausch der Anleihen in Aktien, bei sogenannten Wandelanleihen, sowie zum Bezug auf Aktien, bei Bezugsaktien. Diese Optionsrechte gehören zu den derivativen Finanzinstrumenten und werden in den entsprechenden Ausführungen näher behandelt.

Der Kaufpreis von Anleihen setzt sich grundsätzlich aus dem Kurswert sowie etwaigen Stückzinsen zusammen. Stückzinsen sind die anteiligen, entgangenen Zinsen des Verkäufers, die an diesen zu bezahlen sind.¹⁹ Stückzinsen stellen keine Anschaffungskosten des Wertpapiers, sondern Anschaffungskosten der Zinsforderung dar.²⁰ Die Anschaffungskosten der Anleihe bestehen somit aus dem Kurswert der Anleihe, zuzüglich etwaiger Anschaffungsnebenkosten, wie z.B. Transaktionsgebühren.²¹ Die erworbenen Stückzinsen gehören wie o.a. daher nicht zu den Anschaffungskosten, sondern sind als Forderung zu aktivieren und bei Zufluss des späteren Zinsertrages, periodengerecht im Aufwand aufzulösen.²²

❖ Aktien

Aktien verkörpern Anteile am Kapital einer Aktiengesellschaft und gewähren dem Eigentümer Mitgliedschafts- und Vermögensrechte.²³ Beim Käufer der Anteile werden Aktien nur dann unter der Position „A. III. 3. Beteiligungen“²⁴ ausgewiesen, wenn sie dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch eine dauernde Verbindung zu diesem Unternehmen zu dienen. Ab einem Anteil von 20% am Kapital wird eine Beteiligung vermutet, diese kann mittels einer Begründung, dass keine operative Verbindung besteht, jedoch widerlegt werden.²⁵

Da die Aktien im Fall der XY Stiftung lediglich als Kapitalanlage dienen und keine operative Verbindung besteht, sind die, in den Depots gehaltenen, Aktien grundsätzlich nicht als Beteiligung einzustufen und daher grundsätzlich wie Anleihen als Wertpapiere des Anlage- bzw. Umlaufvermögens einzustufen.

Anzumerken ist, dass die XY Stiftung neben den Aktien, die innerhalb der Depots gehalten werden, auch eine Beteiligung in Höhe von 20% sowie eine Beteiligung an einem verbundenen Unternehmen in Höhe von 99% am Stammkapital hält. Diese sind unter den Positionen „A. III. 3. Beteiligungen“ bzw. „A. III. 1. Anteile an verbundenen Unternehmen“ auszuweisen.

¹⁹ Vgl. NADVORNIK u.a. (2015), S. 374 ff.

²⁰ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 372.

²¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 287.

²² Vgl. Kapitel 2.2.1.2. Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung der unterschiedlichen Finanzinstrumente, S. 23.

²³ Vgl. GALLATI (2011), S. 269.

²⁴ S. § 224 Abs. 2 UGB.

²⁵ S. § 189a Z. 2 UGB; Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 218.

Die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten ergeben sich auch bei den Aktien aus dem Kurswert zum Kaufdatum zuzüglich etwaiger Anschaffungsnebenkosten, wie z.B. Transaktionskosten.²⁶ Stückzinsen fallen bei Aktien nicht an, da die laufenden Erträge bei Aktien nicht aus festgelegten Zinsen, sondern aus Dividendenausschüttungen bestehen.²⁷

❖ Investmentfonds

Als Investmentfonds wird Sondervermögen bezeichnet, das aus verschiedenen Finanzinstrumenten besteht. Der Anteil des jeweiligen Fonds begründet auch entsprechendes Miteigentum an den Vermögenswerten, wie z.B. den dahinterstehenden Aktien, selbst.²⁸ Investmentfonds bestehen somit aus verschiedenen Finanzinstrumenten, wie z.B. Aktien und Anleihen, und sind, wie ihre einzelnen Bestandteile, grundsätzlich als Wertpapiere des Anlage- bzw. Umlaufvermögens einzustufen.

Bezüglich der Ermittlung der Anschaffungskosten von Investmentfonds ist anzumerken, dass neben dem Anteilswert des Fonds auch ein Ausgabeaufschlag²⁹ verrechnet werden kann, der unternehmensrechtlich zu den Anschaffungsnebenkosten zählt.³⁰ Außerdem fällt bei der Ausgabe neuer Anteile eines Investmentfonds bzw. bei der Rückgabe von Investmentfonds-Anteilen ein positiver (Ausgabe der Anteile) oder negativer Ertragsausgleich (Rückgabe der Anteile) an, um eine Verwässerung des Wertes der Altanteile zu vermeiden. Auch dieser Ertragsausgleich, der gem. § 58 Abs. 2 InvFG anfällt, wird in der Praxis meist aktiviert.³¹

Der Ertragsausgleich ist jedoch vergleichbar mit den Stückzinsen bei Anleihen und müsste mE grundsätzlich als Ausgleichsbuchung in den Aufwand übernommen werden, da ansonsten der Ertrag im ersten Wirtschaftsjahr zu hoch ausgewiesen wird und auch die Anschaffungskosten des Fonds zu hoch bemessen werden.³² Dies bedeutet eine Durchbrechung des Realisations- und Vorsichtsprinzips des UGB. In der Praxis wird es jedoch aufgrund fehlender Informationen schwer möglich sein, den Ertragsausgleich herauszurechnen. Daher wird der Ertragsausgleich im weiteren Verlauf, in Referenz auf die Meinungen der Literatur, als Bestandteil der unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten behandelt.

²⁶ S. § 203 Abs. 2 iVm § 206 Abs. 2 UGB.

²⁷ Vgl. EGGERS/SAMER/BERTL (2016), S. 377.

²⁸ Vgl. HIRSCHLER/ZWICK (2017a), Rz 10.

²⁹ S. § 57 Abs. 2 InvFG.

³⁰ S. InvFR 2008 (2008), Onlinequelle [23.03.2018], Rz 153; Ebenso MARSCHNER (2017a), Rz 1042; Ebenso MARSCHNER (2015), Rz 338.

³¹ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 1043.

³² Vgl. FRAUWALLNER (2006), S. 344 f.

Grundsätzlich müssten bei Fonds, die Anleihen im Sondervermögen beinhalten, auch Stückaktien aus den Anschaffungskosten herausgerechnet werden. Auch hier ergibt sich in der Praxis jedoch die Problematik der Informationsbeschaffung. Das Herausrechnen dieser Stückzinsen kann mE unterlassen werden, sofern der Gesamtbetrag dieser Stückzinsen als unwesentlich angesehen werden kann.³³

Ein weiterer Aspekt bezüglich der Anschaffungskosten von Investmentfonds sind ausschüttungsgleiche Erträge. Diese werden im Kapitel „2.2.3 Laufende Erträge der unterschiedlichen Finanzinstrumente“ behandelt, da diese grundsätzlich nicht zu den historischen Anschaffungskosten gehören, sondern eine Wertaufstockung des Fonds darstellen.

❖ Zertifikate

Zertifikate, die an der Börse gehandelt werden, werden von Banken emittiert, ermöglichen die Beteiligung am Kursverlauf eines Basiswertes³⁴ und sind daher derivative Wertpapiere. Derivate sind grundsätzlich Finanzinstrumente, deren Wert von einem anderen Vermögensgegenstand bzw. Finanzinstrument abhängt.³⁵ Bei der XY Stiftung wurden bisher lediglich Zertifikate gekauft, die abhängig von anderen Währungen sind. Der Kauf des jeweiligen Zertifikates findet dabei zum Kurs des Basiswertes, oder auch Underlying genannt, zum jeweiligen Kaufdatum statt. Zum Tilgungsdatum erhält der Investor den Kurswert des Underlyings, abzüglich einer Strukturierungsgebühr zurück. Hinsichtlich der Derivate müssen die Anhangangaben gem. § 238 Abs. 1 Z. 1 UGB berücksichtigt werden.³⁶

Derivative Finanzinstrumente fallen in den Anwendungsbereich einer AFRAC-Stellungnahme, die die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten regelt.³⁷ Die Zertifikate im Vermögen der XY Stiftung stellen asymmetrische Derivate dar, da der Käufer zum Erwerbszeitpunkt das Recht auf den Erhalt des Kurswertes zum End-Datum erwirbt und dafür bereits zum Erwerbszeitpunkt eine Gegenleistung erbringt. Asymmetrische Derivate sind gem. der AFRAC-Stellungnahme unter der Position „B. II. 4. sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände zu bilanzieren.“³⁸

Anzumerken ist, dass die XY Stiftung grundsätzlich nicht zur Absicherung von Grundgeschäften in Derivate investiert, weshalb an dieser Stelle nicht näher auf die Bilanzierung von Bewertungseinheiten eingegangen wird.

³³ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 1045; Ebenso MARSCHNER (2015), Rz 378.

³⁴ Sogenanntes Underlying

³⁵ Vgl. HADEYER (2017), S. 323.

³⁶ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 446.

³⁷ S. AFRAC, Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (2017), Rz 1 ff.

³⁸ S. AFRAC, Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (2017), Rz 4; Ebenso BARTOS/NOVOSEL (2017), Rz 10.

Die Anschaffungskosten ergeben sich für asymmetrische Derivate aus der vereinbarten Prämie sowie etwaigen Anschaffungsnebenkosten, wie z.B. Transaktionskosten, bzw. wenn Zahlungen erst in der Zukunft erfolgen, aus dem Barwert der zukünftigen Zahlungen.

❖ Optionen

Optionen sind, wie die o.a. Zertifikate, asymmetrische Derivate, die sowohl an der Börse, als auch außerbörslich³⁹ gehandelt werden und die unter den Anwendungsbereich der o.a. AFRAC-Stellungnahme fallen.⁴⁰

Optionen verleihen ihrem Besitzer das Recht, das Basisgut an oder bis zu einem festgelegten Zeitpunkt zu einem festgelegten Preis zu kaufen⁴¹ oder zu verkaufen⁴². Der Unterschied zu Futures, die weiter unten behandelt werden, besteht darin, dass der Käufer nicht verpflichtet ist das Gut zu kaufen, sondern lediglich über das Recht dazu verfügt. Deshalb verursacht der Kauf einer Option, im Gegensatz zu dem von Futures, Kosten in Höhe der Options- oder auch Stillhalterprämie.⁴³ Zu den Optionen zählen auch Options-Schuldverschreibungen, die zum Bezug von Aktien oder zur Umwandlung einer Anleihe in eine Aktie berechtigen.⁴⁴

Hinsichtlich der Anschaffungskosten ist anzumerken, dass gezahlte Optionsprämien zunächst als sonstiger Vermögensgegenstand, wie Zertifikate, zu erfassen sind.

❖ Futures

Futures stellen wie die o.a. Optionen Termingeschäfte dar, die an einer Terminbörse gehandelt werden.⁴⁵ Bei Futures handelt es sich konkret um die gegenseitige Verpflichtung zweier Parteien, ein Gut zu einem bestimmten Preis, zu einem zukünftigen, festgelegten Zeitpunkt zu kaufen bzw. zu verkaufen.⁴⁶

Im Falle der XY Stiftung wird davon ausgegangen, dass bei Futures lediglich dann das Grundgeschäft, also der Kauf bzw. Verkauf des Gutes, stattfindet, wenn es sich bei dem Underlying um Wertpapiere handelt. Ist das Underlying kein Wertpapier, wird lediglich eine Ausgleichszahlung, der sogenannte Differenzausgleich, stattfinden.⁴⁷

³⁹ Sogenanntes „over-the-counter-Geschäft“.

⁴⁰ S. AFRAC, Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (2017), Rz 4.

⁴¹ Sogenannte „Call-Option“.

⁴² Sogenannte „Put-Option“.

⁴³ Vgl. HULL (2009), S. 29 f.

⁴⁴ Vgl. GEYER/UTTNER (2007), S. 133 ff.

⁴⁵ Vgl. SCHMIDT (2014), S. 3 f.

⁴⁶ Vgl. HULL (2009), S. 29.

⁴⁷ Vgl. PFISTER (2012), S. 159.

Futures gehören wie Zertifikate und Optionen zu den Derivaten, fallen jedoch in die Kategorie der symmetrischen Derivate, bei denen die Vertragspartner bei Vertragsabschluss gleichwertige Rechte eingehen und es grundsätzlich zu keinen Anfangsauszahlungen kommt.⁴⁸ Symmetrische Geschäfte haben in der Regel keine Anschaffungskosten und stellen daher schwebende Geschäfte dar, die nur dann in der Bilanz anzusetzen sind, wenn eine Rückstellung für drohende Verluste anzusetzen ist. Das Geschäft muss jedoch gem. § 190 UGB buchmäßig erfasst werden.⁴⁹

Fallen für symmetrische Derivate Transaktionskosten an, sind diese als sofortiger Aufwand zu verbuchen.⁵⁰ Sicherungsleistungen, sogenannte Margins, sind als sonstige Forderung und nicht als Aufwand zu verbuchen und müssen bei Vertragsablauf, bei Verbuchung des Differenzausgleichs, ausgebucht werden.⁵¹

Zusammenfassend ist zu vermerken, dass sich die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten bei den klassischen, also nicht derivativen, Finanzinstrumenten grundsätzlich aus dem Kurswert zzgl. etwaiger Nebenkosten, wie z.B. Transaktionsgebühren, zusammensetzen. Zahlungen, die an den Verkäufer für entgangene Gewinne bezahlt werden, wie z.B. Stückzinsen, sind grundsätzlich abzugrenzen, wobei bei Investmentfonds aufgrund des Problems der Informationsbeschaffung von einer Abgrenzung der Stückzinsen und Ausgabeaufschläge abgesehen werden kann, sofern die Beträge nicht wesentlich sind. Auszuweisen sind die angeführten Finanzanlagen grundsätzlich unter der Position „A. III. 5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens“⁵². Die entsprechenden Instrumente des Umlaufvermögens werden gem. der Position „B. III. 2. sonstige Wertpapiere und Anteile“⁵³ ausgewiesen.

⁴⁸ S. AFRAC, Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (2017), Rz 3; Ebenso KRASSNIG (2012), S. 23.

⁴⁹ S. AFRAC, Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (2017), Rz 9.

⁵⁰ S. AFRAC, Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (2017), Rz 9 ff.

⁵¹ S. AFRAC, Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (2017), Rz 10 ff.

⁵² S. § 224 Abs. 2 UGB.

⁵³ S. § 224 Abs. 2 UGB

Hinsichtlich der derivativen Instrumente wird zwischen symmetrischen und asymmetrischen Derivaten unterschieden. Asymmetrische Derivate werden mit ihren Anschaffungskosten zunächst unter der Position „B. II. 4. sonstige Vermögensgegenstände“⁵⁴ ausgewiesen. Bei symmetrischen Derivaten fallen sogenannte Margins an, die unter der Position „B. II. 4. sonstige Forderungen“⁵⁵ zu gliedern sind. Im Falle eines drohenden Verlustes ist eine entsprechende Rückstellung zu bilden und die verpflichtenden Angaben für Derivate sind im Anhang anzufügen.

2.2.2. Folgebewertung und Verkauf des Finanzvermögens

Die Folgebewertung wird für das Finanzvermögen allgemein erläutert, da diese Ausführungen grundsätzlich unabhängig von der Wertpapierart sind. Unterschiede ergeben sich hier nur durch unterschiedliche Anschaffungskosten, welche im Rahmen des Kapitels „2.2.1.2 Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung“ bereits definiert wurden. Im folgenden Teil wird daher vorausgesetzt, dass die Anschaffungskosten bereits korrekt ermittelt wurden.

Die Bewertung zum Bilanzstichtag erfolgt für Finanzanlagevermögen gem. § 203 UGB bzw. für Finanzumlaufvermögen gem. § 204 Abs. 2 UGB zu den Anschaffungskosten bzw. dem niedrigeren beizulegenden Zeitwert gem. § 189a Z. 4 UGB. Da die XY Stiftung vom Wahlrecht gem. § 204 Abs. 2 UGB, Finanzanlagevermögen auch bei nicht dauerhaften Wertminderungen auf ihren niedrigeren beizulegenden Zeitwert abzuschreiben, Gebrauch macht, gibt es grundsätzlich keine Unterschiede zwischen der Folgebewertung des Umlauf- bzw. Anlagevermögens.⁵⁶ Auszuweisen sind Abschreibungen auf das Finanzvermögen, unabhängig von ihrer Zuordnung zum Anlage- bzw. Umlaufvermögen, unter der Position „14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“, wovon Abschreibungen gesondert auszuweisen sind.⁵⁷

Ist der beizulegende Zeitwert zum Bilanzstichtag höher als der Buchwert des Finanzvermögens, ist, unabhängig ob Anlage- oder Umlaufvermögen, eine Wertaufholung vorzunehmen. Diese ist mit den Anschaffungskosten, und einem etwaigen Korrekturbetrag⁵⁸, begrenzt und wird unter der Position „13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens“⁵⁹ ausgewiesen.⁶⁰

⁵⁴ S. § 224 Abs. 2 UGB.

⁵⁵ S. § 224 Abs. 2 UGB.

⁵⁶ Vgl. WAGENHOFER (2017), S. 88 iVm S. 98.

⁵⁷ S. § 231 Abs. 2 UGB.

⁵⁸ Vgl. Kapitel 2.2.3 Laufende Erträge der unterschiedlichen Finanzinstrumente, S. 21 ff.

⁵⁹ S. § 231 Abs. 2 UGB.

⁶⁰ S. § 208 iVm §§ 204 und 207 UGB; Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 225; Ebenso STEINER/JANKOVIC (2016), S. 204.

Im Zuge der Folgebewertung ist außerdem zu berücksichtigen, dass bei der unternehmensrechtlichen Bilanzierung der Grundsatz der Einzelbewertung eingehalten werden muss. Gemäß § 209 UGB kann für gleichartige Finanzanlagen und Wertpapiere jedoch das Durchschnittspreisverfahren angewendet werden.⁶¹ Kunstbewertungsverfahren, wie das FiFo-Verfahren, sind nach dem Gesetzeswortlaut nur für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens zulässig und daher nicht auf das Finanzvermögen anzuwenden.⁶²

Für die Bewertung des Finanzvermögens kann lt. Literatur sowohl das gewogene, als auch das gleitende Durchschnittspreisverfahren herangezogen werden. Da durch die Depotaufzeichnungen ersichtlich ist, wann welche Käufe und Verkäufe getätigt werden, kann für das Finanzvermögen der XY Stiftung das gleitende Durchschnittspreisverfahren, das eine direkte mengenmäßige Verbrauchsermittlung voraussetzt, angewandt werden. Der Vorteil im Gegensatz zum gewogenen Durchschnittspreisverfahren ergibt sich aus der Vermeidung des Einflusses von Käufen auf Bestände, die bereits vor dem jeweiligen Kauf veräußert wurden.⁶³

Im Falle eines Verkaufs des Finanzvermögens werden Kursgewinne oder –verluste realisiert. Diese sind in der GuV unter den Positionen gem. § 231 Abs. 2, „13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens“⁶⁴ bzw. „14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“⁶⁵, zu gliedern. Grundsätzlich gelten die gleichen Kriterien wie bei Verkäufen aus dem Sach- bzw. immateriellen Vermögen. Der Verkaufserlös muss daher mit dem Buchwert des Finanzvermögens gegenübergestellt werden, um den realisierten Gewinn bzw. Verlust zu ermitteln.⁶⁶

Hinsichtlich der Folgebewertung der symmetrischen Derivate ergibt sich ggf. die Verpflichtung der Bildung einer Drohverlustrückstellung, bzw. der Abschreibung des Margin-Kontos. Asymmetrische Derivate sind grundsätzlich wie die klassischen Instrumente zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Weiters hat, im Falle der Ausübung, des Verfalls oder des Verkaufs eines Derivates, die Auflösung des Margin-Kontos bzw. die Ausbuchung des Buchwertes und die einhergehende Realisierung der Gewinne und Verluste zu erfolgen. Während daher ein etwaiger Differenzausgleich bzw. eine verfallene Optionsprämie in der GuV realisiert werden, sind etwaige Transaktionsgebühren und Prämien Teil der Anschaffungs- bzw. Veräußerungskosten, sofern die Lieferung des Basisgeschäftes des Derivates tatsächlich erfolgt.⁶⁷

⁶¹ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 256;

⁶² S. § 209 Abs. 2 UGB; Vgl. DIETER/HOHENSINNER (2016), Rz 44; Ebenso FRÖHLICH (2010), Rz 15.

⁶³ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 263 ff.

⁶⁴ S. § 231 Abs. 2 UGB.

⁶⁵ S. § 231 Abs. 2 UGB.

⁶⁶ Vgl. EGGER/SAMER/BERTL (2016), S. 462f iVm S. 446.

⁶⁷ Vgl. Kapitel 2.2.1.2 Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung, S. 20; S. AFRAC, Die unternehmensrechtliche Bilanzierung von Derivaten und Sicherungsinstrumenten (2017), Rz 16 ff.

Grundsätzlich sind die realisierten Gewinne und Verluste iZm den Derivaten unter dem Finanzergebnis auszuweisen, da diese im Zusammenhang mit Finanzinvestitionen bei der XY Stiftung stehen. ME bietet sich die Einführung eines separaten Punktes für Erträge bzw. Aufwendungen aus Derivaten an.⁶⁸

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Bewertung der klassischen Finanzinstrumente sowie der asymmetrischen Derivate zum beizulegenden Zeitwert erfolgt und resultierende außerplanmäßige Abschreibungen und Zuschreibungen zu ermitteln sind. Zur Vereinfachung der Bewertung ist bei der XY Stiftung das gleitende Durchschnittspreisverfahren auf das Finanzvermögen anzuwenden. Im Falle eines Verkaufs ist der Verkaufserlös dem Buchwert gegenüberzustellen und ein Gewinn bzw. Verlust zu realisieren.

Symmetrische Derivate sind mit einer Sicherungsleistung, die unter der Position „B. II. 4. sonstige Forderungen“ zu gliedern ist, bzw. mit einer Drohverlustrückstellung zu erfassen. Im Falle des Abgangs, des Verfalls oder der Ausübung eines Derivates sind resultierende Gewinne oder Verluste im Finanzergebnis zu erfassen. Wird das zugrundeliegende Basisgeschäft tatsächlich ausgeführt, sind alle ansonsten zu realisierenden Aufwendungen und Erträge Teil der Anschaffungskosten bzw. des Veräußerungserlöses.

2.2.3. Laufende Erträge der unterschiedlichen Finanzinstrumente

Im folgenden Teil werden die Regelungen hinsichtlich der Bilanzierung der laufenden Erträge aus den klassischen Finanzinstrumenten, die die XY Stiftung hält, dargestellt. Da sich diese grundsätzlich voneinander unterscheiden, erfolgen die Ausführungen im folgenden Kapitel untergliedert nach den jeweiligen Wertpapieren.

❖ Anleihen

Im Vermögen der Privatstiftung befinden sich wie o.a. lediglich festverzinsliche Anleihen, deren laufende Erträge sogenannte „Kupons“ sind. Diese fließen grundsätzlich zu festgelegten Stichtagen zu und stellen eine Verzinsung der Nominale dar.⁶⁹ Da diese Kuponstichtage grundsätzlich nicht zum Bilanzstichtag stattfinden, sind Kuponerträge nach den GoB gem. § 201 Abs. 2 Z. 5 UGB, für den Zeitraum des Wirtschaftsjahres abzugrenzen.⁷⁰

⁶⁸ Vgl. Kapitel 4.3 Analyse der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, S. 58 ff.

⁶⁹ Vgl. SCHUSTER/USKOVA (2015), S. 4 ff.

⁷⁰ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 372.

Zu betonen ist an dieser Stelle, dass gem. den GoB nur Zinserträge für jenen Zeitraum realisiert werden dürfen, in dem sich die zugehörige Anleihe im Stiftungsvermögen befunden hat, obwohl die Auszahlung für den gesamten Kuponzeitraum, in der Regel also ein Jahr, erfolgt. Vom letzten Kuponstichtag bis zum Kaufdatum ergibt sich die aufwandswirksame Abgrenzung durch die Stückzinsen, die beim Kauf der Anleihe bezahlt werden müssen.⁷¹ Vom Kuponstichtag bis zum Bilanzstichtag muss eine ertragswirksame Abgrenzung der Zinsen erfolgen.

Auszuweisen sind die Kuponerträge, deren zugehörige Anleihen sich im Anlagevermögen befinden, im Finanzergebnis gem. § 231 Abs. 2 UGB unter der Position „10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens“. Befinden sich die Anleihen im Umlaufvermögen, sind die zugehörigen laufenden Erträge der Position „11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ unterzuordnen.⁷²

❖ **Aktien**

Im Gegenteil zu den laufenden Erträgen der Anleihen bestehen die Erträge bei Aktien aus Dividenden, die vom Ausschüttungsbeschluss der Aktiengesellschaft abhängen.⁷³ Die Realisierung des Ertrags bei der beteiligten Körperschaft erfolgt grundsätzlich erst mit Beschlussfassung in der Hauptversammlung. Die Voraussetzungen für phasenkongruente Realisierung der Dividendenerträge gem. der veröffentlichten AFRAC Stellungnahme, werden bei den Aktien der XY-Stiftung grundsätzlich nicht erfüllt, weshalb an dieser Stelle nicht näher auf diese eingegangen wird.⁷⁴

Der Ausweis der Bruttodividenden der Aktien erfolgt daher in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Ausschüttung beschlossen wird. In der Praxis wird das Beschlussjahr mit dem Jahr, in dem die Ausschüttung zahlungswirksam wird, übereinstimmen. Der Ausweis der Dividenden erfolgt analog zu jenem der Kupons aus Anleihen.⁷⁵

⁷¹ Vgl. Kapitel 2.2.1.2 Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung der unterschiedlichen Finanzinstrumente, S. 17.

⁷² Vgl. HIRSCHLER/ZWICK (2017b), Rz 70.; Ebenso WENINGER/LUTZ (2016), Rz 20f.

⁷³ Vgl. SCHUSTER/USKOVA (2015), S. 39.

⁷⁴ S. AFRAC, Dividendenaktivierung (2015), Rz 2 ff.

⁷⁵ Vgl. WENINGER/LUTZ (2016), Rz 20f.

❖ Investmentfonds

Die laufenden Erträge von Investmentfonds bestehen einerseits aus den ordentlichen Erträgen, die die Vermögenswerte innerhalb des Fonds abwerfen. Andererseits stammen die Erträge aus den Ergebnissen der realisierten Verkäufe der, im Fonds beinhalteten, Vermögenswerte. Weiters wird der Fonds laufende Kosten, wie z.B. Verwaltungsgebühren, haben, die ebenfalls im Jahresergebnis enthalten sind.⁷⁶

Zusammengefasst bestehen die laufenden jährlichen Erträge aus den folgenden beiden Komponenten:

- **ordentliche Erträge**
z.B. Zinserträge aus Anleihen, Dividenden aus Aktien abzgl. laufender Kosten
- **außerordentliche Erträge**
im Wesentlichen realisierte Substanzgewinne/-verluste

Hervorzuheben ist an dieser Stelle, dass es sich bei den o.a. realisierten Substanzgewinnen bzw. -verlusten nicht um den Verkauf des Fonds selbst, sondern um die Verkäufe innerhalb des Fondsvermögens handelt.

Für die Bilanzierung der Investmentfonds ist insbesondere wichtig, ob die Fondsbestimmungen des jeweiligen Fonds vorsehen den Jahresbetrag auszuschütten oder nicht. Wird der Jahresbetrag ausgeschüttet, ist der Ausschüttungsanspruch zu realisieren.⁷⁷ Ist der Anspruch auf den laufenden Ertrag so gut wie sicher entstanden, werden die laufenden Erträge auch realisiert, wenn keine Ausschüttung, also eine Thesaurierung, erfolgt. Die Anforderungen, um festlegen zu können, dass der Ertrag so gut wie sicher entstanden ist, lauten folgendermaßen:⁷⁸

1. Unmittelbarer, uneingeschränkter Anspruch auf Rücklösung⁷⁹ des Fondsanteils
2. Es handelt sich um einen offenen Fonds.
3. Ausreichend Liquidität des Fonds, um mögliche Rücklösungen vollständig bedienen zu können.
4. Die zu aktivierenden, laufenden Erträge werden gem. dem dritten Buch des UGB erfasst und bewertet.
5. Die Frage, ob der Anteil am Investmentfonds wertgemindert ist, wird in Hinblick auf den gesamten Fondsanteil beurteilt.
6. Die Aktivierung erfolgt lediglich in Höhe des Anteils des Inhabers nach Abzug erwarteter Transaktionskosten.

⁷⁶ Vgl. ENGEL-KAZEMI/TEUBENBACHER (2015), S. 104.

⁷⁷ S. AFRAC, Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (2017), Rz 35a.

⁷⁸ S. AFRAC, Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (2017), Rz 35c.

⁷⁹ Der Anspruch auf Rücknahme steht dem Anteilsinhaber gem. § 123 InvFG zu.

Die o.a. Informationen, können in der Praxis grundsätzlich dann erlangt werden, wenn es sich bei dem jeweiligen Fonds um einen Meldefonds handelt, der sein Ergebnis über die OeKB-Meldestelle veröffentlichen muss.⁸⁰ Die Erträge von Nicht-Meldefonds können daher grundsätzlich nicht aktiviert werden.⁸¹ Im Anhang sind weiters Angaben zu den anteiligen Jahresergebnissen des Wirtschaftsjahres und die kumulativen Ergebnisse seit der Anschaffung der Fondsanteile anzugeben.⁸²

Anzumerken ist, dass die ausschüttungsgleichen, aktivierten Erträge eine Wertaufstockung der Anschaffungskosten darstellen. Der Buchwert darf jedoch den beizulegenden Zeitwert des Fondsanteils nicht übersteigen. Eine allfällige außerplanmäßige Abschreibung muss daher erfolgen, sofern der Buchwert zzgl. der aktivierten Erträge den Zeitwert übersteigt. Erhaltene Ausschüttungen von Investmentfonds, inkl. allfälliger KEST-Ausschüttungen, deren ausschüttungsgleiche Erträge aktiviert werden, sind erfolgsneutral zu berücksichtigen.⁸³ Technisch empfiehlt es sich, die ausschüttungsgleichen Erträge im Anlagenverzeichnis als Zugang zu erfassen⁸⁴

Hinsichtlich der zeitlichen Erfassung der ausschüttungsgleichen Erträge ist anzumerken, dass diese grundsätzlich in jenem Zeitraum zu verbuchen wären, in dem das Ende des Fondgeschäftsjahres liegt. Jedoch kann mE hinsichtlich des Aufwandes der Erfassung und in Hinsicht auf die Einhaltung des Wesentlichkeitsgrundsatzes davon ausgegangen werden, dass eine Gleichschaltung der Erfassung mit der des Steuerrechts zulässig ist.⁸⁵ Bei der XY Stiftung werden die ausschüttungsgleichen Erträge daher grundsätzlich zum Meldedatum erfasst.⁸⁶

Der Ausweis der ausgeschütteten bzw. ausschüttungsgleichen Erträge im Zusammenhang mit Investmentfonds erfolgt unter den gleichen Positionen, wie die Gliederung der laufenden Erträge aus Aktien und Anleihen.⁸⁷

In Bezug auf die Datenerhebung der ausschüttungsgleichen Erträge ist die Website der OeKB⁸⁸ heranzuziehen, wobei zu beachten ist, dass in der Spalte „Stiftung“ die steuerrechtlich maßgeblichen Werte angegeben werden.⁸⁹

⁸⁰ S. AFRAC, Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (2017), Rz 35d; Vgl. Kapitel 3.2.3 Die Besteuerung von Investmentfonds, S. 39 ff.

⁸¹ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 872.

⁸² S. AFRAC, Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (2017), Rz 35g

⁸³ S. AFRAC, Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (2017), Rz 35e ff.

⁸⁴ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 1072 ff.

⁸⁵ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 859 f.

⁸⁶ Vgl. Kapitel 3.2.3.1 Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge von Meldefonds, S. 40.

⁸⁷ Vgl. WENINGER/LUTZ (2016), Rz 20f.

⁸⁸ www.profitweb.at

⁸⁹ Vgl. Kapitel 3.2.3 Die Besteuerung von Investmentfonds, S. 45.

Unternehmensrechtlich müssen jedoch auch etwaige steuerbefreite Einkünfte realisiert werden, weswegen die Spalte „BV jur. Person“ heranzuziehen ist. Hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Erträge der XY-Stiftung sind insbesondere die folgenden Daten der OeKB-Meldung, je Fondsanteil, maßgeblich:⁹⁰

Zeile	Art der Information	Spalte
04.3	In den steuerpflichtigen Einkünften enthaltene Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 des laufenden Jahres	BV jur. Person
05.6	Ausschüttung (vor Abzug KESt), die der Fonds mit der gegenständlichen Meldung vornimmt	Stiftung
06.1	Korrekturbetrag ausschüttungsgleicher Ertrag für Anschaffungskosten	BV jur. Person
06.2	Korrekturbetrag Ausschüttung für Anschaffungskosten bei InvF und AIF	Stiftung
12. 8	KESt auf Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1998	BV jur. Person

Tabelle 3: Benötigte Daten hinsichtlich Investmentfonds, Quelle: eigene Darstellung

Die unternehmensrechtliche Ermittlung der zu aktivierenden ausschüttungsgleichen Erträge ergibt sich durch den Abzug der getätigten Ausschüttungen (Zeile 6.2 bzw. 5.6) von den gesamten ausschüttungsgleichen Erträgen (Zeile 6.1).⁹¹ Der Aktivierungsbetrag der ausschüttungsgleichen Erträge ergibt sich daher folgendermaßen:

Zeile	Art der Information
06.1	Korrekturbetrag ausschüttungsgleicher Ertrag für Anschaffungskosten
<i>abzgl.</i> 05.6 <i>oder</i> 06.2	Ausschüttung (vor Abzug KESt), die der Fonds mit der gegenständlichen Meldung vornimmt
<i>ergibt</i>	Aktivierungsbetrag der ausschüttungsgleichen Erträge

Tabelle 4: Ermittlung des Aktivierungsbetrages der ausschüttungsgleichen Erträge, Quelle: eigene Darstellung.

⁹⁰ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 773 f.

⁹¹ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 773 f.

Aus der o.a. Berechnung resultieren die gesamten ausschüttungsgleichen Erträge. Um jedoch noch die darin enthaltenen außerordentlichen Erträge ermitteln zu können, muss aus der Spalte der Kapitalgesellschaften der Betrag der Substanzgewinne (Zeile 4.3) abzüglich der anteiligen Ausschüttung der KESt (Zeile 12.8) entnommen werden:⁹²

Zeile	Art der Information
04.3	In den steuerpflichtigen Einkünften enthaltene Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 des laufenden Jahres
<i>abzgl.</i> 12.8	KESt auf Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1998
ergibt	ausschüttungsgleiche außerordentliche Erträge

Tabelle 5: Ermittlung ausschüttungsgleichen außerordentlichen Erträge, Quelle: eigene Darstellung.

Zusammenfassend ist hinsichtlich der Investmentfonds anzumerken, dass bei der XY sowohl die ausschüttungsgleichen ordentlichen, als auch die außerordentlichen Erträge aktiviert werden sofern die Voraussetzungen der AFRAC-Stellungnahme erfüllt werden. Bei Meldefonds, die ihre Ergebnisse auf der OeKB-Website veröffentlichen, sind diese Voraussetzungen grundsätzlich zugänglich und können wie o.a. ermittelt werden. In Hinsicht auf Nicht-Meldefonds ist festzuhalten, dass keine Aktivierung der Erträge erfolgt.

❖ **Derivate**

Die Erträge aus den asymmetrischen und symmetrischen Derivaten ergeben sich bei Derivaten aus dem Verkauf bzw. der Einlösung des Derivats. Laufende Erträge fallen im Zusammenhang mit Derivaten grundsätzlich keine an.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die laufenden Erträge der klassischen Finanzinstrumente einerseits aus fixen Kupons der Anleihen bestehen, die grundsätzlich abzugrenzen sind. Hinsichtlich der Dividenden ist festzuhalten, dass eine Realisierung in der Praxis in dem Jahr stattfinden wird, in dem die Ausschüttung zufließt. In Bezug auf Investmentfonds ist zwischen Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträgen, die unter bestimmten Voraussetzungen aktiviert werden dürfen und mittels der OeKB-Website zu ermitteln sind, zu unterscheiden. Aus Derivaten werden keine laufenden Erträge erzielt.

⁹² Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 773 f.

2.3. Unternehmensrechtliche Bestimmungen des Immobilienvermögens

Wie bereits o.a. haben Privatstiftungen das dritte Buch des UGB zu beachten, weshalb sich die unternehmensrechtliche Behandlung der Vermietung und Verpachtung grundsätzlich nicht von der einer vermietenden Kapitalgesellschaft unterscheidet. In Bezug auf die VuV sind einerseits die resultierenden Erträge und Aufwendungen in der GuV und andererseits das verbundene Sachanlagevermögen zu beachten.

Die, mit der VuV in Verbindung stehenden, Erträge und Aufwendungen können im Wesentlichen unter den folgenden Kategorien zusammengefasst werden:

- Erlöse aus der Vermietung
- direkt zurechenbare Aufwendungen
- gemischt verursachte Aufwendungen

Die erzielten Erlöse aus der VuV der XY Stiftung ergeben sich aus den Miet- und Betriebskostenerlösen. Die laufenden Betriebskosten werden von der XY Stiftung übernommen und an den Mieter weiterverrechnet. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass in Bezug auf die jährlichen Betriebskosten, eine Abrechnung bis zum 30. Juni des folgenden Kalenderjahres auszustellen ist.⁹³

Die direkt zurechenbaren Aufwendungen der XY Stiftung bestehen grundsätzlich aus:

- laufenden (Betriebs-) Kosten
- Instandhaltungsaufwendungen
- Abschreibungen aus dem Anlagevermögen

Die laufenden Kosten ergeben sich beispielsweise aus Aufwendungen für Strom, Gebäudeversicherungen, Wasser und Heizung.

Hinsichtlich der laufenden Instandhaltungsaufwendungen gilt es zuerst Erhaltungsaufwand von Herstellungskosten zu trennen. Herstellungskosten sind gem. § 203 Abs. 3 UGB jene Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterungen oder für eine wesentliche Verbesserung, die über seinen ursprünglichen Zustand hinausgeht, anfallen.⁹⁴

⁹³ S. § 21 Abs. 3 MRG; Vgl. DENK, P. u.a. (2016), S. 182.

⁹⁴ Vgl. Denk, C. u.a. (2016), S. 98 ff.

Die Herstellungskosten bestehen verpflichtend aus den Einzelkosten und angemessenen Teilen der Gemeinkosten, sind zu aktivieren und auf ihre Restnutzungsdauer abzuschreiben. Anzumerken ist, dass § 203 Abs. 3 UGB zwar ein Wahlrecht zur Aktivierung von Fremdkapitalkosten für Herstellungsaufwand vorsieht, dieses von der XY Stiftung jedoch nicht in Anspruch genommen wird.⁹⁵

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Sachanlagevermögens sind um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die Abschreibungsdauer ist hierbei der Zeitraum der wirtschaftlichen Nutzung und ist vorsichtig zu schätzen. Hinsichtlich der Abschreibungsmethode ist anzumerken, dass unternehmensrechtlich zwar grundsätzlich verschiedene Methoden zulässig sind, die lineare Methode jedoch die verbreitetste, und auch die bei der XY Stiftung genutzte, Methode ist. Die Anwendung der, im Steuerrecht verankerten, Halbjahresabschreibung ist grundsätzlich auch im Unternehmensrecht erlaubt.⁹⁶ Die Nutzungsdauer für die Gebäudeanteile wurde bei der XY Stiftung, aufgrund von Erfahrungswerten und in Übereinstimmung mit dem Steuerrecht, grundsätzlich auf 67 Jahre festgelegt.

Abweichend von den Herstellungskosten gehören Instandhaltungsaufwendungen zum laufenden Aufwand und mindern somit das Jahresergebnis. Die, im Gegensatz zu den Betriebskosten und Instandhaltungsaufwendungen, nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen, bestehen bei der XY Stiftung im Wesentlichen aus Beratungskosten, wie z.B. Honorare für die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH oder den Stiftungsprüfer.

In der derzeitigen Darstellung der GuV werden die laufenden Aufwendungen, ausgenommen Abschreibungen, unter der Position „8. sonstige betriebliche Aufwendungen“ gem. § 231 Abs. 2 UGB ausgewiesen. Die Gliederung der planmäßigen Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen erfolgt unter der Ziffer „7. a) Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen“⁹⁷, während die zugehörigen Gebäude unter der Position „A. II. 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund“ ausgewiesen werden.

Zusammenfassend ist, in Hinsicht auf die VuV, also zwischen den direkt zurechenbaren, wie z.B. Instandhaltungsaufwendungen, und den indirekt zurechenbaren Aufwendungen, wie z.B. Beratungskosten, zu unterscheiden. Weiters müssen Herstellungskosten vom laufenden Aufwand getrennt und die zugehörigen planmäßigen Abschreibungen ermittelt werden.

⁹⁵ Vgl. Denk, C. u.a. (2016), S. 98 ff.

⁹⁶ Vgl. KONEZNY (2016), Rz 11 ff.

⁹⁷ S. § 231 Abs UGB.

2.4. Zusammenfassung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen

Zusammenfassend ist anzumerken, dass Privatstiftungen aufgrund des PSG zur Aufstellung eines unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses verpflichtet sind. Die Gliederungen der Bilanz und GuV haben grundsätzlich den §§ 224 und 231 UGB zu entsprechen, wobei sich ggf. die notwendige Anpassung und Umbenennung der Positionen, aufgrund der stiftungsrechtlichen Besonderheiten, ergeben kann. Das AFRAC hat hierzu bereits eine Stellungnahme mit Gliederungsvorschlägen für das Eigenkapitel und die GuV veröffentlicht.

Bezüglich des Kapitalvermögens ist zu beachten, dass im Einzelfall zu entscheiden ist, ob das jeweilige Wertpapier dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen ist. Hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten bzw. der Erfassung der laufenden Erträge der Wertpapiere können folgende Aspekte festgehalten werden:

Wertpapier	Anschaffungskosten UGB	laufende Erträge	Abgrenzungen
Anleihen	Kurswert zzgl. Anschaffungsnebenkosten (ohne Stückzinsen)	Kupon	Mittels Stückzinsen und Zinsabgrenzung
Aktien	Kurswert zzgl. Anschaffungsnebenkosten	Dividenden	-
Investmentfonds	Kurswert zzgl. Anschaffungsnebenkosten zzgl. ausschüttungsgleiche Erträge	Ausschüttungen ausschüttungsgleiche Erträge	Ausschüttungsgleiche Erträge
Asymmetrische Derivate			
Zertifikate	Prämie zzgl. Anschaffungsnebenkosten	-	-
Optionen	Prämie zzgl. Anschaffungsnebenkosten	-	-
Symmetrische Derivate			
Futures	keine Anschaffungskosten Erfassung von Sicherungsleistungen als Forderung	-	-

Tabelle 6: Übersicht der unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten und laufenden Erträge, Quelle: eigene Darstellung

Die Folgebewertung des Finanzvermögens erfolgt bei der XY Stiftung grundsätzlich zum strengen Niederstwertprinzip, da das entsprechende Wahlrecht auch beim Finanzanlagevermögen ausgenutzt wird. Eine Wertaufholung ist zwingend bis zu den historischen Anschaffungskosten, zuzüglich einer etwaigen Wertaufstockung bei Investmentfonds, vorzunehmen.

Die Bestandsermittlung erfolgt grundsätzlich mit Hilfe des gleitenden Durchschnittspreisverfahrens. Bei Verkäufen ergibt sich der Gewinn bzw. Verlust aus Substanzgewinnen durch Gegenüberstellung des Erlöses mit dem unternehmensrechtlichen Buchwert.

Die Bewertung von Derivaten zum Stichtag weicht grundsätzlich nicht von der o.a. Bewertung ab. Zusätzlich sind jedoch etwaige Drohverluste zu ermitteln. Verfällt das Derivat, im Fall einer Option, oder wird es eingelöst, ergibt sich die Gewinn- oder Verlustrealisierung aus dem Geschäft, sofern die tatsächliche Lieferung des Basisgeschäftes nicht erfolgt.

Hinsichtlich der Darstellung der VuV ergibt sich zusammenfassend, dass zurechenbare Aufwendungen insbesondere laufende Betriebskosten sowie Instandhaltungen und nicht direkt zurechenbare Beratungskosten sind. Insbesondere die Abgrenzung zwischen laufender Instandhaltung und Herstellungskosten ist an dieser Stelle maßgeblich.

3. Darstellung der steuerrechtlichen Bestimmungen

Im folgenden Kapitel werden die steuerrechtlichen Anforderungen hinsichtlich des Kapitalvermögens und der Vermietung und Verpachtung dargestellt. Da die Ertragsbesteuerung iZm Privatstiftungen wesentlich von jener von Kapitalgesellschaften abweicht, wird zu Beginn des Kapitels ein Gesamtüberblick über die ertragsteuerliche Behandlung von Stiftungen erfolgen.

Im Anschluss werden zuerst die ertragsteuerlichen Regelungen in Bezug auf das Kapitalvermögen und folgend in Bezug auf die VuV näher erläutert. Weiters erfolgt eine Darstellung etwaiger Verlustausgleichs- und -vortragmöglichkeiten, da diese insbesondere für Kapitel „5. Erhebung von Potentialen zur Steueroptimierung“ maßgeblich sind.

Außerdem wird abschließend ein Überblick über die umsatzsteuerlichen Regelungen, die maßgeblich für die XY Stiftung sind, gegeben.

3.1. Allgemeine ertragsteuerliche Behandlung von Privatstiftungen

Privatstiftungen gehören zu den juristischen Personen des privaten Rechts und unterliegen somit dem Anwendungsbereich des KStG. Die XY Stiftung ist eine eigennützige, inländische Privatstiftung, die unter den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 Z. 1 KStG fällt und somit grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig ist.⁹⁸ Für eigennützige Privatstiftungen, die die Offenlegungspflichten gem. § 13 Abs. 6 KStG erfüllen, gibt es jedoch, basierend auf § 5 Z. 11 KStG, eine Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht.⁹⁹ Die XY Stiftung sowie die anderen Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, erfüllen diese Offenlegungspflichten.

Nach Maßgabe des § 13 KStG ergibt sich, dass die Stiftungen, im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, grundsätzlich alle Einkunftsarten und nicht nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen können, da § 7 Abs. 2 und nicht Abs. 3 KStG anzuwenden ist.¹⁰⁰ Wie bereits in der Ausgangssituation erläutert, erzielt die XY Stiftung lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen und VuV. Weiters ergibt sich, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen und VuV nicht dem Maßgeblichkeitsprinzip unterliegen und der Jahresabschluss gem. UGB nicht für die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses herangezogen werden kann. Insbesondere die o.a. außerbetrieblichen Einkünfte unterliegen dem Zufluss-Abfluss-Prinzip und sind mittels einer Überschussrechnung zu ermitteln.¹⁰¹

⁹⁸ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 702 ff.

⁹⁹ Vgl. MAYR (2013), Rz 1051.

¹⁰⁰ S. StiftR 2009 (2009), Onlinequelle [11.04.2018], Rz 33 ff.

¹⁰¹ Vgl. WOLF (2012), S. 51; Ebenso MARSCHNER (2015), Rz 753 iVm Rz 766.

Eine weitere Besonderheit im Zuge der Besteuerung von Privatstiftungen ist die sogenannte Zwischenkörperschaftsteuer¹⁰², im Folgenden auch Zwischensteuer genannt. Die Zwischensteuer fällt für bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bei Stiftungen an. Alle anderen Einkünfte werden mit der normalen Körperschaftsteuer belastet.¹⁰³

Um einen guten Überblick über das System der Zwischenbesteuerung zu schaffen, wird im Folgenden ein kurzer Exkurs auf die Besteuerung von Zuwendungen der Stiftung an ihre Begünstigten erfolgen:¹⁰⁴

Die Begünstigten der XY Stiftung und aller weiteren Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, sind ausnahmslos inländische, natürliche Personen. Diese erzielen die Zuwendungen der Stiftung in ihrem Privatvermögen. Die Zuwendungen stellen bei den Begünstigten Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 2 iVm Abs. 5 Z. 7 EStG dar und werden gem. § 27a Abs. 1 Z. 2 EStG mit 27,5% KESt endbesteuert. Die KESt ist gem. § 93 Abs. 1 EStG von der Privatstiftung einzubehalten.¹⁰⁵

Dieser Aspekt ist zu beachten, weil Zuwendungen, die im Veranlagungszeitraum getätigt wurden und für die KESt einbehalten und endgültig abgeführt wurde, die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Zwischensteuer verringern:¹⁰⁶

	Zwischensteuerpflichtige Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 und 4 KStG
abzgl.	Zuwendungen gem. § 13 Abs. 3 KStG
davon	Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer 25% Zwischensteuer gem. § 22 Abs. 2 KStG

Tabelle 7: Darstellung der Berechnung der Zwischensteuer, Quelle: eigene Darstellung.

Diese Zwischensteuer kann, sofern sie festgesetzt und entrichtet wurde, in Folgejahren wieder gutgeschrieben werden, insofern Zuwendungen an Begünstigte erfolgen und für diese KESt abgeführt wurde. Die Zwischensteuer stellt daher faktisch eine Vorwegbesteuerung für Zuwendungen dar. Die Bemessungsgrundlage für die Höhe der Gutschrift stellt die Differenz zwischen den zwischensteuerpflichtigen Einkünften und den getätigten Zuwendungen dar, wobei der gutschriftsfähige Betrag grundsätzlich 25% der Bemessungsgrundlage beträgt.¹⁰⁷

¹⁰² S § 22 Abs. 2 iVm § 13 Abs. 3 KStG.

¹⁰³ Vgl. SCHUCHTER-MANG (2015), Rz 28 ff.

¹⁰⁴ Vgl. Kapitel 2.1 Gliederung des Jahresabschlusses, S. 7, zur Bilanzierung der Zwischensteuer.

¹⁰⁵ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1256 ff.

¹⁰⁶ Vgl. MAYR (2013), Rz 1057; Ebenso MARSCHNER (2015), Rz 1131 f.

¹⁰⁷ S. StfR 2009 (2009), Onlinequelle [11.04.2018], Rz 124.

Seitens der Stiftung ist ein Evidenzkonto über die jährlich entrichtete Zwischensteuer, die gutgeschriebenen Beträge und den für eine Gutschrift in Betracht kommenden Restbetrag zu führen.¹⁰⁸ Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die Zwischensteuer für Veranlagungen vor 2011 12,5% betrug, weshalb auch die Gutschrift für die resultierende Zwischensteuer, aus den entsprechenden Veranlagungen, 12,5% beträgt.¹⁰⁹ Da die XY Stiftung bereits die gesamte Zwischensteuer für Jahre vor 2011 aufgebraucht hat, werden die Gutschriften bei Zuwendungen in den Folgejahren 25% der Bemessungsgrundlage betragen.

Zusammengefasst ergibt sich, dass die laufende Besteuerung der Privatstiftung innerhalb der folgenden zwei Besteuerungs-Ebenen erfolgt, die voneinander grundsätzlich unabhängig sind:

- Körperschaftsteuer¹¹⁰
- Zwischenkörperschaftsteuer

Welche Bestandteile der Einkünfte aus VuV bzw. Kapitalvermögen welcher Besteuerungsart zuzuordnen sind, wird in den folgenden Unterkapiteln näher erläutert.

3.2. Ertragsteuerrechtliche Behandlung des Kapitalvermögens

Einkünfte aus Kapitalvermögen gehören bei Privatstiftungen zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten, für die grundsätzlich nach dem Zufluss-/Abflussprinzip der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gem. § 15 ff EStG ermittelt werden muss.¹¹¹ Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen muss weiters zwischen steuerfreien Beteiligungserträgen, normal-KöSt-pflichtigen und zwischensteuerpflichtigen Einkünften unterschieden werden, welche im Folgenden näher erläutert werden. Die Besteuerung der Investmentfonds wird im Folgenden separat dargestellt, da sich diese aufgrund der ausschüttungsgleichen Erträge umfangreicher gestaltet.

Anzumerken ist, dass das Kapitalvermögen der XY Stiftung sowie aller anderen Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, lediglich aus Neuvermögen, das heißt aus Kapitalvermögen, das nach dem 31.03.2012 angeschafft wurde, besteht und daher nur auf die aktuelle Rechtslage nach Einführung des BudgBG 2011, ohne Beachtung etwaiger Übergangsregelungen, eingegangen wird.¹¹²

¹⁰⁸ S. § 24 Abs. 5 Z. 5. KStG.

¹⁰⁹ S. § 24 Abs. 5 Z. 4 KStG.

¹¹⁰ Im Folgenden grundsätzlich als „normale KöSt“ bezeichnet.

¹¹¹ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 754.

¹¹² Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 952 f.

3.2.1. Steuerfreie und der normalen Körperschaftsteuer unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen

Zu den steuerfreien Einkünften aus Kapitalvermögen zählen die von der Beteiligungsertragsbefreiung gem. § 10 Abs. 1 Z. 1 KStG umfassten Erträge, wie z.B. inländische Dividenden aus Aktien. Gemäß § 13 Abs. 2 KStG sind außerdem ausländische Portfoliobeteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungserträge befreit, sofern kein Ausnahmetatbestand gem. § 10 Abs. 4, 5 oder 7 KStG vorliegt.¹¹³

Besonderheiten bei den Beteiligungserträgen gibt es bei Privatstiftungen gegenüber Kapitalgesellschaften daher grundsätzlich keine. Zu beachten ist jedoch, dass für Privatstiftungen nur Befreiungen für die Gewinnanteile, jedoch nicht für Substanzgewinne gelten. Realisierte Kursgewinne bzw. -verluste aus gehaltenen Aktien sind daher im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften auch bei ausländischen Schachtelbeteiligungen steuerlich relevant.¹¹⁴

Bei zugeflossenen Dividenden aus gehaltenen Aktien, muss folglich zuerst festgestellt werden, ob es sich um inländische oder ausländische Aktien handelt. Diese Unterscheidung erfolgt bei in Depots gehaltenen Aktien in der Praxis nach dem Länderkürzel der ISIN-Nummer.¹¹⁵

Dividenden aus inländischen Aktien sind wie o.a. grundsätzlich steuerfrei und von der KEST befreit.¹¹⁶ Insofern die Entlastung an der Quelle nicht erfolgen kann, ist allenfalls eine Anrechnung der abgezogenen KEST bei der Veranlagung der KöSt zu beantragen.¹¹⁷ Dividenden aus ausländischen Aktien folgen den Regelungen für Kapitalgesellschaften. Da die XY Stiftung, wie bereits in Kapitel „2.2.1.2 Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung der unterschiedlichen Finanzinstrumente“ dargestellt wurde, kein Beteiligungsausmaß an Aktiengesellschaften über 10% erzielen wird, wird an dieser Stelle nicht näher auf die Regelungen hinsichtlich der Schachtelbeteiligungen eingegangen. Im weiteren Verlauf der Arbeit wird folglich davon ausgegangen, dass die XY Stiftung keine ausländischen Aktien im Vermögen hält, die die Voraussetzungen für internationale Schachtelbeteiligungen erfüllen.

¹¹³ Vgl. ARNOLD (2013), Rz 12/45 ff.

¹¹⁴ Vgl. Kapitel 3.2.2 Zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen, S. 34 ff.

¹¹⁵ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 10.

¹¹⁶ S. StfR 2009 (2009), Onlinequelle [11.04.2018], Rz 40 f.; Ebenso MARSCHNER (2015), Rz 882 ff.

¹¹⁷ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 890.

Einkünfte aus ausländischen Portfoliobeteiligungen sind bei der XY Stiftung daher grundsätzlich steuerfrei, sofern die folgenden Voraussetzungen hinsichtlich der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, erfüllt sind:

- Es handelt sich um eine EU-Gesellschaft lt. Anlage 2 zum EStG, *oder*
- Es handelt sich um eine Gesellschaft, die mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft gem. § 7 Abs. 3 KStG vergleichbar ist und nach dem Recht eines Staates des europäischen Wirtschaftsraumes errichtet ist, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.¹¹⁸

Für Portfoliobeteiligungen greifen außerdem die Ausnahmetatbestände gem. § 10 Abs. 5 KStG, wonach die Beteiligungsertragsbefreiung verloren geht, wenn:

- die ausländische Gesellschaft keiner, der österr. KöSt vergleichbaren ausländischen Körperschaftsteuer unterliegt,
- die vergleichbare ausländische Steuer weniger als 15% beträgt, *oder*
- die ausländische Körperschaft zur Gänze persönlich oder sachlich steuerbefreit ist.

Beteiligungserträge, die aufgrund dieser Regelungen nicht steuerbefreit sind, sind als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln und unterliegen der 25%igen „normalen“ KöSt.¹¹⁹

Bei der Betrachtung der bisher gekauften Aktien kann festgestellt werden, dass Erträge aus diesen grundsätzlich steuerbefreit sind. Sollte in Zukunft in Aktien anderer Gesellschaften investiert werden, ist zu erheben, ob die entsprechenden Beteiligungserträge steuerfrei oder steuerpflichtig sind.

Insofern Beteiligungserträge nicht steuerfrei sind, unterliegen sie der normalen KöSt. Grundsätzlich kann die Regel angewandt werden, dass alle Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bei natürlichen Personen dem progressiven Einkommensteuersatz unterliegen und bei der Stiftung nicht steuerbefreit sind, der normalen KöSt und nicht der Zwischensteuer unterliegen. Dies sind neben den Beteiligungserträgen grundsätzlich nur Erträge aus Finanzinstrumenten, die nicht verbrieft, also im „private-placement“, gekauft werden.¹²⁰

Da weder die XY Stiftung, noch die anderen Stiftungen, die zum Kundenstock des Kooperationspartner zählen, Finanzinstrumente im „private-placement“ halten, werden diese im folgenden Teil nicht näher dargestellt.

¹¹⁸ S. StfR 2009 (2009), Onlinequelle [11.04.2018], Rz 43.

¹¹⁹ S. StfR 2009 (2009), Onlinequelle [11.04.2018], Rz 46 f; Ebenso LECHNER (2012), S. 438.

¹²⁰ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 786; Ebenso MAYR (2013), Rz 1057.

Anzumerken ist, dass bei normal-KöSt-pflichtigen Kapitalerträgen Werbungskosten abgezogen werden können, wobei aufgrund der Maßgabe des Zufluss-/Abfluss-Prinzips, keine unternehmensrechtlich vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung berücksichtigt werden kann.¹²¹

Weiters ist zu berücksichtigen, dass bei ausländischen Dividenden, die in Österreich steuerbefreit sind, im Ausland jedoch einem Quellensteuerabzug unterliegen, keine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die österreichische KöSt möglich ist. Diese Möglichkeit besteht nur für normal-KöSt-pflichtige Beteiligungserträge. Es besteht jedoch, abhängig vom entsprechenden Steuerland, die Möglichkeit einer Entlastung von der ausländischen Quellensteuer auf Dividenden, insofern die ausländische Quellensteuer das zustehende Besteuerungsausmaß gem. DBA übersteigt.¹²²

Zusammenfassend kann vermerkt werden, dass die Bestimmung der Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen bei Stiftungen grundsätzlich gleich wie bei Kapitalgesellschaften durchgeführt werden kann. Bisher sind bei der XY Stiftung keine steuerpflichtigen Beteiligungserträge vorhanden. Fallen Beteiligungserträge nicht unter die Steuerbefreiung oder werden seitens der Stiftung Finanzinstrumente im „private-placement“ gehalten, sind resultierende Kapitaleinkünfte grundsätzlich normal-KöSt-pflichtig.

3.2.2. Zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen

Das Zwischensteuersystem, wie in Kapitel „3.1 Allgemeine ertragsteuerliche Behandlung von Privatstiftungen“ erläutert, ist auf die folgenden Einkünfte aus Kapitalvermögen anzuwenden:¹²³

- Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem. § 27 Abs. 2 Z. 2 EStG
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen¹²⁴
(ausgenommen Einkünfte gem. § 27 Abs. 4 EStG)
- Einkünfte aus Derivaten gem. § 27 Abs. 4 EStG
(ausgenommen Einkünfte gem. § 27a Abs. 2 EStG)

Weiters umfasst die Zwischensteuer Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG, die im Zuge dieser Arbeit jedoch nicht näher beleuchtet werden.

¹²¹ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 788.

¹²² Vgl. LECHNER (2012), S. 439.

¹²³ S. § 13 Abs. 3 und Abs. 4 KStG.

¹²⁴ S. § 27 Abs. 3 EStG.

Bevor die einzelnen Einkünfte nun näher dargestellt und erläutert werden, ist, wie bereits o.a., hervorzuheben, dass auch die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen nach dem Zufluss-/Abfluss-Prinzip ermittelt werden. Weiters kann für alle zwischensteuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen vermerkt werden, dass der Abzug von Werbungskosten grundsätzlich nicht zulässig ist.¹²⁵

Es ist anzumerken, dass die folgenden Einkünfte grundsätzlich der österreichischen KEST unterliegen, die Stiftung aber gem. § 94 Z. 12 EStG KEST-befreit ist und, z.B. durch eine Befreiungserklärung bei inländischen Kreditinstituten, KEST-frei gestellt werden kann.¹²⁶ Sollte KEST auf zwischensteuerpflichtige Einkünfte zu Unrecht abgezogen worden sein, kann diese lt. Rechtsprechung nur über einen Rückerstattungsantrag rückgefordert werden.¹²⁷ In der Praxis, lässt die Verwaltung jedoch auch die Erstattung über die Veranlagung zu.¹²⁸

Wird bei den zwischensteuerpflichtigen Einkünften im Ausland Quellensteuer einbehalten, kann diese, im Ausmaß des gemäß DBA zulässigen Prozentsatzes, auf die Zwischensteuer angerechnet werden.¹²⁹ Der das DBA-Ausmaß überschreitende Teil der Quellensteuern kann im jeweiligen Land zurückgefordert werden.¹³⁰

Im folgenden Teil werden nun die einzelnen zwischensteuerpflichtigen Einkünfte näher erläutert, wobei zu beachten ist, dass die steuerrechtliche Behandlung von Investmentfonds aufgrund ihres Umfanges in Kapitel „3.2.3 Die Besteuerung von Investmentfonds“ separat dargestellt wird:

❖ Einkünfte aus der Überlassung von Kapital

Die Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem. 27 Abs. 2 Z. 2 EStG umfassen Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art.¹³¹ Hinsichtlich der XY Stiftung betreffen diese Einkünfte:¹³²

- Zinsen aus den gehaltenen Anleihen,
- Zinsen aus Anleihen innerhalb der Investmentfonds sowie
- Zinsen aus Guthaben bei Banken

¹²⁵ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 954 ff.

¹²⁶ Vgl. WOLF (2012), S. 55; Ebenso MARSCHNER (2015) Rz 962.

¹²⁷ S. UFS 24.05.2011, RV/0650-S/10, Keine Anrechnung rechtswidrig einbehaltener KEST auf KöSt einer Privatstiftung, Onlinequelle [06.01.2018], S. 5 f.

¹²⁸ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 962;

¹²⁹ S. StfR 2009 (2009), Onlinequelle [11.04.2018], Rz 101.

¹³⁰ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 973.

¹³¹ S. § 27 Abs. 2 Z. 2 EStG; Vgl. WOLF (2012), S. 56.

¹³² Vgl. SCHUCHTER-MANG (2015), Rz 57.

Zu beachten ist, dass im Gegensatz zum unternehmensrechtlichen Jahresabschluss der Stiftung, Stückzinsen ausgenommen von der Zinsbesteuerung sind und der Kursgewinnbesteuerung unterliegen. Das bedeutet, dass diese beim Kauf der Anleihen Anschaffungskosten darstellen und beim Verkauf der Anleihe den Verkaufserlös erhöhen.¹³³ Ein weiterer Unterschied zur unternehmensrechtlichen Behandlung der Zinsen stellt die Periode der Besteuerung dar. Während im Unternehmensrecht das Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit maßgeblich ist, sind die Zinsen im Steuerrecht in dem Jahr zu erfassen, in dem der Zufluss erfolgt.¹³⁴

❖ **Realisierte Kursgewinne aus Kapitalvermögen**

§ 13 Abs. 3 Z. 1 lit. b KStG definiert, dass der Zwischenbesteuerung realisierte Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 3 EStG unterliegen, sofern diese nicht zu den Einkünften aus Derivaten gehören. Insofern unterliegen die realisierten Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von folgenden, die XY Stiftung betreffenden Wirtschaftsgütern der Zwischenbesteuerung:¹³⁵

- Aktien
- Anleihen
- Investmentfonds

Bei allen Kapitalanlagen sind zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die steuerlichen Anschaffungskosten dem zugeflossenen Veräußerungserlös entgegenzustellen und stille Reserven somit aufzudecken.¹³⁶ Die Folgebewertung ergibt sich auch im Steuerrecht mittels dem gleitenden Durchschnittspreisverfahren.¹³⁷

Für Beteiligungen, deren Ausmaß mindestens 1% des Stammkapitals beträgt und die innerhalb der letzten fünf Jahre im Vermögen der Stiftung gehalten wurden, gibt es die Möglichkeit der Übertragung von stillen Reserven. Dies bedeutet, dass beim Verkauf einer, wie o.a., qualifizierten Beteiligung, die stillen Reserven nicht versteuert werden, sondern auf eine andere Beteiligung, die im Veranlagungsjahr gekauft wurde und zumindest eine Beteiligung iHv 10% am Stammkapital aufweist, übertragen werden. Folglich werden die steuerlichen Anschaffungskosten der neuen Beteiligung um die stillen Reserven reduziert und die Besteuerung dieser verschiebt sich auf den Zeitpunkt der Veräußerung der neuen Beteiligung.¹³⁸

¹³³ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 976.

¹³⁴ Vgl. Kapitel 2.2.1.2 Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung der unterschiedlichen Finanzinstrumente, S. 24 f.

¹³⁵ Vgl. SCHUCHTER-MANG (2015), Rz 61 ff; Ebenso MARSCHNER (2017b), Rz 131 ff; Ebenso LECHNER (2012), S. 443.

¹³⁶ Vgl. LECHNER (2012), S. 444.

¹³⁷ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 987.

¹³⁸ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1096 ff.

Ausgenommen ist die Übertragung auf Beteiligungen, an denen die Stiftung, der Stifter oder die Begünstigten bereits zu mindestens 20% beteiligt sind. Anzumerken ist weiters, dass ein steuerfreier Betrag für die Übertragung von stillen Reserven für weitere 12 Monate gebildet werden kann. Wird in diesem Zeitraum keine qualifizierte Beteiligung gekauft und erfolgt somit die Übertragung der stillen Reserven nicht, sind diese zu versteuern.¹³⁹

Bei der XY Stiftung ist in nächster Zukunft kein Kauf einer qualifizierten Beteiligung geplant, weshalb in dieser Arbeit nicht näher auf diese Übertragungsmöglichkeit eingegangen wird. Jedoch ist die Übertragungsmöglichkeit insbesondere in Hinsicht auf Kapitel „5 Erhebung von Potentialen zur Steueroptimierung“ zu berücksichtigen.

Wie bereits o.a. werden zur Ermittlung der Einkünfte aus realisierten Kursgewinnen der Verkaufserlös und die steuerlichen Anschaffungskosten gegenübergestellt. Die steuerlichen Anschaffungskosten können sich wesentlich von den unternehmensrechtlichen unterscheiden, da im außerbetrieblichen Bereich der Stiftung der Ansatz von Anschaffungsnebenkosten gem. § 27a Abs. 4 Z. 2 EStG untersagt ist.¹⁴⁰

Somit unterscheiden sich grundsätzlich bei allen Wertpapierarten die steuerrechtlichen und unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten, insofern Transaktionskosten oder andere Anschaffungsnebenkosten anfallen. Weiters ist anzuführen, dass Stückzinsen bei Anleihen zu den steuerlichen Anschaffungskosten gehören, während diese unternehmensrechtlich abzugrenzen sind.¹⁴¹ Zu den steuerrechtlichen Anschaffungskosten von Investmentfonds folgen nähere Erläuterungen im Kapitel „3.2.3.3 Ermittlung der realisierten Kursgewinne von Investmentfonds“.

Zusammenfassend kann im Zusammenhang mit den Einkünften aus der Realisierung von Kursgewinnen festgehalten werden, dass zur Ermittlung grundsätzlich die Gegenüberstellung der steuerlichen Anschaffungskosten mit dem Veräußerungserlös erfolgt. Auch im Steuerrecht ist zur Bewertung von gleichen Wertpapieren das Durchschnittspreisverfahren anzuwenden. Hinsichtlich der steuerlichen Anschaffungskosten gibt es jedoch wesentliche Unterschiede, da grundsätzlich keine Nebenkosten, jedoch die Stückzinsen von Anleihen zu den Anschaffungskosten zu zählen sind.

¹³⁹ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1096 ff.

¹⁴⁰ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 986; Ebenso LECHNER (2012), S. 444.

¹⁴¹ Vgl. Kapitel 2.2.1.2 Ermittlung der Anschaffungskosten und Bilanzgliederung der unterschiedlichen Finanzinstrumente, S. 16.

❖ Einkünfte aus Derivaten

Gemäß § 13 Abs. 3 Z. 1 lit. c EStG gehören auch Einkünfte aus verbrieften Derivaten gem. § 27 Abs. 4 EStG zur Bemessungsgrundlage der Zwischenbesteuerung. Zu diesen Derivaten gehören sämtliche Termingeschäfte, wie z.B. Optionen, Futures, Forwards, Swaps und andere derivative Finanzinstrumente, wie z.B. Zertifikate. Dabei ist es unerheblich, ob das jeweilige Underlying zum Kapitalvermögen gehört oder nicht, weshalb z.B. auch Derivate im Zusammenhang mit Gold zu den Einkünften gem. § 27 EStG gehören.¹⁴²

Die Zwischensteuerpflicht umfasst einerseits den Differenzausgleich, welcher die Schlusszahlung des Derivats darstellt, sofern es nicht zur Ausführung des Basisgeschäftes des Derivats kommt.¹⁴³ Die steuerpflichtigen Einkünfte stellen die Differenz zwischen dem Erlös aus dem Differenzausgleich und, sofern vorhanden, den Anschaffungskosten dar. Anschaffungskosten gibt es wie bereits erläutert lediglich bei asymmetrischen Derivaten, wie z.B. die Stillhalterprämie bei Optionen.¹⁴⁴

Wird bei den Derivaten jedoch das Grundgeschäft ausgeführt, also erfolgt beispielsweise die Lieferung des Underlyings aus einer Kauf-Option, erfolgt die Besteuerung der Einkünfte aus dem Derivat erst beim Verkauf des Basiswertes. Da sich durch die Option niedrigere Anschaffungskosten des Basisgutes ergeben, sind im Falle des Verkaufs des Underlyings höhere stille Reserven zu realisieren. Zu beachten ist, dass die Einkünfte aus dem Verkauf dann nicht zu den Einkünften aus Derivaten, sondern zu den entsprechenden Einkünften aus dem Verkauf des Underlyings gehören.¹⁴⁵

Neben dem Differenzausgleich und der Stillhalterprämie sind weiters die Veräußerung und sonstige Abwicklung, wie der wertlose Verfall einer Option, von Derivaten steuerpflichtig. Bei Veräußerung des Derivates gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten als steuerpflichtig.¹⁴⁶ Der Verfall einer Option führt zu negativen Einkünften gem. § 27 Abs. 4 EStG in Höhe der bereits bezahlten Stillhalterprämie.¹⁴⁷ Glattstellungen durch Abschluss eines gegenläufigen Derivatgeschäftes werden von der XY Stiftung nicht durchgeführt, weshalb auf die Besteuerung dieser Geschäfte nicht näher eingegangen wird. Jedoch soll angemerkt werden, dass auch diese zu den Einkünften aus der sonstigen Abwicklung von Derivaten gehören.¹⁴⁸

¹⁴² S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 6173; Ebenso KIRCHMAYR (2016), Rz 161 ff.

¹⁴³ Vgl. PFISTER (2012), S. 151; Ebenso KIRCHMAYR (2016), Rz 182.

¹⁴⁴ Vgl. KIRCHMAYR (2016), Rz 182 f.

¹⁴⁵ S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 6174a.; Vgl. PFISTER (2012), S. 152 ff.

¹⁴⁶ S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 6177.

¹⁴⁷ Vgl. PFISTER (2012), S. 155 f.

¹⁴⁸ S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 6177.

Sicherungsleistungen im Zusammenhang mit symmetrischen Derivaten stellen zunächst schwebende Geschäfte dar und sind einkommensteuerrechtlich unbeachtlich. Erst der endgültige Saldo bei Beendigung des Geschäftes, also der Differenzausgleich, stellt Einkünfte aus Derivaten gem. § 27 Abs. 4 EStG dar.¹⁴⁹ Weiters ist anzumerken, dass der Differenzausgleich, der bei Optionen nicht negativ sein wird, da kein Zwang zur Ausübung des Kaufrechtes besteht, bei Futures auch negativ sein kann und dann zu negativen Einkünften iSd § 27 Abs. 4 EStG führt.¹⁵⁰

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Einkünfte-Realisierung gilt, dass grundsätzlich alle Einkünfte im Zusammenhang mit Derivaten dann zu erfassen sind, wenn der wirtschaftliche Gesamterfolg des Geschäftes feststeht.¹⁵¹

Zusammenfassend stellen also insbesondere ein positiver oder negativer Differenzausgleich bzw. die verfallene Stillhalterprämie bei Optionen Einkünfte aus Derivaten dar. Weiters können, bei Lieferung des Grundgeschäftes, andere Einkunftsarten schlagend werden, wobei die Realisierung in diesem Fall erst beim Verkauf des Basiswertes erfolgt.

3.2.3. Die Besteuerung von Investmentfonds

Erträge aus Investmentfonds in Österreich werden grundsätzlich der Zwischensteuer unterworfen, wobei die Besteuerung nach dem Transparenzprinzip erfolgt. Im Zuge der Besteuerung wird daher auf die dahinterstehenden Wertpapiere des Fonds, wie z.B. Aktien und Anleihen, durchgegriffen. Daher zählen zum Beispiel erzielte Zinsen aus Anleihen, die sich im Fondsvermögen befinden, zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital, währenddessen Dividenden aus dem Fondsvermögen grundsätzlich steuerbefreit sind.¹⁵²

Um im Folgenden die Besteuerung von Investmentfonds näher darstellen zu können, ist es zuvor nötig, folgende Unterscheidung anzustellen:¹⁵³

- Meldefonds
- Nicht-Meldefonds

¹⁴⁹ Vgl. PFISTER (2012), S. 158 ff.

¹⁵⁰ Vgl. PFISTER (2012), S. 162.

¹⁵¹ S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 6176; Ebenso PFISTER (2012), S. 156; Ebenso MARSCHNER (2017b), Rz 193.

¹⁵² Vgl. EDLBACHER (2018), S. 32; Ebenso MACHER (2011), Rz 11/1 ff.

¹⁵³ Vgl. RÉDEI (2012), S. 415.

Meldefonds sind bei der Österreichischen Kontrollbank (OeKB) registriert und haben über einen steuerlichen Vertreter die relevanten steuerlichen Daten an die OeKB zu melden, welche diese Daten auf ihrer Website (www.profitweb.at) veröffentlicht. Werden Investmentfonds nicht bei der OeKB registriert, sind sie als Nicht-Meldefonds, sogenannte schwarze Fonds, einzustufen.¹⁵⁴

Neben dem Transparenzprinzip ist ein weiteres Merkmal der Besteuerung von Fonds, dass grundsätzlich alle Erträge, die der Fonds erwirtschaftet, zu besteuern sind, wobei es hier nicht darauf ankommt, ob diese ausgeschüttet oder thesauriert werden. Thesaurierte Erträge unterliegen der Fiktion, einmal jährlich den Anteilsinhabern zuzufließen. In Hinsicht der Investmentfonds wird somit das Zufluss-Abfluss-Prinzip durch das Prinzip der ausschüttungsgleichen Erträge durchbrochen.¹⁵⁵

Hinsichtlich der Einkünfte im Zusammenhang mit Investmentfonds können grundsätzlich folgende Erträge unterschieden werden:¹⁵⁶

- **ordentliche Erträge**
z.B. Zinserträge aus Anleihen, Dividenden aus Aktien abzgl. laufender Kosten
- **außerordentliche Erträge**
realisierte Substanzgewinne/-verluste innerhalb des Fonds
- **Erträge aus realisierten Kurssteigerungen der Fondsanteile**

In folgenden Unterkapiteln wird daher dargestellt, wie die Ermittlung der ordentlichen und außerordentlichen Erträge bei Melde- und Nichtmeldefonds erfolgt und wie die Erhebung der Erträge aus realisierten Kurssteigerungen der Fondsanteile durchzuführen ist:

3.2.3.1. Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge von Meldefonds

Da die Berechnung der ordentlichen und außerordentlichen Erträge grundsätzlich vom steuerlichen Vertreter des Investmentfonds bzw. von der OeKB erfolgt, wird auf die genaue Berechnung der Erträge an dieser Stelle nicht näher eingegangen. Es ist lediglich anzumerken, dass das Abzugsverbot für Werbungskosten gem. § 20 Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der laufenden steuerpflichtigen Fondserträge nicht gilt und somit Aufwendungen des Fonds, wie z.B. Verwaltungskosten von den steuerpflichtigen Erträgen abzuziehen sind.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Vgl. RÉDEI (2012), S. 415; Ebenso EDLBACHER (2018), S. 55 f.

¹⁵⁵ Vgl. EDLBACHER (2018), S. 32.

¹⁵⁶ Vgl. MACHER (2011), Rz 11/3; Ebenso EDLBACHER (2018), S. 42 f.

¹⁵⁷ Vgl. EDLBACHER (2018), S. 43; Ebenso MARSCHNER (2017a), Rz 9.

Bei der laufenden Besteuerung von Meldefonds gilt, dass grundsätzlich sämtliche ordentliche Fondserträge zum Zeitpunkt der Ausschüttung bzw. jährlich als ausschüttungsgleicher Ertrag, sofern diese nicht ausgeschüttet werden, steuerpflichtig sind. Wie o.a. sind jedoch Dividenden gem. § 10 KStG auch innerhalb des Fondsvermögens steuerfrei.¹⁵⁸ Hinsichtlich der außerordentlichen Fondserträge gelten im außerbetrieblichen Bereich, in dem die XY Stiftung die Fondsanteile hält, lediglich 60% der jährlichen Erträge als ausgeschüttet.¹⁵⁹

Da die ausschüttungsgleichen Erträge ebenso zu besteuern sind wie Ausschüttungen, ist es hinsichtlich der Besteuerung daher grundsätzlich unerheblich, ob es sich bei dem jeweiligen Investmentfonds um einen thesaurierenden oder ausschüttenden Fonds handelt. Jedenfalls ist darauf zu achten, dass etwaige Ausschüttungen, die in den ausschüttungsgleichen Erträgen enthalten sind, als steuerfrei behandelt werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Der Zeitpunkt der Realisierung der Einkünfte ergibt sich bei Ausschüttungen aus dem Zeitpunkt des Zuflusses. Bei ausschüttungsgleichen Erträgen ergibt sich der Zeitpunkt der Versteuerung entweder aus dem Zeitpunkt der Auszahlung der KEST oder, sofern keine Auszahlung erfolgt, aus dem Zeitpunkt der Veröffentlichung der Jahresmeldung durch die OeKB.¹⁶⁰

Sofern Investmentfonds auf einem inländischen Depot gehalten werden, unterliegen alle Fondserträge dem KEST-Abzug. Für die Stiftung ist zu beachten, dass diese grundsätzlich gem. § 94 Z. 12 EStG von der KEST befreit ist und der Investmentfonds, sofern es sich nicht um einen sogenannten Spezialfonds bzw. voll thesaurierenden Fonds handelt, die KEST an die Privatstiftung ausschüttet, anstatt sie an die Abgabenbehörde abzuführen.¹⁶¹

Wie bereits o.a. erfolgt die Ermittlung des Fondsergebnisses bzw. der ausschüttungsgleichen Erträge über die Website der OeKB. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass in der Steuererklärung auch steuerfreie Beträge anzuführen sind, weshalb diese ebenfalls dokumentiert werden müssen. Insbesondere in Hinsicht auf die geforderten Beträge in der Steuererklärung sind folgende Informationen aus der OeKB-Meldung zu beachten, wobei im Zuge der Steuerberechnung lediglich die Beträge aus der Spalte „Stiftung“ heranzuziehen sind:

Zeile	Art der Information
03.3.2	Inlandsdividenden steuerfrei gem. §10 KStG
03.3.3	Auslandsdividenden steuerfrei gem. §10 bzw. § 13 Abs. 2 KStG
04.2.1	Nicht endbesteuerte Einkünfte inkl. Einkünfte aus der Veräußerung von Schachtelbeteiligungen - davon Basis für die Zwischensteuer (§22 Abs.2 KStG)

Tabelle 8: Notwendige Informationen der OeKB-Meldung für die Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge, Quelle: eigene Darstellung.

¹⁵⁸ Vgl. EDLBACHER (2018), S. 44.

¹⁵⁹ Vgl. MARSCHNER (2017b), Rz 94 f; Ebenso EDLBACHER (2018), S. 44.

¹⁶⁰ Vgl. STEINHAUSER (2018), S. 303 f; Ebenso EDLBACHER (2018), S. 32 f.

¹⁶¹ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1049; Ebenso EDLBACHER (2018), S. 8.

Anzumerken ist, dass ausländische Quellensteuern auf zwischensteuerpflichtige Zinsen des Investmentfonds analog zu Quellensteuern auf zwischensteuerpflichtige Zinsen aus Anleihen behandelt werden.¹⁶² Folglich sind Quellensteuern verursachende Zinsen (Zeile 7.2) und die anrechenbare Quellensteuer (Zeile 8.1.2 und Zeile 8.1.5) aus der OeKB-Meldung zu erheben.¹⁶³ Da die Dividenden meist der Beteiligungsertragsbefreiung unterliegen, ist grundsätzlich keine Quellensteuer anzurechnen, weshalb an dieser Stelle keine weiteren Ausführungen in Hinsicht auf Quellensteuern auf Dividenden erfolgen.

Zusammenfassend kann für Meldefonds daher vermerkt werden, dass die gesamten ausschüttungsgleichen ordentlichen Erträge sowie 60% der außerordentlichen Erträge zum Zeitpunkt der KEST-Ausschüttung, die von inländischen Fonds vorgenommen wird, oder zum Zeitpunkt des Melde-Datums, bei ausländischen Fonds, der Zwischensteuer zu unterwerfen sind. Die nötigen Daten sind hierzu der Meldung auf der OeKB-Website zu entnehmen.

3.2.3.2. Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge von Nicht-Meldefonds

Die XY Stiftung hält grundsätzlich keine schwarzen Fonds. Da die Kaufentscheidungen jedoch grundsätzlich bei den Kreditinstituten und nicht beim Stiftungsvorstand liegen und deshalb die Investition in Nichtmeldefonds zwar unwahrscheinlich, jedoch möglich ist, werden hinsichtlich der Vollständigkeit im folgenden Teil kurz die Regelungen für die laufende Besteuerung von schwarzen Fonds dargestellt.

Bezüglich der schwarzen Fonds gilt, dass grundsätzlich alle Ausschüttungen zur Gänze steuerpflichtig sind. Weiters ist für die Bemessung der ausschüttungsgleichen Erträge der höhere der beiden Beträge heranzuziehen:¹⁶⁴

- 90% des Unterschiedsbetrages zwischen dem letzten und dem ersten festgesetzten Rücknahmepreis des Fondsanteils im Kalenderjahr
- 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises

Ausschüttungen reduzieren die Bemessungsgrundlage der pauschal ermittelten ausschüttungsgleichen Erträge nicht.

¹⁶² Vgl. Kapitel 3.2.2 Zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen, S. 40.

¹⁶³ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 818.

¹⁶⁴ Vgl. ENGEL-KAZEMI/TEUBENBACHER (2015), S. 116; Ebenso EDLBACHER (2018), S. 55.

Außerdem ist auch für Käufe während des Kalenderjahres die pauschale Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge wie oben beschrieben anzuwenden, weshalb grundsätzlich auch stille Reserven, die bereits beim Kauf bezahlt wurden, versteuert werden müssen.¹⁶⁵ Der Zeitpunkt der Besteuerung ergibt sich jeweils zum 31.12. des Kalenderjahres.¹⁶⁶

Anzumerken ist, dass bei schwarzen Fonds die Möglichkeit besteht, durch den Selbstnachweis von tatsächlichen, ausschüttungsgleichen Erträgen, der Pauschalbesteuerung entgegenzuwirken.¹⁶⁷ Jedoch ist aufgrund des erheblichen Aufwandes davon auszugehen, dass bei der XY Stiftung, im Falle der Investition in schwarze Fonds, grundsätzlich die Pauschalbesteuerung anzuwenden ist.

Summa summarum ist daher zu vermerken, dass entweder 10% des Rücknahmepreises des Fonds zum 31.12. oder 90% der Differenz zwischen dem Rücknahmepreis am 01.01. und 31.12. des jeweiligen Veranlagungsjahres, der Zwischensteuer unterliegen. Da die Ermittlung der tatsächlichen ausschüttungsgleichen Erträge als zu aufwändig erscheint, wird davon ausgegangen, dass die XY Stiftung grundsätzlich keinen Selbstnachweis erbringt, um die Pauschalbesteuerung zu umgehen.

3.2.3.3. Ermittlung der realisierten Kursgewinne von Investmentfonds

Auch realisierte Kursgewinne bzw. -verluste aus dem Verkauf von Investmentfondsanteilen unterliegen der Zwischenbesteuerung. Grundsätzlich unterscheidet sich die Ermittlung der entsprechenden Einkünfte nicht von der bei anderen Wertpapierarten, da sie sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den steuerrechtlichen Anschaffungskosten ergeben.¹⁶⁸

Die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten ergibt sich bei Investmentfonds jedoch anders als bei anderen Finanzinstrumenten. Die Anschaffungskosten beim Kauf der Fondsanteile sind, wie bereits in Bezug auf die anderen Finanzinstrumente erläutert, ohne Anschaffungsnebenkosten und ohne Ausgabeaufschlag festzuhalten. Die jährlich versteuerten ausschüttungsgleichen Erträge stellen weiters einen erhöhenden Korrekturbetrag der Anschaffungskosten dar, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Ausschüttungen, die aufgrund der Erfassung der ausschüttungsgleichen Erträge, als steuerfrei zu behandeln sind bzw. nicht steuerbare Substanzauszahlungen vermindern die Anschaffungskosten.¹⁶⁹

¹⁶⁵ Vgl. EDLBACHER (2018), S. 55.

¹⁶⁶ S. § 186 Abs. 2 Z. 3 InvFG.

¹⁶⁷ Vgl. ENGEL-KAZEMI/TEUBENBACHER (2015), S. 116.

¹⁶⁸ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1050 f.

¹⁶⁹ Vgl. STEINHAUSER (2018), S. 305.

Diese Vorgehensweise ist insbesondere nötig, um eine Doppelbesteuerung von ausschüttungsgleichen Erträgen bzw. eine doppelte Steuerfreistellung von Substanzauszahlungen bei Ausschüttungen zu verhindern.¹⁷⁰

Auch bei schwarzen Fonds gilt diese Vorgehensweise, wobei die jährlich besteuerten ausschüttungsgleichen Erträge aus der pauschalen Berechnung resultieren.¹⁷¹ Hinsichtlich der Meldefonds ergibt sich, dass folgende Korrekturbeträge für die Ermittlung der Anschaffungskosten mittels der OeKB-Website erhoben werden müssen, wobei jedenfalls die Beträge der Spalte „Stiftungen“ heranzuziehen sind:¹⁷²

Zeile	Art der Information
06.1	Korrekturbetrag ausschüttungsgleicher Ertrag für Anschaffungskosten
06.2	Korrekturbetrag Ausschüttung für Anschaffungskosten bei InvF und AIF

Tabelle 9: Darstellung der notwendigen Daten der OeKB-Meldung für die Ermittlung der Anschaffungskosten von Investmentfonds, Quelle: eigene Darstellung.

Die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten ergibt sich bei Investmentfonds daher folgendermaßen:

Zeile	Art der Information
	Anschaffungskosten des Investmentfonds (ohne Ausgabeaufschlag)
<i>zzgl.</i> 06.1	Korrekturbetrag ausschüttungsgleicher Ertrag für Anschaffungskosten
<i>abzgl.</i> 06.2	Korrekturbetrag Ausschüttung für Anschaffungskosten bei InvF und AIF
ergibt	Fortgeführte steuerliche Anschaffungskosten des Investmentfonds

Tabelle 10: Darstellung der Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten von Investmentfonds, Quelle: in Anlehnung an EDLBACHER (2018), S. 56.

Zusammenfassend ergeben sich die Einkünfte aus realisierten Kursgewinnen von Investmentfonds aus der Gegenüberstellung der Verkaufserlöse mit den fortgeführten, steuerlichen Anschaffungskosten. Diese ergeben sich aus den Anschaffungskosten des Investmentfonds zzgl. versteuerter ausschüttungsgleicher Erträge bzw. abzgl. steuerfreier Ausschüttungen und nicht steuerbarer Substanzauszahlungen. Die Vorgehensweise der Ermittlung der Anschaffungskosten unterscheidet sich bei Melde- und Nicht-Meldefonds grundsätzlich nicht.

¹⁷⁰ Vgl. ENGEL-KAZEMI/TEUBENBACHER (2015), S. 464; Ebenso EDLBACHER (2018), S. 56 f.

¹⁷¹ Vgl. EDLBACHER (2018), S. 56.

¹⁷² Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 809.

3.3. Ertragsteuerrechtliche Behandlung der Vermietung und Verpachtung

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehören zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten und unterliegen, mit dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, der normalen KöSt mit einem Steuersatz von 25%. Die Ermittlung der Berechnungsgrundlage erfolgt nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip und unterscheidet sich grundsätzlich nicht von der Ermittlung für natürliche Personen.¹⁷³ Die Besteuerung der Einkünfte aus VuV ist folglich unabhängig von den Einkünften aus Kapitalvermögen, da diese im Normalfall der Zwischensteuer unterliegen.¹⁷⁴

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der normalen KöSt werden die zahlungswirksamen Erlöse aus der Vermietung der XY Stiftung mit den steuerrechtlichen Werbungskosten gegenübergestellt. Diese Werbungskosten sind im Wesentlichen:

- Laufende Betriebskosten
- Erhaltungsaufwand
- Absetzung für Abnutzung
- nicht direkt zurechenbare Aufwendungen iZm VuV

Die laufenden Betriebskosten entsprechen grundsätzlich den unternehmensrechtlichen Aufwendungen, wobei sich eine Differenz ergibt, sofern die Zahlung der Aufwendungen nicht in der gleichen Periode stattfindet. Die laufenden Betriebskosten sind sofort absetzbar.

Hinsichtlich der Erhaltungsaufwendungen ist wiederum in folgende steuerrechtliche Kategorien zu unterteilen:¹⁷⁵

- Instandhaltungsaufwendungen
- Instandsetzungen

Instandhaltungsaufwendungen sind Aufwendungen, die lediglich den Austausch von unwesentlichen Gebäudeteilen bzw. keine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes beinhalten, sind grundsätzlich im Jahr der Zahlung abzusetzen und reduzieren daher den steuerlichen Gewinn sofort. Auf Antrag können Instandhaltungsaufwendungen, die nicht jährlich anfallen, jedoch auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden. Instandsetzungen dagegen, sind bei vermieteten Gebäuden, die zu Wohnzwecken dienen, immer auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.¹⁷⁶

¹⁷³ Vgl. ARNOLD (2013), Rz 12/27 f.

¹⁷⁴ Vgl. ENGLMAIR (2016), Rz 101.

¹⁷⁵ Vgl. DORALT (2016a), Rz 104.

¹⁷⁶ Vgl. DORALT (2016a), Rz 104 ff iVm Rz 119.

Instandsetzungen sind gem. § 28 Abs. 2 EStG jene Aufwendungen, die den Nutzungswert des Gebäudes erhöhen, seine Nutzungsdauer verlängern und nicht zu den Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG gehören. Zur Abgrenzung von Instandsetzungsaufwendungen gibt es in der Literatur und in der Rechtsprechung viele Beispiele, deren genaueres Erläutern den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde. Jedoch soll abschließend zu den Instandsetzungen angemerkt werden, dass eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes dann angenommen wird, wenn unselbständige Bestandteile eines Gebäudes zu mehr als 25% ausgetauscht werden und dadurch eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes eintritt. Weiters ist eine Erhöhung des Nutzungswertes anzunehmen, wenn als Folge der Instandsetzung kürzere Leerstellungen, höhere Miteinnahmen bzw. ein höherer Veräußerungserlös resultieren.¹⁷⁷

Wird dagegen die Wesensart des Gebäudes verändert, wird das Gebäude z.B. erweitert oder werden sämtliche Teile des Gebäudes ausgetauscht, so liegt Herstellungsaufwand vor. Dieser Herstellungsaufwand ist grundsätzlich auf die Nutzungsdauer, bzw. auf die Restnutzungsdauer, des Gebäudes abzuschreiben. Herstellungsaufwand, der unter den Anwendungsbereich des § 28 Abs. 3 EStG fällt, ist jedoch auf Antrag über 15 Jahre verteilt abzusetzen. Zu diesen begünstigten Herstellungsaufwendungen gehören z.B. Aufwendungen iSd Denkmalschutzgesetzes bzw. bestimmte Aufwendungen iSd Mietrechtsgesetzes.¹⁷⁸

Da bei der XY Stiftung derzeit keine wesentlichen Umbauten vorgesehen sind, wird an dieser Stelle nicht näher auf Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG eingegangen. In Hinblick auf den Praxisoutput der Arbeit sollte jedoch vermerkt werden, dass bei einer wesentlichen Veränderung der vermieteten Gebäude geprüft werden muss, ob diese Herstellungsaufwendungen unter die Begünstigung des § 28 Abs. 3 EStG fallen.

Hinsichtlich der Afa gibt es für Gebäude weitere Sonderregelungen. Die Afa beträgt für Gebäude, die Wohnzwecken dienen und ab 1915 errichtet wurden, grundsätzlich 1,5% jährlich.¹⁷⁹ Für Gebäude, die vor 1915 errichtet wurden, kann die Afa mit 2% jährlich festgesetzt werden.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Vgl. PORTELE/PORTELE (2017), S. 47; Ebenso DORALT (2016a), Rz 122 ff.

¹⁷⁸ Vgl. DORALT (2016a), Rz 136 ff.

¹⁷⁹ S. § 8 Abs. 1 EStG; Vgl. DORALT (2016b), Rz 159.

¹⁸⁰ S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 6444.

Der Grund- und Gebäudeanteil sind grundsätzlich nach der GrundanteilV 2016, mittels der folgenden Aspekte, zu bestimmen:

Einwohnerzahl	EUR/m ² für Bauland	Wohneinheiten	Grundanteil
< 100.000	< 400,00	nicht relevant	20%
< 100.000	≥ 400,00	> 10	30%
≥ 100.000	nicht relevant		
< 100.000	≥ 400,00	≤ 10	40%
≥ 100.000	nicht relevant		

Tabelle 11: Darstellung der Ermittlung des Grundanteils nach der GrundanteilV 2016, Quelle: eigene Darstellung.

Allgemein gilt, dass sowohl für die Höhe der Afa, als auch für den Grund- und Gebäudeanteil abweichende Werte festgesetzt werden können, sofern diese über schlüssige Gutachten dargelegt werden können.¹⁸¹

Hinsichtlich der Werbungskosten sind neben den o.a. Aufwendungen weiters die indirekt zurechenbaren Aufwendungen für die VuV zu beachten. Diese sind im Wesentlichen Beratungskosten der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH und des Stiftungsprüfers sowie anfallende Gebühren. Diese Aufwendungen fallen grundsätzlich für die beiden Einkunftsarten gesammelt an. Da im Bereich der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen ein Werbungskostenabzugsverbot besteht, sind diese Aufwendungen iZm dem Kapitalvermögen nicht zu beachten.

Im Zuge der Steuererhebung hinsichtlich der Einkünfte aus VuV sind jedoch auch indirekt zurechenbare Aufwendungen als Werbungskosten abzusetzen. Die nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen sind daher in die entsprechenden Anteile für VuV und Kapitalvermögen aufzusplitten und der Anteil der VuV ist von den Einnahmen gewinnmindernd abzusetzen. Für die Aufteilung ist grundsätzlich das Verhältnis der Erträge heranzuziehen, jedoch ist es seitens der Privatstiftung möglich, ein anderes Aufteilungsverhältnis glaubhaft zu machen.¹⁸² ME ist daher der Aufteilungsschlüssel, der im Zuge der umsatzsteuerlichen Behandlung verwendet wird und auf der stundenmäßigen Verrechnung der Beratungskosten basiert, zulässig.¹⁸³

Zusammenfassend ergibt sich für die Einkünfte aus VuV daher, dass laufende Betriebskosten, indirekt zurechenbare Aufwendungen und laufende Instandhaltungskosten sofort von den Einnahmen abgesetzt werden können. Instandsetzungen sind dagegen auf 15 Jahre und Herstellungskosten auf 67 Jahre, d.h. 1,5% jährliche Afa, verteilt abzusetzen.

¹⁸¹ S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 6444 iVm Rz 6645.

¹⁸² Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 836.

¹⁸³ Vgl. Kapitel 3.5 Umsatzsteuerliche Behandlung von Privatstiftungen, S. 55.

3.4. Verlustausgleich und Verlustvortrag

Wie bereits dargestellt wurde, ergeben sich aus der laufenden Besteuerung der XY Stiftung folgende Besteuerungsebenen:

- Normal-KöSt-pflichtige Einkünfte aus VuV
- Ggf. normal-KöSt-pflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen

Es ist grundsätzlich kein Verlustausgleich zwischen zwischensteuerpflichtigen und normal-KöSt-pflichtigen Einkünften möglich, weshalb auch keine Verrechnung von Verlusten zwischen den Einkünften aus Kapitalvermögen und VuV zulässig ist. Ein Verlustausgleich zwischen normal-KöSt-pflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen und VuV ist weiters nicht möglich.¹⁸⁴ Bezüglich der Einkünfte aus VuV sind die Regelungen des EStG anzuwenden, weshalb, wie bei natürlichen Personen, kein Verlustvortrag für Einkünfte aus VuV zulässig ist.¹⁸⁵ Ein resultierender Verlust aus den Einkünften aus VuV ist bei der XY Stiftung daher weder auszugleichen noch vorzutragen.

Hinsichtlich des Verlustausgleichs für zwischensteuerpflichtige Einkünfte sieht § 13 KStG grundsätzlich keine besonderen Regelungen vor. In der Literatur wird jedoch grundsätzlich die Meinung vertreten, dass der Verlustausgleich für zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 8 EStG erfolgt, weshalb kein Verlustausgleich zwischen den zwischensteuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen und den ebenfalls zwischensteuerpflichtigen Einkünften aus Grundstücksveräußerungen möglich ist.¹⁸⁶

Innerhalb der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen ist gem. § 27 Abs. 8 EStG weiters zu beachten, dass ein etwaiger Verlust nicht mit Einkünften aus Bankzinsen und Zuwendungen von anderen Privatstiftungen verrechnet werden darf. Da Dividenden grundsätzlich steuerfrei sind bzw. der normalen KöSt unterliegen, kann auch mit diesen kein Verlustausgleich erfolgen.¹⁸⁷

Die Schlussfolgerung dieser Ausführungen lautet daher, dass ein Verlustausgleich innerhalb der zwischensteuerpflichtigen Kapitaleinkünfte grundsätzlich auch depotübergreifend zwischen den Einkünften aus der Überlassung von Kapital, realisierten Kursgewinnen/-verlusten und Derivaten möglich ist, wobei keine Verrechnung mit den Bankzinsen erfolgen darf. Hinsichtlich der Einkünfte aus VuV ist lediglich ein Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart möglich. Ein Verlustvortrag ist bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten grundsätzlich nicht zulässig.

¹⁸⁴ S. § 27 Abs. 8 Z. 3 EStG; Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 960 iVm Rz 1031.

¹⁸⁵ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 780.

¹⁸⁶ Vgl. LECHNER (2012), S. 441.; Ebenso MARSCHNER (2015), Rz 1031 ff.; Ebenso ENGLMAIR (2016), Rz 101.

¹⁸⁷ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1032 ff.

3.5. Umsatzsteuerliche Behandlung von Privatstiftungen

Für Privatstiftungen gelten die Regelungen des Umsatzsteuergesetzes, sofern sie Unternehmer iSd § 1 UStG sind. Aufgrund des Verbotes gewerblicher Betätigung ist die Unternehmereigenschaft für Privatstiftungen jedoch grundsätzlich nur aufgrund von Einkünften aus VuV, bzw. aus ihrer Tätigkeit als Holding, denkbar.¹⁸⁸

Die XY Stiftung unterliegt daher, aufgrund ihrer Einkünfte aus VuV, grundsätzlich der Ist-Besteuerung gemäß § 17 Abs. 2 Z. 2 UStG. Da sie Immobilien zu Wohnzwecken vermietet, werden die entsprechenden Erlöse mit 10% USt versteuert und mittels quartalsmäßiger Umsatzsteuervoranmeldungen an die Abgabenbehörde gemeldet. Grundsätzlich werden auch Betriebskostenerlöse mit 10% versteuert, wobei die Lieferung von Wärme, also die Erlöse im Zusammenhang mit den Heizkosten, ausdrücklich vom ermäßigten Steuersatz ausgenommen und daher mit 20% zu versteuern ist. Ebenfalls dem Normalsteuersatz iHv 20% unterliegen die Erlöse aus vermieteten Garagen und KFZ-Abstellplätzen.¹⁸⁹

Die Erträge, die die XY Stiftung aus dem gehaltenen Kapitalvermögen erzielt, sind gem. § 6 Abs. 1 Z. 8 Lit. f UStG umsatzsteuerbefreit. Unter diese Befreiung fallen grundsätzlich sämtliche Umsätze, die sich auf Wertpapiere beziehen, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung dieser Wertpapiere. Auch Optionsgeschäfte und Geschäfte iZm Investmentfonds fallen unter diese Befreiung. Da die XY Stiftung die Wertpapiere lediglich kauft, hält und verkauft, jedoch nicht verwaltet, sind die Umsätze iZm den Wertpapieren grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit.¹⁹⁰

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges ist zu beachten, dass Vorsteuerbeträge bei der XY Stiftung in abziehbare und nicht abziehbare Beträge aufgeteilt werden müssen, da für die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den unecht steuerbefreiten Umsätzen aus Kapitalvermögen, der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 3 UStG in Kraft tritt.

Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge in folgende Gruppen scheint bei der XY Stiftung daher sinnvoll:¹⁹¹

- Voll abzugsfähige Vorsteuerbeträge
- Voll nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge
- Übrige Vorsteuerbeträge

¹⁸⁸ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1202.

¹⁸⁹ S. UStR 2000 (2017), Onlinequelle [11.02.2018], Rz 1189 ff; Vgl. PORTELE/PORTELE (2017), S. 108 ff.

¹⁹⁰ Vgl. MELHARDT (2018), Rz 766.

¹⁹¹ S. UStR 2000 (2017), Onlinequelle [11.02.2018], Rz 2014 ff.

Die voll abzugsfähigen Vorsteuerbeträge sind jene Beträge, die ausschließlich jenen Umsätzen zuzurechnen sind, die der Umsatzsteuer unterliegen, d.h. die Umsätze im Zusammenhang mit der VuV. Dies sind beispielsweise Vorsteuern aus Honoraren der Hausverwaltung oder Aufwendungen für Betriebskosten. Voll nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge stellen dagegen jene Beträge dar, die zu 100% dem Kapitalvermögen, also den umsatzsteuerfreien Umsätzen, zuzuordnen sind. Ein Beispiel hierfür wären Vorsteuern auf Spesen der depotführenden Institute.¹⁹²

Die übrigen Vorsteuerbeträge sind Beträge, die nicht eindeutig den steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Umsätzen zugeordnet werden können, wie z.B. Vorsteuerbeträge auf Honorare der Steuerberatung oder des Stiftungsprüfers. Da diese sowohl Aufwendungen im Zusammenhang mit der VuV, als auch mit dem Kapitalvermögen betreffen, sind sie nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung aufzuteilen.¹⁹³

Da das Ergebnis der XY Stiftung aus der VuV im Wirtschaftsjahr 2016 negativ war und daher nicht zum Ergebnis aus Kapitalvermögen in Relation gesetzt werden konnte, erfolgte 2016 eine Schätzung der prozentuellen Aufteilung der Vorsteuerbeträge. Da die gemischt verursachten Aufwendungen hauptsächlich Beratungskosten darstellen, wurde in Übereinkunft der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH mit dem zuständigen Stiftungsprüfer folgendes Verhältnis auf Basis der Leistungsstunden festgesetzt:

- 10% Einkünfte aus VuV
- 90% Einkünfte aus Kapitalvermögen

ME ist dieser Aufteilungsschlüssel, auf Basis der Leistungsstunden, zulässig, da die Aufteilung eine wirtschaftlich sachgerechte Zuordnung gewährleistet.¹⁹⁴

Zusammenfassend ist daher anzumerken, dass die Erlöse im Zusammenhang mit der VuV grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegen, während die Erlöse, die aus dem Kapitalvermögen resultieren, umsatzsteuerbefreit sind. Der Vorsteuerabzug steht folglich nur für den Anteil der Vorsteuern iZm der VuV zu, weshalb der Aufteilungsschlüssel auf Basis der Leistungsstunden, die hinsichtlich der Beratungskosten verrechnet werden, zur Festsetzung der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge definiert wurde.

¹⁹² S. UStR 2000 (2017), Onlinequelle [11.02.2018], Rz 2015 f.

¹⁹³ Vgl. MELHARDT (2018), Rz 2017 f.

¹⁹⁴ S. UStR 2000 (2017), Onlinequelle [11.02.2018], Rz 2019; Ebenso MELHARDT (2018), Rz 2019;

3.6. Zusammenfassung der steuerrechtlichen Bestimmungen

Hinsichtlich der Ertragsteuern ist festzuhalten, dass Privatstiftungen grundsätzlich alle Einkunftsarten erzielen können und bei außerbetrieblichen Einkünften das Maßgeblichkeitsprinzip nicht greift. Die außerbetrieblichen Einkünfte aus VuV und Kapitalvermögen sind daher nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip und unabhängig vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zu ermitteln.

Die erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen der XY Stiftung unterliegen grundsätzlich der Zwischensteuer, welche faktisch eine Vorwegbesteuerung von Zuwendungen darstellt und in Folgejahren rückerstattet werden kann, sofern KEST auf Zuwendungen abgeführt wurde und ein Evidenzkonto über den rückerstattbaren Betrag geführt wird.

Die folgenden Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen grundsätzlich der Zwischensteuer:

- Einkünfte aus der Überlassung von Kapital
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen
- Einkünfte aus Derivaten

Beteiligungserträge sind grundsätzlich steuerfrei, sofern die Voraussetzungen, die auch für Beteiligungserträge bei Kapitalgesellschaften gelten, erfüllt sind. Werden diese nicht erfüllt, unterliegen die Beteiligungserträge der normalen KöSt.

Für die XY Stiftung kann bezüglich der Besteuerung der Kapitaleinkünfte daher folgendes zusammengefasst dargestellt werden:

Wertpapier	Anschaffungskosten	Laufende Erträge	Einkünfte Veräußerung
Anleihen	Kurswert zzgl. Stückzinsen	Einkünfte aus der Überlassung von Kapital bei Zufluss	Einkünfte aus realisierter Wertsteigerung bei Zufluss des Veräußerungserlöses
Aktien	Kurswert	Dividenden grundsätzlich steuerfrei; ansonsten normal-KöSt-pflichtig bei Zufluss	
InvF	Kurswert zzgl. a.g. Erträge abzgl. nicht versteuerte Bestandteile der Ausschüttungen	Einkünfte aus der Überlassung von Kapital Ausschüttungen bei Zufluss a.g. ordentliche Erträge bei OeKB Meldung a.g. außerordentliche Erträge zu 60% bei OeKB Meldung Dividenden innerhalb des Fonds grundsätzlich steuerfrei	

Tabelle 12: Zusammenfassung der steuerrechtlichen Aspekte der klassischen Finanzinstrumente, Quelle: eigene Darstellung.

Wertpapier	Anschaffungskosten	Einkünfte aus Derivaten
Asymmetrische Derivate		
Differenzausgleich	Prämie	Einkünfte ergeben sich aus <ul style="list-style-type: none"> ❖ Verkauf ❖ Differenzausgleich ❖ Sonstige Beendigung (z.B. Verfall) Negative Einkünfte zulässig
Ausübung des Grundgeschäftes	Prämie	Prämie erhöht Anschaffungskosten oder verringert Erlös des Grundgeschäftes
Symmetrische Derivate		
Differenzausgleich	-	Einkünfte ergeben sich aus <ul style="list-style-type: none"> ❖ Verkauf ❖ Differenzausgleich Negative Einkünfte zulässig
Ausübung des Grundgeschäftes	-	Ergebnis des Geschäftes ergibt sich aus den resultierenden Anschaffungskosten bzw. dem Veräußerungserlös des Grundgeschäftes

Tabelle 13: Zusammenfassung der steuerrechtlichen Aspekte der Derivate, Quelle: eigene Darstellung.

In Bezug auf die VuV ist anzumerken, dass sich die Bemessungsgrundlage für die normale KöSt aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, der nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip zu ermitteln ist, ergibt. Wesentliche Werbungskosten bei der XY Stiftung sind laufende Betriebs- und Instandhaltungskosten, indirekt zurechenbare Aufwendungen bzw. Instandsetzungsaufwendungen und die Afa.

Hinsichtlich der Verlustausgleichs- und -vortragmöglichkeiten ist festzuhalten, dass grundsätzlich kein Verlustvortrag für außerbetriebliche Einkunftsarten zulässig ist. Der Verlustausgleich ist weiters nur innerhalb einer Besteuerungsebene zulässig, weshalb grundsätzlich ein Verlustausgleich innerhalb der zwischensteuerpflichtigen Kapitaleinkünfte möglich ist, soweit kein Ausgleich mit Bankzinsen durchgeführt wird. Bezüglich der normal-KöSt-pflichtigen Einkünfte ist grundsätzlich nur ein Ausgleich innerhalb einer Einkunftsart möglich, weshalb etwaige steuerpflichtige Beteiligungserträge nicht mit Verlusten aus der VuV verrechnet werden können.

Umsatzsteuerlich hat die XY Stiftung lediglich die Erlöse im Zusammenhang mit der VuV zu versteuern, weshalb eine Zuteilung der Vorsteuerbeträge auf die VuV und das Kapitalvermögen erfolgen muss, um die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge ermitteln zu können.

4. Analyse des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses

Im folgenden Kapitel wird die Analyse der Gliederung der Bilanz und GuV der XY Stiftung, auf Basis der AFRAC-Stellungnahme, die in Kapitel „2.1 Gliederung“ näher behandelt wurde, durchgeführt. Um diese auf Basis des Jahresabschlusses der XY Stiftung durchführen zu können, wird zuerst der Jahresabschluss der Stiftung per 31.12.2016 dargestellt.

Anschließend erfolgt die Analyse des Abschlusses, um sicherzustellen, dass die Gliederung der aktuellen Rechtslage entspricht. Weiters sollen der unternehmensrechtliche Jahresabschluss sowie unterjährige Saldenlisten und Auswertungen, die auf der unternehmensrechtlichen Gliederung basieren, ausreichend Informationsgrundlage für den Stiftungsvorstand bieten, da es für die XY Stiftung keine Kostenrechnung gibt.

An dieser Stelle ist anzumerken, dass der Jahresabschluss 2016 der XY Stiftung bereits vom Stiftungsprüfer geprüft und bestätigt wurde, weswegen der Jahresabschluss 2016 der XY Stiftung nicht mehr geändert wird. Etwaige Umgliederungen werden aber in Bezug auf den Jahresabschluss 2016 erhoben und zu Übersichtszwecken am Ende des Kapitels dargestellt. Sofern die Handlungsempfehlungen der Arbeit umgesetzt werden, erfolgen etwaige Umgliederungen im Jahresabschluss 2017.

Einerseits muss in Bezug auf die AFRAC-Stellungnahme der Ausweis des Eigenkapitals der XY Stiftung überprüft werden. Andererseits ergibt sich aufgrund des Gliederungsvorschlages der GuV, der in der Stellungnahme veröffentlicht wurde, die Notwendigkeit der Anpassung der Gliederung der GuV. Nach der Darstellung des Jahresabschlusses der XY Stiftung werden diese Aspekte folglich behandelt.

4.1. Darstellung des Jahresabschlusses 2016 der XY Stiftung

Im folgenden Teil werden die Bilanz und GuV der XY Stiftung dargestellt. anzumerken ist, dass die Darstellung von Erträgen mit positivem und von Aufwänden mit negativem Vorzeichen erfolgt. Die Darstellung der Aktiva und Passiva erfolgen grundsätzlich positiv, wobei etwaige Beträge, die die Passiva schmälern, negativ ausgewiesen werden.

Bilanz der XY Stiftung zum 31.12.16

AKTIVA

A. Anlagevermögen	10.747.400,00
<hr/>	
I. Sachanlagen	931.300,00
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten	928.300,00
2. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	3.000,00
II. Finanzanlagen	9.816.100,00
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	120.100,00
3. Wertpapiere des Anlagevermögens	8.278.900,00
4. Edelmetalle	1.417.100,00
B. Umlaufvermögen	44.634.000,00
<hr/>	
I. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	8.212.400,00
1. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	8.212.400,00
II. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	36.421.600,00
Summe Aktiva	55.381.400,00
	<hr/> <hr/>

Passiva

A. Stiftungsvermögen	48.705.200,00
<hr/>	
I. Stiftungsvermögen	1.967.800,00
II. Gewinnrücklagen	7.300.200,00
III. Bilanzgewinn	39.437.200,00
Gewinnvortrag / Verlustvortrag	6.389.700,00
Ausschüttung	- 5.335.000,00
Jahresgewinn / Jahresverlust	38.382.500,00
B. Rückstellungen	2.460.400,00
<hr/>	
1. Steuerrückstellungen	2.440.600,00
2. Sonstige Rückstellungen	19.800,00
C. Verbindlichkeiten	4.215.800,00
<hr/>	
1. Verbindlichkeiten ggü Kreditinstituten	1.300,00
2. Sonstige Verbindlichkeiten	4.214.500,00
Summe Passiva	55.381.400,00
	<hr/> <hr/>

Abbildung 2: Bilanz der XY-Stiftung per 31.12.2016, Quelle: Jahresabschluss der XY Stiftung.

GuV der XY Stiftung vom 01.01.2016 bis 31.12.2016

1.	Sonstige betriebliche Erträge	-	28.600,00
	a. übrige		28.600,00
<hr/>			
2.	Betriebsleistung		28.600,00
<hr/>			
3.	Abschreibungen	-	11.600,00
	a. auf immaterielle Gegenstände des AV und Sachanlagen	-	11.600,00
<hr/>			
4.	Sonstige betriebliche Aufwendungen	-	178.700,00
	a. Steuern, soweit sie nicht unter Z 14 fallen	-	700,00
	b. übrige	-	178.000,00
<hr/>			
5.	Betriebsergebnis	-	161.700,00
<hr/>			
6.	Erträge aus Beteiligungen		8.297.500,00
	davon aus verbundenen Unternehmen		8.297.500,00
7.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des		63.900,00
8.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge		140.200,00
9.	Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreib. zu		34.569.100,00
10.	Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren	-	314.700,00
	des Umlaufvermögens		
11.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen		-
<hr/>			
12.	Zwischensumme aus Z. 6 bis 11 (Finanzerfolg)		42.756.000,00
<hr/>			
13.	Ergebnis vor Steuern		42.594.300,00
<hr/>			
14.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	-	4.211.800,00
<hr/>			
15.	Ergebnis nach Steuern		38.382.500,00
<hr/>			
16.	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag		38.382.500,00
<hr/>			
18.	Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr		6.389.700,00
	Ausschüttungen	-	5.335.000,00
<hr/>			
19.	Bilanzgewinn		39.437.200,00

Abbildung 3: GuV der XY Stiftung vom 01.01.2016 bis 31.12.2016, Quelle: Jahresabschluss der XY Stiftung.

4.2. Analyse der Gliederung des Eigenkapitals der XY Stiftung

Im Jahresabschluss 2016 wird das Eigenkapital der XY Stiftung folgendermaßen ausgewiesen:

A. Stiftungsvermögen	48.705.200,00
I. Stiftungsvermögen	1.967.800,00
II. Gewinnrücklagen	7.300.200,00
III. Bilanzgewinn	39.437.200,00
Gewinnvortrag / Verlustvortrag	6.389.700,00
Ausschüttung	- 5.335.000,00
Jahresgewinn / Jahresverlust	38.382.500,00

Tabelle 14: Darstellung des Eigenkapitals 2016 der XY Stiftung, Quelle: Jahresabschluss der XY Stiftung.

Das o.a. Stiftungsvermögen besteht hierbei aus dem Stiftungskapital, das im Zuge der Stiftungserrichtung gestiftet wurde, und aus einigen Nachstiftungen. Diese Position entspricht daher das Stiftungskapital lt. AFRAC-Stellungnahme und ist entsprechend umzubenennen.

Weiters wurde in der XY Stiftung der Bilanzgewinn ausgewiesen, der aus dem Gewinnvortrag, dem Jahresgewinn und den Ausschüttungen besteht. Diese Behandlung war bis 2015 bzw. für Jahresabschlüsse, die vor dem 01.01.2016 begonnen haben, erlaubt und eine von verschiedenen Denkansätzen der Literatur.¹⁹⁵

In der Stellungnahme des AFRAC wird dieser Darstellung als Ergebnisverwendung jedoch explizit widersprochen, da die Zuwendung an Begünstigte einer Privatstiftung aus dem gesamten Eigenkapital erfolgen kann und keiner Deckung durch den Bilanzgewinn bzw. Gewinnvortrag bedarf, wie es bei Kapitalgesellschaften der Fall ist. Außerdem wird in der Stellungnahme die unterschiedliche Stellung von Begünstigten einer Privatstiftung und den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft betont.¹⁹⁶ Der Ausweis von Ausschüttungen hat, der AFRAC-Stellungnahme entsprechend, daher als eigene Position im Eigenkapital zu erfolgen. In diesem Zusammenhang muss weiters beachtet werden, dass die GuV mit dem Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag endet.¹⁹⁷

Der zuvor ausgewiesene Bilanzgewinn ist daher in den Ergebnisvortrag und die einzeln auszuweisenden Zuwendungen an Begünstigte aufzuteilen. Der Ergebnisvortrag enthält nach der Aufteilung lediglich die kumulierten Jahresergebnisse, die nicht den Gewinnrücklagen zuzuweisen sind.

¹⁹⁵ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 357; Ebenso SCHEREDA (2015), S. 155; Ebenso Vgl. ARNOLD (2013), Rz 11/9 iVm Rz 11/11.

¹⁹⁶ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Rz 18 iVm Erl. Rz 18.

¹⁹⁷ Vgl. SCHEREDA (2015), S. 154.

Auch hinsichtlich der Gewinnrücklagen unterscheidet sich die Gliederung der XY Stiftung grundsätzlich von der Stellungnahme des AFRAC. Zwar gibt es den Punkt „Gewinnrücklagen“ im Eigenkapital, jedoch sind diese nicht in der Satzung fixiert, sondern ergeben sich durch die Änderungen des RÄG 2014, da vor dieser Gesetzesänderung eine Bewertungsreserve¹⁹⁸, die sich aus der Übertragung stiller Reserven gem. § 13 Abs. 4 KStG ergab, ausgewiesen wurde. Die ausgewiesenen Gewinnrücklagen der XY Stiftung im Jahresabschluss 2016 ergeben sich daher aus der Umbuchung der Bewertungsreserve abzüglich der darin enthaltenen passiven latenten Steuer.¹⁹⁹

Durch den Wegfall der un versteuerten Rücklagen mit RÄG 2014 stellt sich bei Privatstiftungen daher die Frage, wo bereits gebildete un versteuerte Rücklagen zu gliedern sind, da die AFRAC-Stellungnahme mE nicht ausreichend an das RÄG 2014 angepasst wurde und daher keinen Lösungsansatz bietet.

Bei Kapitalgesellschaften werden un versteuerte Rücklagen gem. § 906 Abs. 31 UGB in die freie Gewinnrücklage bzw. in eine Rückstellung für passive latente Steuern umgebucht. Als Verbindlichkeit kann der Restbetrag der un versteuerten Rücklage, nach Abzug der latenten Steuer, nicht angesetzt werden, da er keine Schuld gegenüber einer dritten Partei begründet. Ein direkter Ausweis im Stiftungskapital ist mE auch nicht zulässig, da diese Position lediglich das Stiftungskapital und Nachstiftungen enthält und die XY Stiftung das Eigenkapital untergliedert darstellt.²⁰⁰ Der Ausweis der un versteuerten Rücklagen innerhalb des Ergebnisvortrages wäre denkbar.

Da die Stellungnahme des AFRAC grundsätzlich jedoch den Ausweis von Gewinnrücklagen vorsieht, die Bewertungsreserve auch bei Kapitalgesellschaften in die Gewinnrücklage umzubuchen ist und auch der Stiftungsprüfer diese Gliederungsvariante bestätigt hat, ist mE der Ausweis der Bewertungsreserve in den Gewinnrücklagen die sinnvollere und daher auszuwählende Variante.

Nach Umsetzung der o.a. Änderungen hinsichtlich des Eigenkapitals ergibt sich folgende Darstellung:

A. Eigenkapital	48.705.200,00
I. Stiftungskapital	1.967.800,00
II. Gewinnrücklagen	7.300.200,00
III. Ergebnisvortrag	44.772.200,00
Gewinnvortrag / Verlustvortrag	6.389.700,00
Jahresgewinn / Jahresverlust	38.382.500,00
IV. Zuwendungen an Begünstigte	- 5.335.000,00

Tabelle 15: Darstellung des Eigenkapitals 2016 der XY Stiftung nach Umsetzung der Gliederungsänderungen, Quelle: eigene Darstellung.

¹⁹⁸ S. § 224 Abs. 3 Lit. B Z 1 iVm § 205 Abs. 1 UGB idF vor RÄG 2014.

¹⁹⁹ S. § 906 Abs. 31 UGB.; Vgl. HÖLTSCHL (2017), S. 411 f.

²⁰⁰ S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Rz 16; Ebenso HÖLTSCHL (2017), S. 412.

4.3. Analyse der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Auch die GuV der XY Stiftung muss aufgrund der Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Privatstiftungen auf ihre getreue Vermittlung der VFE-Lage sowie auf ihre Zweckmäßigkeit für den Informationsfluss überprüft werden.

Aus der Bilanz und GuV der XY Stiftung ist ersichtlich, dass die XY Stiftung überwiegend Finanzvermögen hält. Der Anteil des Finanzanlagevermögens beträgt mehr als 90% des gesamten Anlagevermögens. Außerdem ist zu beachten, dass der Anteil des Finanzanlagevermögens und des vorhandenen Barvermögens 83% der Aktiva der XY Stiftung betragen. Der Gliederungsvorschlag des AFRAC ist daher im Folgenden näher zu betrachten.

Weiters ist ersichtlich, dass der erzielte Jahresüberschuss im Jahr 2016 im Wesentlichen aus dem Kapitalvermögen erzielt wird, da der Finanzerfolg iHv EUR 42.756.000 ausgewiesen wird, während der Jahresüberschuss vor Zuweisung zu Gewinnrücklagen lediglich EUR 38.382.500 beträgt. Auf den ersten Blick deutet dies daraufhin, dass das restliche Ergebnis, also das Ergebnis aus der VuV, negativ ist.

Dieses Ergebnis, das auf den ersten Blick herausgefiltert werden kann, ist jedoch verfälscht und daher nur begrenzt aussagekräftig. In der oben gewählten Gliederung wird zwar das Finanzergebnis ausgewiesen, jedoch keine Zuordnung von gemischt verursachten Aufwendungen, wie z.B. den Beratungskosten, durchgeführt. Deshalb trägt das Betriebsergebnis, auf den ersten Blick auch das Ergebnis aus der VuV, die nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen des Finanzvermögens mit. Die jeweiligen Ergebnisse aus Kapital- und Immobilienvermögen können daher nicht verlässlich ermittelt werden.

Im Folgenden ist daher zu analysieren, inwiefern die Gliederung gem. der AFRAC-Stellungnahme die Darstellung der einzelnen Ergebnisse ermöglicht bzw. inwiefern diese Gliederung abzuändern ist, um die Anforderungen des Stiftungsvorstandes zu erfüllen.

Die Gliederungsempfehlung des AFRAC beginnt mit dem Ergebnis aus Beteiligungsvermögen, untergliedert in Erträge aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen. Da das Ergebnis aus Beteiligungsvermögen iZm der XY Stiftung unwesentlich ist, sind die Positionen zwar mE auszuweisen, jedoch dem Ergebnis aus Kapitalvermögen unterzuordnen.

Weiters beinhaltet das Ergebnis aus Kapitalvermögen gem. der AFRAC-Stellungnahme, in leicht abgewandelter Form, die Positionen des Finanzergebnisses gem. § 231 Abs. 2 UGB. Aufgrund dieser Gliederung ist jedoch weder eine Aufteilung des Ergebnisses in Anlage- und Umlaufvermögen, noch in klassische und derivative Finanzinstrumente möglich. Außerdem kann nicht festgestellt werden, in welcher Höhe Zuschreibungen bzw. Substanzgewinne separat erzielt wurden bzw. Abschreibungen und Substanzverluste das Jahresergebnis schmälern.

Anzumerken ist außerdem, dass im angeführten Gliederungsvorschlag keine Zuordnung der indirekt zurechenbaren Aufwendungen, wie z.B. Beratungskosten, zum Ergebnis aus Kapitalvermögen erfolgt. Hinsichtlich des Immobilienvermögens ist die Position „Sonstige dem Immobilienvermögen zurechenbare Aufwendungen“ für diese Aufwendungen vorgesehen. Hinsichtlich des Kapitalvermögens gibt es jedoch keine Position, weswegen die entsprechenden Aufwendungen im sonstigen Ergebnis ausgewiesen werden müssten. Da die Aufwendungen jedoch aufgeteilt werden können, da sie auch für ertrag- und umsatzsteuerliche Zwecke aufzuteilen sind, ist mE eine eigene Position im Ergebnis aus Kapitalvermögen einzufügen.

In Bezug auf den Ausweis der Steuern ist es mE ausreichend, die Gesamtposition nach dem Ergebnis vor Steuern auszuweisen, anstatt die Steuern den jeweiligen Einkünften zuzurechnen.²⁰¹ Dies ist insbesondere dadurch zu begründen, dass unterjährig lediglich der Ausweis vorläufiger Aufwendungen für Steuern, wie z.B. Vorauszahlungen auf die KöSt, möglich ist. Weiters ist unterjährig keine Aufteilung der KöSt-Vorauszahlung auf normale KöSt und Zwischensteuer durchführbar. Daher würde die Zuordnung der Ertragsteuern zu den Ergebnissen die unterjährigen Auswertungen verfälschen. In Hinsicht auf die Darstellung im Jahresabschluss können durch das Einfügen von Davon-Vermerken im Steueraufwand Quellensteuern und die Zwischensteuer separat ausgewiesen werden, wodurch die händische Zuteilung zu den Ergebnissen vereinfacht wird.

Hinsichtlich der Gliederung sind mE daher folgende Aspekte zu berücksichtigen bzw. einzuarbeiten:

- Untergliederung des Ergebnisses aus Beteiligungsvermögen in Ergebnis aus Kapitalvermögen
- Ermöglichung der Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen
- Ermöglichung der Unterscheidung zwischen laufenden Erträgen, Zuschreibungen und Substanzgewinnen
- Ermöglichung der Unterscheidung zwischen Abschreibungen und Substanzverlusten
- Ermöglichung der Unterscheidung zwischen klassischen und derivativen Finanzinstrumenten
- Einfügen der Position „Sonstige dem Kapitalvermögen zurechenbare Aufwendungen“
- Einfügen der Davon-Vermerke „Zwischenkörperschaftsteuer“ und „Quellensteuern“ im Steueraufwand

²⁰¹ Diese Möglichkeit sieht die AFRAC-Stellungnahme grundsätzlich vor, S. AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen (2017), Erl. Rz 13.

Weiters ist anzumerken, dass die GuV, wie im Kapitel „4.2. Analyse der Gliederung des Eigenkapitals der XY Stiftung“ erhoben wurde, mit dem Jahresüberschuss endet.

Nach Einarbeitung der o.a. Änderungen in den Gliederungsvorschlag des AFRAC, gestaltet sich die GuV der XY Stiftung folgendermaßen:

A. Ergebnis aus Kapitalvermögen

1. Erträge aus verbundenen Unternehmen
2. Erträge aus sonstigen Beteiligungen
3. Erträge aus Wertpapieren des Anlagevermögens
 - a. Laufende Erträge
 - b. Substanzgewinne
 - c. Zuschreibungen
4. Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens
 - a. Laufende Erträge
 - b. Substanzgewinne
5. Erträge aus Derivaten
6. Aufwendungen aus Wertpapieren des Anlagevermögens
 - a. Substanzverluste
 - b. Abschreibungen
7. Aufwendungen aus Wertpapieren des Umlaufvermögens
 - a. Substanzverluste
 - b. Abschreibungen
8. Aufwendungen aus Derivaten
davon Abschreibungen
9. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
10. Sonstige dem Kapitalvermögen zurechenbare Aufwendungen

11. Ergebnis aus Kapitalvermögen

B. Ergebnis aus Immobilienvermögen

12. Mieterlöse
13. Abschreibungen auf Immobilien (Gebäude)
14. Sonstige dem Immobilienvermögen zurechenbare Aufwendungen
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen

16. Ergebnis aus Immobilienvermögen

D. Sonstiges Ergebnis

17. Sonstige betriebliche Erträge
18. Abschreibungen auf Sachanlagen
19. Sonstige betriebliche Aufwendungen

20. Sonstiges Ergebnis

E. Gesamtergebnis

21. **Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z. 3, 9, 14, 18)**
22. Steuern vom Einkommen und Ertrag
davon Einkörperschaftsteuer
davon Quellensteuern

23. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Tabelle 16: Darstellung der GuV-Gliederung nach Anpassung, Quelle: eigene Darstellung.

4.4. Darstellung des Jahresabschlusses 2016 der XY Stiftung nach Anpassung der Gliederung

Zusammenfassend ergibt sich aus den oben dargestellten Ausführungen, dass eine Umgliederung der Bilanz sowie der GuV zu empfehlen ist. Während die Bilanzgliederung grundsätzlich nur in Hinsicht auf das Eigenkapital anzupassen ist, wird in Bezug auf die GuV eine komplette Neugliederung empfohlen.

Nach Durchführung der o.a. Anpassungen ergibt sich die folgende Darstellung der Bilanz der XY Stiftung für das Wirtschaftsjahr 2016:

Bilanz der XY Stiftung zum 31.12.16

AKTIVA

A. Anlagevermögen	10.747.400,00
I. Sachanlagen	931.300,00
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und	928.300,00
2. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsaus	3.000,00
II. Finanzanlagen	9.816.100,00
1. Anteile an verbundenen Unternehmen	120.100,00
3. Wertpapiere des Anlagevermögens	8.278.900,00
4. Edelmetalle	1.417.100,00
B. Umlaufvermögen	44.634.000,00
I. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	8.212.400,00
1. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände	8.212.400,00
II. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten	36.421.600,00
Summe Aktiva	55.381.400,00

Tabelle 17: Aktiva der neu gegliederten Bilanz der XY Stiftung zum 31.12.2016, Quelle: eigene Darstellung.

Passiva

A. Stiftungsvermögen	48.705.200,00
I. Stiftungskapital	1.967.800,00
II. Gewinnrücklagen	7.300.200,00
III. Ergebnisvortrag	44.772.200,00
Gewinnvortrag / Verlustvortrag	6.389.700,00
Jahresgewinn / Jahresverlust	38.382.500,00
IV. Zuwendungen an Begünstigte	- 5.335.000,00
B. Rückstellungen	2.460.400,00
1. Steuerrückstellungen	2.440.600,00
2. Sonstige Rückstellungen	19.800,00
C. Verbindlichkeiten	4.215.800,00
1. Verbindlichkeiten ggü Kreditinstituten	1.300,00
2. Sonstige Verbindlichkeiten	4.214.500,00
Summe Passiva	55.381.400,00

Tabelle 18: Passiva der neu gegliederten Bilanz der XY Stiftung zum 31.12.2016, Quelle: eigene Darstellung.

Hinsichtlich der GuV ist insbesondere zu beachten, dass, aufgrund der fehlenden Investition im Wirtschaftsjahr 2016, kein Ergebnis aus Derivaten im Kapitalvermögen auszuweisen ist. Derivate wurden seitens der XY Stiftung erst im Wirtschaftsjahr 2017 angeschafft. Außerdem stellt sich das Ergebnis aus verbundenen Unternehmen entgegen oder o.a. Erläuterungen in wesentlicher Höhe dar. Dies ist auf den angeführten, einmaligen Beteiligungsverkauf zurückzuführen, der sich in Folgejahren nicht wiederholt.

Weiters ist anzumerken, dass die Aufteilung der indirekt zurechenbaren Aufwendungen auf VuV und Kapitalvermögen bereits für steuerliche Zwecke erfolgt ist, weshalb die Zuteilung unternehmensrechtlich keinen wesentlichen Mehraufwand bedeutet.

Die weiteren Unterscheidungen, die hinsichtlich des Kapitalvermögens vorzunehmen waren, wurden im Zuge der Bilanzierung ebenso durch die Verbuchung auf unterschiedlichen Konten vorgenommen, weshalb diese Unterscheidung ebenso wenig Mehraufwand darstellt.²⁰²

Abschließend ist anzumerken, dass zu Darstellungszwecken keine Löschung der leeren Positionen vorgenommen wurde. Im Zuge Erstellung des richtigen Jahresabschlusses der XY Stiftung wäre dieser Schritt noch vorzunehmen.

²⁰² Vgl. Kapitel „7. Prozessidentifikation“, S. 79 ff.

Die neu gegliederte GuV der XY Stiftung vom 01.01.2016 bis zum 31.12.2016 kann folgendermaßen dargestellt werden:

GuV der XY Stiftung vom 01.01.2016 bis 31.12.2016

A. Ergebnis aus Kapitalvermögen	
1. Erträge aus verbundenen Unternehmen	42.878.700,00
a. Laufende Erträge	8.297.500,00
b. Substanzgewinne	34.581.200,00
2. Erträge aus sonstigen Beteiligungen	-
3. Erträge aus Wertpapieren des Anlagevermögens	63.900,00
a. Laufende Erträge	63.900,00
b. Substanzgewinne	-
c. Zuschreibungen	-
4. Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens	- 12.100,00
a. Laufende Erträge	-
b. Substanzgewinne	- 12.100,00
5. Erträge aus Derivaten	-
6. Aufwendungen aus Wertpapieren des Anlagevermögens	- 314.700,00
a. Substanzverluste	-
b. Abschreibungen	- 314.700,00
7. Aufwendungen aus Wertpapieren des Umlaufvermögens	-
a. Substanzverluste	-
b. Abschreibungen	-
8. Aufwendungen aus Derivaten	-
davon Abschreibungen	-
9. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	140.000,00
10. Sonstige dem Kapitalvermögen zurechenbare	- 161.100,00
11. Ergebnis aus Kapitalvermögen	42.594.700,00
B. Ergebnis aus Immobilienvermögen	
12. Mieterlöse	28.600,00
13. Abschreibungen auf Immobilien (Gebäude)	- 11.600,00
14. Sonstige dem Immobilienvermögen zurechenbare Aufwendungen	- 17.600,00
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	200,00
16. Ergebnis aus Immobilienvermögen	- 400,00
D. Sonstiges Ergebnis	
17. Sonstige betriebliche Erträge	-
18. Abschreibungen auf Sachanlagen	-
19. Sonstige betriebliche Aufwendungen	-
20. Sonstiges Ergebnis	-
E. Gesamtergebnis	
21. Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z. 11, 16, 20)	42.594.300,00
22. Steuern vom Einkommen und Ertrag	- 4.211.800,00
davon Zwischenkörperschaftsteuer	- 4.203.800,00
davon Quellensteuern	-
23. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	38.382.500,00

Abbildung 4: Neu gegliederte GuV der XY Stiftung vom 01.01.2016 bis zum 31.12.2016, Quelle: eigene Darstellung.

5. Erhebung von Potentialen zur Steueroptimierung

Im folgenden Kapitel erfolgt die Erhebung von Potentialen zur jährlichen Steuersenkung bzw. Steueroptimierung. Ziel ist es dabei eine Vorteilhaftigkeit durch Senkung der gesamten Steuer-schuld zu erzielen.

Da die Besteuerung der Privatstiftung wie o.a. in zwei verschiedenen Ebenen, nämlich der normalen KöSt und der Zwischensteuer, stattfindet, kein übergreifender Verlustausgleich zwischen den verschiedenen Einkünften möglich ist und daher die Besteuerung der Einkünfte aus VuV grundsätzlich unabhängig von der der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgt, werden im folgenden Kapitel die Steuer-Optimierungspotentiale getrennt nach den Einkunftsarten erhoben:

5.1. Steueroptimierung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Bezüglich der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist einleitend anzumerken, dass es einerseits absolute Steuervorteile durch steuerfreie Einkünfte und andererseits Optimierungspotentiale durch die Ausnutzung von Verschiebungsmöglichkeiten der Einkünfte gibt. Weiters konnten Potentiale hinsichtlich der Anrechnungs- und Rückerstattungsmöglichkeiten der KEST und Quellensteuer erhoben werden.

Die o.a. Möglichkeiten zur Optimierung der Steuer in Bezug auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden im folgenden Teil näher dargestellt.

❖ **Steuervorteile durch steuerfreie Einkünfte aus Kapitalvermögen**

Hinsichtlich der absoluten Steuervorteile konnten die folgenden Varianten erhoben werden:

- Investition in inländische Aktien
- Investition in ausländische Portfoliobeteiligungen, die die Ausnahmetatbestände gem. § 10 Abs. 5 KStG nicht erfüllen
- Investition in Aktienfonds

Im Kapitel „3.2.1 Steuerfreie und der normalen Körperschaftsteuer unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen“ wurde bereits dargestellt, dass Beteiligungserträge aus inländischen Aktien und ausländischen Portfoliobeteiligungen grundsätzlich steuerbefreit sind, sofern die ausländischen Aktien die Ausnahmetatbestände gem. § 10 Abs. 5 KStG nicht erfüllen. Zwar sind realisierte Wertsteigerungen aus diesen Aktien steuerpflichtig, nicht jedoch resultierende Dividenden. Eine absolute Steuervorteilhaftigkeit kann daher durch die Investition in inländische Aktien bzw. ausländische Portfoliobeteiligungen erzielt werden.

Weiters kann eine Vorteilhaftigkeit durch die Investition in Aktienfonds erfolgen, da diese Investmentfonds hauptsächlich Aktien in ihrem Sondervermögen halten und resultierende Dividenden durch das Transparenzprinzip ebenfalls steuerfrei sind.²⁰³

Weiters wäre auf den ersten Blick zu vermuten, dass sich auch aufgrund der Unterscheidung zwischen Melde- und Nichtmeldefonds ebenfalls ein absoluter Steuervorteil ergibt, da eine Ausschüttung nicht von den pauschal zu ermittelnden ausschüttungsgleichen Erträgen in Abzug gebracht werden kann und die pauschale Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge weiters Nachteile gegenüber der Besteuerung von Meldefonds mit sich bringt. Beispielsweise ist auch bei unterjährigen Erwerben der Anteilswert zum 01.01. des Kalenderjahres zu berücksichtigen, obwohl die Anschaffung erst später erfolgt ist.

Aufgrund der Anpassung der steuerlichen Anschaffungskosten durch die versteuerten ausschüttungsgleichen Erträge resultiert in Folgejahren jedoch ein niedrigerer Veräußerungsgewinn, weshalb lediglich eine Verschiebung der Steuerbelastung erfolgt.²⁰⁴

❖ **Steueroptimierung durch die Verschiebung von Einkünften**

Die Verschiebung von Einkünften durch gezielte Gewinn- und Verlustrealisierung stellt die zweite Möglichkeit zur Optimierung der Steuerbelastung dar. Wie bereits im Kapitel „3.4 Verlustausgleich und Verlustvortrag“ näher ausgeführt, gibt es hinsichtlich nicht ausgeglichener Verluste keine Vortragsmöglichkeit bei Einkünften aus Kapitalvermögen. Es sollte daher das Ziel des Stiftungsvorstandes sein, entstandene Verluste mit bereits erzielten Erträgen auszugleichen, jedoch keinen Verlustüberhang zu generieren. In diesem Zusammenhang muss weiters beachtet werden, dass auch getätigte Zuwendungen an die Begünstigten die Zwischensteuerbemessungsgrundlage schmälern.²⁰⁵

Die gezielte Realisierung von Verlusten bzw. Gewinnen wird iZm den Einkünften aus Kapitalvermögen durch den Verkauf von qualifizierten Wertpapieren erfolgen. Gegebenenfalls können die zur Realisierung verkauften Wertpapiere wiederbeschafft werden. Ein steuerlicher Missbrauch wird in dieser Hinsicht seitens der Abgabenbehörde lediglich dann angenommen, wenn der Verkaufs- und Wiederbeschaffungs-Vorgang lediglich über die Bank und nicht über die Börse abgewickelt wird. Wird der Vorgang jedoch unter Einbindung des Kurs- und Wiederbeschaffungsrisikos vorgenommen, sind das Veräußerungs- und Wiederbeschaffungs-geschäft als selbständige Rechtsgeschäfte anzusehen.²⁰⁶

²⁰³ Zu den Aktienfonds Vgl. BRAUNEIS/MESTEL (2015), S. 273 f; Zum Transparenzprinzip Vgl. Kapitel 3.2.3 Die Besteuerung von Investmentfonds, S.39 ff.

²⁰⁴ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 876 f.

²⁰⁵ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1131 f.

²⁰⁶ S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 6231.

Eine weitere Möglichkeit zur Realisierung von Verlusten und Gewinnen ist, unter bestimmten Voraussetzungen, die Übertragung des Wertpapiers von einem Depot auf ein anderes. Da die XY Stiftung lediglich einen Übertrag zwischen ihren eigenen Depots in Betracht ziehen wird, wird im folgenden Teil lediglich diese Variante behandelt:

Die XY Stiftung verfügt nur über inländische Depots. Eine Realisierung von Einkünften ist bei einem Depotübertrag dann gegeben, wenn eine Übertragung auf ein Depot bei einer anderen depotführenden Stelle erfolgt, sofern der übernehmenden Stelle die steuerlichen Anschaffungskosten nicht mitgeteilt werden.²⁰⁷

An dieser Stelle ist anzumerken, dass die Sinnhaftigkeit dieser Mitteilung bei der Privatstiftung anzuzweifeln ist, da die Stiftung KEST befreit ist und die depotführenden Banken daher grundsätzlich keine Aufzeichnungen über die steuerlichen Anschaffungskosten führen.²⁰⁸ Aufgrund dieses Aspektes wird die Übertragung zwischen den Depots von zwei verschiedenen depotführenden Stellen bei einer Privatstiftung grundsätzlich den Realisierungstatbestand gem. § 27 Abs. 3 iVm Abs. 6 Z. 2 erster Satz EStG erfüllen.²⁰⁹

Weiters ist festzuhalten, dass auch die Übertragung der stillen Reserven gem. § 13 Abs. 4 KStG eine geeignete Möglichkeit der Verschiebung von Einkünften darstellt, da beim Verkauf einer qualifizierten Beteiligung ein steuerfreier Betrag gebildet werden kann und erst nach einem Jahr versteuert werden muss, sofern kein Kauf einer qualifizierten Ersatzbeteiligung erfolgt.²¹⁰

Um die Verschiebung der Einkünfte durch die o.a. Maßnahmen zu ermöglichen, ist es notwendig, unterjährig auf das steuerliche Ergebnis zu achten. Ergibt sich folglich die Notwendigkeit der Verschiebung von Einkünften aus Kapitalvermögen, muss eine der o.a. Varianten gewählt werden, um Einkünfte zu verschieben. Um die anschließende gezielte Realisierung durch den Verkauf oder die Übertragung von Wertpapieren zu vereinfachen, ist anzuraten, beim Kauf von gleichartigen Wertpapiertiteln darauf zu achten, die verschiedenen Kauf-Kurse auf verschiedene Depots aufzuteilen, um die Bildung einer Durchschnittspreisbildung zu vermeiden.

²⁰⁷ S. § 27 Abs. 6 Z. 2 EStG.

²⁰⁸ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 991 f.

²⁰⁹ Vgl. BUCHMANN/MARSCHNER (2017), S. 659; Ebenso MARSCHNER (2017a), Rz 806.

²¹⁰ Vgl. Kapitel „3.2.2 Zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen“, S. 41 f.

Da die Kaufentscheidung grundsätzlich bei den depotführenden Banken liegt, könnte der Vorstand hier Depotziele aussprechen, um z.B. bei einem Depot lediglich Wertpapiere mit niedrigeren Anschaffungskosten und bei einem anderen Depot Wertpapiere mit höheren Anschaffungskosten zu halten.²¹¹

Weiters ist hinsichtlich des Verlustausgleichs darauf hinzuweisen, dass auch die erzielten Einkünfte eine Rolle spielen, da nicht alle Einkünfte für einen Verlustausgleich in Frage kommen. Einerseits ist in dieser Hinsicht anzuraten, auch in Zukunft darauf zu achten, keine private-placement-Wertpapiere zu kaufen, da deren Einkünfte der normalen KöSt unterliegen und somit nicht mit den zwischensteuerpflichtigen Einkünften ausgeglichen werden können.

Andererseits können Verluste nicht mit erzielten Zinsen aus Bankguthaben ausgeglichen werden, weshalb bei größeren, erwarteten Verlusten anzuraten ist, anstatt in Sparbücher in Wertpapiere, wie z.B. Anleihen oder Investmentfonds, zu investieren, da die Zinsen aus Forderungswertpapieren im Gegensatz zu jenen aus Bankguthaben ausgleichsfähig sind.²¹²

Hinsichtlich der gezielten Realisierung von Gewinnen- und Verlusten ist weiters anzumerken, dass auch Zuwendungen die Bemessungsgrundlage für die Zwischenbesteuerung beeinflussen. Zuwendungen an Begünstigte müssen bei der Optimierung der Steuerbelastung daher ebenfalls beachtet werden.²¹³

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass die Verschiebung von Einkünften grundsätzlich durch den Verkauf und die Depot-Übertragung der Wertpapiere erzielt werden kann. Weiters können Einkünfte durch die Übertragung von stillen Reserven gem. § 13 Abs. 4 KStG in andere Veranlagungsjahre verschoben werden. Um die Verschiebung der Einkünfte bewerkstelligen zu können, ist es hilfreich die Durchschnittspreisbildung von Anschaffungskosten zu vermeiden. Weiters sind die Einschränkungen hinsichtlich des Verlustausgleichs und etwaige, getätigte Zuwendungen an Begünstigte im Veranlagungsjahr zu beachten.

²¹¹ Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 807.

²¹² Vgl. MARSCHNER (2017a), Rz 1032.

²¹³ Vgl. MARSCHNER (2015), Rz 1037.

❖ **Steuroptimierung durch die Anrechnung und Rückerstattung von Kapitalertrag- und Quellensteuer**

Indirekt beeinflussen die abgeführten Kapitalertrag- und Quellensteuern die gesamte Steuerbelastung. Privatstiftungen sind gem. § 94 Z. 12 EStG mit ihren zwischensteuerpflichtigen Einkünften vom KEST-Abzug befreit, weshalb grundsätzlich auch eine Befreiung bei den Banken zu beantragen ist.²¹⁴

Da die KEST im Zuge der Veranlagung angerechnet werden kann, bzw. ein Rückerstattungsantrag gestellt werden kann²¹⁵, ist von keiner absoluten Reduktion der Steuerbelastung durch einen Befreiungsantrag auszugehen, jedoch sollte die Möglichkeit von der KEST-Befreiung bei den Banken aus Vereinfachungsgründen in Anspruch genommen werden.

Im Ausland erhobene Quellensteuer kann für zwischensteuerpflichtige Einkünfte in Höhe des gem. DBA zulässigen Prozentsatzes, im Zuge der Veranlagung angerechnet werden, während die Differenz grundsätzlich, in Abhängigkeit des jeweiligen Landes, über einen Rückerstattungsantrag im Ausland zurückgefordert werden kann.

Bei steuerfreien Einkünften, wie zum Beispiel ausländischen Dividenden, kann keine Anrechnung der Quellensteuer erfolgen. In jenem Umfang, indem die erhobene Quellensteuer das zulässige Besteuerungsmaß gemäß dem anwendbaren DBA übersteigt, kann jedoch in vielen Fällen wiederum die Entlastung im Ausland erfolgen.²¹⁶

Zusammenfassend kann daher festgestellt werden, dass bezüglich der Kapitalertrag- und Quellensteuern eine Optimierung der Steuerbelastung erfolgen kann, insofern die Anrechnungs- und Rückerstattungsmöglichkeiten ausgenutzt werden. Außerdem ist es aus Vereinfachungsgründen zu empfehlen, bei den jeweiligen Banken eine KEST-Befreiung zu beantragen, um von vornherein keine KEST abführen zu müssen.

Optimierungspotentiale hinsichtlich der Zwischensteuerbelastung können folglich durch drei verschiedene Vorgehensweisen erzielt werden. Einerseits sollte die Investition in Wertpapiere, die steuerfreie laufende Erträge erzielen, erfolgen. Diese stellen insbesondere inländische Beteiligungen und ausländische Portfoliobeteiligungen dar. Andererseits ist die gezielte Verschiebung von Einkünften durchzuführen, um durch gezielte Verkäufe bzw. Depot-Übertragungen einen Verlustausgleich zu erzielen, jedoch einen Verlustüberhang zu vermeiden. Außerdem sind etwaige Anrechnungs- und Rückerstattungsmöglichkeiten hinsichtlich der KEST und Quellensteuern auszunutzen.

²¹⁴ Vgl. DORALT u.a. (2016), Rz 140; Ebenso MARSCHNER (2012), S. 99 f.

²¹⁵ Vgl. Kapitel 3.2.2 Zwischensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen, S. 39.

²¹⁶ S. StfR 2009 (2009), Onlinequelle [11.04.2018], Rz 101; Vgl. LECHNER (2012), S. 439 ff; Ebenso MARSCHNER (2017c), S. 1251.

5.2. Steueroptimierung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Wie bereits im Kapitel „3.4 Verlustausgleich und Verlustvortrag“ erläutert, besteht auch für die Einkünfte aus Vermietung lediglich eine Ausgleichs-, jedoch keine Vortragsmöglichkeit für Verluste, weshalb eine Verlusterzielung auch bei der VuV grundsätzlich durch die Verschiebung von Einkünften vermieden werden sollte. Dies kann durch die gezielte Anwendung des Zufluss-Abfluss-Prinzips bewerkstelligt werden, da Einnahmen und sofort abzugsfähige Ausgaben grundsätzlich in der Periode steuerlich zu erfassen sind, in der der Zahlungsfluss stattfindet.²¹⁷

Zu beachten ist an dieser Stelle, dass gem. § 19 Abs. 1 Z. 1 EStG und § 19 Abs. 2 EStG regelmäßig wiederkehrende Einnahmen bzw. Aufwendungen, die bereits fällig sind und kurze Zeit vor oder nach dem Kalenderjahr geleistet werden, im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu erfassen sind. Wiederkehrend sind Zahlungen dann, wenn sie mindestens dreimal hintereinander in annähernd gleichen Zeiträumen zu erbringen sind. Die kurze Zeit wird jedenfalls überschritten, wenn die Zahlung mehr als 15 Tage vor oder nach dem Kalenderjahr erfolgt.²¹⁸

Eine Möglichkeit zur Aufteilung und somit Verschiebung von Instandhaltungen, die grundsätzlich sofort abzugsfähig sind, bietet § 28 Abs. 2 EStG. Diese Regelung definiert, dass nicht jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten und außergewöhnliche Aufwendungen auf Antrag auf 15 Jahre verteilt werden können.²¹⁹ Wird also in einem Jahr, in dem nicht jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten, die keine Instandsetzungen darstellen, anfallen, ein vorläufiger steuerlicher Verlust erzielt, können diese Aufwendungen auf 15 Jahre verteilt werden und somit in Folgejahren, in denen diese Aufwendungen einen Steuervorteil bringen, abgesetzt werden.

Während sich hinsichtlich der Instandsetzungen, aufgrund der verpflichtenden Verteilung auf 15 Jahre, kein Potential zur Steueroptimierung ergibt, kann bei begünstigten Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG auf Antrag eine Verteilung auf 15 Jahre erfolgen, anstatt diese auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben.²²⁰

²¹⁷ Vgl. KEPPERT (2017), S. 1423.

²¹⁸ S. EStR 2000 (2015), Onlinequelle [13.01.2018], Rz 4629 ff.; Vgl. VOCK (2017), Rz 17 ff.

²¹⁹ Vgl. LAUDACHER (2017), Rz 99.

²²⁰ Vgl. LAUDACHER (2017), Rz 121 f.

Neben den o.a. Aufwendungen sind weiters, die folgenden Herstellungsmaßnahmen gem. § 28 Abs. 3 EStG über Antrag auf 15 Jahre verteilt abzusetzen:²²¹

- Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.
- Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.
- Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Aufwendungen iSd § 10 MRG, die den Ersatz von Aufwendungen an den Mieter enthalten, sind auf Antrag auf zehn Jahre zu verteilen.²²²

Maßgebliche Herstellungsaufwendungen in diesem Zusammenhang für die XY Stiftung sind jedenfalls Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG, welche die Erhaltung, die nützliche Verbesserung durch bautechnische Maßnahmen sowie die nützliche Verbesserung durch Vereinigung von Wohnungen umfassen.

§ 28 Abs. 3 und Abs. 4 EStG beinhalten daher wesentliche Regelungen, die beim Anfall von Herstellungsaufwendungen Varianten für die Steueroptimierung darstellen. Zur Entscheidung ob eine Inanspruchnahme der Fünftel- bzw. Zehntel-Verteilung erfolgt, muss auf das vorläufige Ergebnis sowie die geplanten Ergebnisse in Folgejahren abgestellt werden.

Hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung ist zu beachten, dass gem. § 16 Abs. 1 Z. 8 Lit. d EStG jährlich maximal 1,5% des Gebäudeanteils, welcher nach der GrundanteilV zu ermitteln ist, geltend gemacht werden dürfen.²²³ Eine kürzere Nutzungsdauer sowie ein abweichender Grundwert können nur mit Nachweis, wie z.B. einem Gutachten, angesetzt werden. Dieser Nachweis hätte jedoch bei erstmaligem Ansatz der Afa erfolgen müssen, der Nachweis in einem späteren Jahr ist nicht mehr möglich.²²⁴

Zusammenfassend ergibt sich bei den Einkünften aus VuV Optimierungspotential hinsichtlich der Verschiebung von Einkünften durch die gezielte Zahlung von Aufwendungen, sofern diese nicht regelmäßig wiederkehrend bzw. bereits fällig sind und innerhalb kurzer Zeit erfolgen. Weiters ergeben sich insbesondere durch den § 28 EStG Möglichkeiten zur Verschiebung von Einkünften.

²²¹ S. § 28 Abs. 3 EStG.

²²² Vgl. LAUDACHER (2017), Rz 122 ff.

²²³ Vgl. Kapitel 3.3 Ertragsteuerrechtliche Behandlung der Vermietung und Verpachtung, S. 48.

²²⁴ Vgl. DORALT (2016b), Rz 159; Ebenso PRODINGER (2016), S. 738 f.

Insbesondere können nicht regelmäßig wiederkehrende Instandhaltungen sowie bestimmte Herstellungsaufwendungen auf 15 Jahre verteilt werden. In Bezug auf eine kürzere Nutzungsdauer sowie einen abweichenden Grundanteil durch den Nachweis mittels eines Gutachtens konnte grundsätzlich kein Steueroptimierungspotential erhoben werden, sofern kein neues Gebäude angeschafft wird.

6. Grundlagen der Prozessanalyse und Prozessdarstellung

Ein Prozess besteht aus aneinandergereihten, in Wechselwirkung stehenden, sich wiederholenden Tätigkeiten, die durch die Umwandlung von Input Output erzeugen. Es kann daher das gesamte Unternehmen, bzw. die gesamte Stiftung als Prozess angesehen werden oder es kann eine Unterteilung in die Teilprozesse vorgenommen werden.²²⁵

Wie bereits in der Ausgangssituation beschrieben wurde, ist bei der XY Stiftung das Rechnungswesen ausgelagert und erfolgt seitens des Kooperationspartners, der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH. In den folgenden Kapiteln wird daher lediglich der Teilprozess des Rechnungswesens bei der XY Stiftung behandelt, da dieser Teilprozess den Kooperationspartner betrifft.

Im folgenden Kapitel werden die Grundlagen der Prozessanalyse sowie der Prozessdarstellung näher erläutert, da diese die Basis für die folgenden Kapitel iZm der Prozessoptimierung darstellen.

6.1. Grundlagen der Prozessanalyse

Die Literatur empfiehlt für Prozessanalysen grundsätzlich nach der 4-Schritt-Methode vorzugehen.²²⁶ Diese gliedert sich wie folgt:

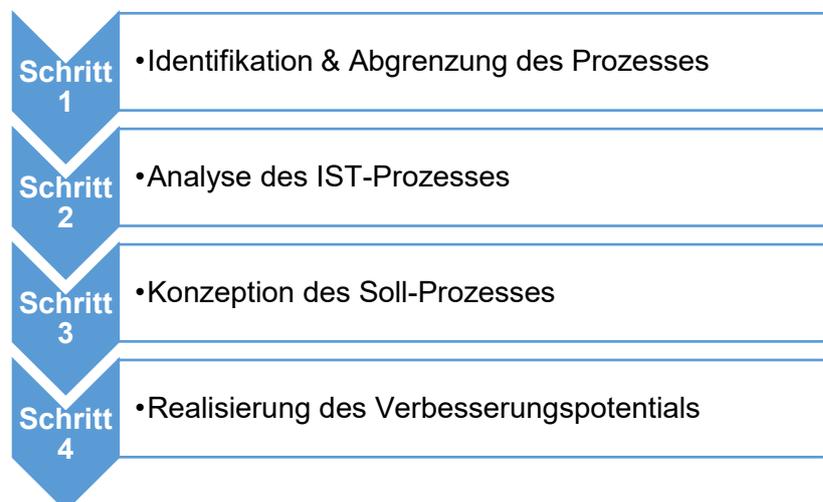


Abbildung 5: Prozessmanagement - 4-Schritt-Methode, Quelle: WAGNER/PATZAK (2015), S. 101 (leicht modifiziert).

²²⁵ Vgl. FÜERMANN (2014), S. 1.

²²⁶ Vgl. WAGNER/LINDNER (2013), S. 87; Ebenso WAGNER/PATZAK (2015), S. 100 ff.

Um eine Prozessanalyse und -optimierung durchzuführen, ist es im folgenden Teil daher nötig, zuerst die Prozesse zu identifizieren, zu verstehen und zu dokumentieren bzw. zu visualisieren. Erst im Anschluss erfolgt die Analyse und Optimierung des Ist-Prozesses um als Resultat den Soll-Prozess aufstellen zu können. Wie bereits in der Einleitung abgegrenzt wurde, erfolgt im Zuge der Arbeit keine Einführung des Soll-Prozesses in der Steuerberatungskanzlei, weshalb Schritt 4, also die Realisierung des Verbesserungspotentials, nicht mehr Teil dieser Arbeit sein wird.

Eine Erstabgrenzung bzw. -unterteilung des Rechnungswesen-Prozesses erfolgte bereits in der Ausgangssituation. Wie bereits im Kapitel 1.1 Ausgangssituation dargestellt, gliedert sich der Prozess des Rechnungswesens bei Stiftungen in folgende Teilprozesse:

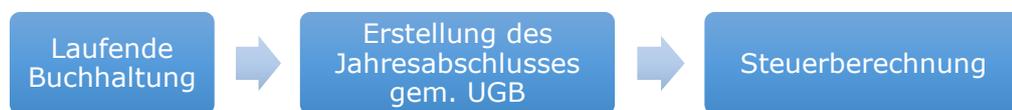


Abbildung 6: Teilprozesse des Rechnungswesen-Prozesses bei Privatstiftungen

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass, die Erstellung des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses und die Steuerberechnung grundsätzlich ineinandergreifen und lediglich von einer Person durchgeführt werden. Im folgenden Teil wird der Teilprozess der Steuerberechnung daher separat dargestellt und im Zuge der Darstellung des Teilprozesses der unternehmensrechtlichen Bilanzierung wird auf die Steuerberechnung verwiesen, um den Zusammenhang zwischen den beiden Teilprozessen hervorzuheben.

6.2. Grundlagen der Prozessdarstellung

In Anlehnung an die Literatur wird zur Prozessdarstellung das Prozessablaufdiagramm, sog. Flow-Chart, verwendet, um die Prozesse zu visualisieren und somit auch zu dokumentieren. Das Flow-Chart wurde zur Visualisierung der Prozesse ausgewählt, da es nicht nur die einzelnen Prozessschritte darstellt, sondern auch die ein- und ausgehenden Aufzeichnungen und Dokumente in den In- und Output-Spalten dokumentiert. Insbesondere in Hinsicht auf die, in weiterer Folge anzustellende, Analyse des Prozesses werden die Spalten „Input“ und „Output“ des Flow-Charts in dieser Arbeit jedoch, abhängig vom jeweiligen Prozess, abgeändert. Die Erläuterung der abgeänderten Spalten erfolgt im folgenden Teil, separat für die drei Teilprozesse.

Im Zuge dieser Arbeit wird auf den Verweis von betroffenen Personen in eigenen Spalten verzichtet, da der jeweilige Teilprozess grundsätzlich nur die entsprechende Abteilung der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH betrifft.

Der Teilprozess der Bilanzierung betrifft daher zum Beispiel grundsätzlich nur die Bilanzierung. Sind Informationen extern anzufordern, bzw. betrifft ein Prozessschritt eine andere Person als die oder den Zuständige/n der Kanzlei, wird dies in der Beschreibung näher definiert.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass das Flow-Chart nicht den Praxisoutput der Arbeit darstellt, jedoch die Basis für die Aufstellung des entsprechenden Leitfadens bildet.

Im folgenden Teil werden nun die Prozess-Darstellung der laufenden Buchhaltung, der Bilanzierung sowie der Steuerberechnung näher erläutert:

❖ **Prozess-Darstellung der laufenden Buchhaltung**

Hinsichtlich der Prozess-Darstellung der laufenden Buchhaltung ist zwischen dem Gesamtprozess der laufenden Buchhaltung, im Zuge dessen grundsätzlich noch keine Buchungen erfolgen, und den Teilprozessen, in denen die Verbuchung der Belege erfolgt, zu unterscheiden.

Für den Gesamtprozess der laufenden Buchhaltung wird das vorgeschlagene Schema der Literatur für das Flow-Chart verwendet. Die verwendeten Spalten sind daher:

- Input
- Prozessschritte
- Output

Bezüglich der Teilprozesse, in denen die Belege verbucht werden, werden die Spalten des In- und Outputs abgewandelt, um den Prozess übersichtlich und ausreichend informativ darstellen zu können.

Der Input eines Prozessschrittes wird in der Buchhaltung jeweils durch einen Beleg dargestellt und spiegelt sich in den bebuchten Konten, den Beträgen und dem Buchungstext, also eigentlich dem Output, wieder. Welcher Inhalt der jeweiligen Belege also verarbeitet wird, hängt vom jeweiligen Output ab. Um die Darstellung des Prozesses zu vereinfachen wird in der laufenden Buchhaltung daher vom Ausweis einer Input-Spalte abgesehen, da dieser grundsätzlich aus einem Beleg besteht.

Da der Output bei jedem Teilschritt eine Buchung im Buchhaltungsprogramm RZL darstellt, wird jedenfalls eine Spalte benötigt, die wiedergibt welcher Betrag auf welches Konto verbucht wird. Hinsichtlich des Kontos sollte, in Hinsicht auf den allgemein anwendbaren Leitfaden, jedoch nicht die Kontenbezeichnung, sondern die unternehmensrechtliche Gliederung für die Bilanz wesentlich sein. Bei allen Vorgängen wird hierbei lediglich das entsprechende Gegenkonto angeführt, da das Zahlungsmittel-, Forderungs- oder Verbindlichkeiten-Konto sich durch den jeweiligen Geschäftsfall automatisch ergibt.

Wie in der folgenden Analyse des Prozesses näher erläutert wird, spielt außerdem insbesondere die Trennung gleichartiger Geschäftsfälle mit unterschiedlichen Ausprägungen eine wesentliche Rolle. Werden in weiterer Folge Beträge, die unternehmensrechtlich zwar der gleichen Gliederung angehören, aber zum Beispiel steuerrechtlich unterschiedlich beurteilt werden, benötigt, ist es von Vorteil diese von Vornherein auf separate Konten zu buchen, um den Saldo des Kontos nutzen zu können, anstatt eine separate Berechnung durchführen zu müssen.

Außerdem kann, insbesondere im Zusammenhang mit Verkäufen, auch die Trennung der Geschäftsfälle aufgrund der unternehmensrechtlichen Gliederung von Nöten sein. Weiters können im Rechnungslegungs-Programm RZL diverse Auswertungen, wie z.B. die kurzfristige Erfolgsrechnung, über die Zuordnung von verschiedenen Konten gesteuert werden.

Ein weiterer wesentlicher Aspekt ist insbesondere die Informationserfassung, die in der laufenden Buchhaltung erfolgt. Informationen werden in diesem Teilprozess grundsätzlich durch den Buchungstext dokumentiert.

Die Spalten des genutzten Flow-Charts für den Teilprozess der laufenden Buchhaltung ergeben sich daher folgendermaßen:

- Prozessschritte
- Verbuchter Betrag und Gliederung gem. UGB
- Kontentrennung
- Buchungstext

Die, im Zuge des Teilprozesses der laufenden Buchhaltung, verwendeten Symbole für das Flow-Chart sind, in Anlehnung an die Literatur, die folgenden:

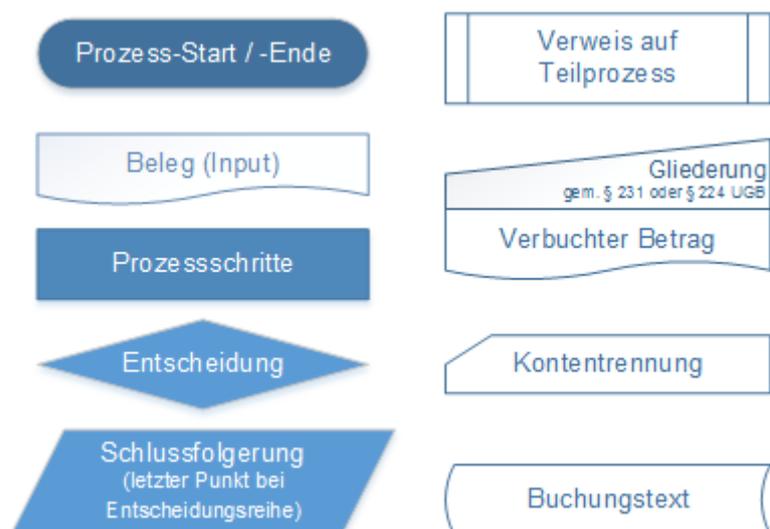


Abbildung 7: Legende des Flow-Charts des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung“

❖ **Prozess-Darstellung der Bilanzierung**

Den Input hinsichtlich des Teilprozesses Bilanzierung stellen die zur Verfügung gestellten Informationen aus den Buchungen der laufenden Buchhaltung sowie die einzelnen Belege und ggf. entsprechende Jahresauswertungen dar. Insbesondere in Hinsicht auf die Analyse der Informationsdokumentation erscheint die Darstellung, welche Informationen bisher für die Bilanzierung genutzt werden können, wichtig.

Den Output stellen in unternehmensrechtlicher Sicht die Umbuchungen bzw. der gesamte unternehmensrechtliche Jahresabschluss dar. Hinsichtlich der durchgeführten Umbuchungen erscheint wie bei der laufenden Buchhaltung der Buchungsbetrag, die Gliederung des gewählten Kontos und die Kontentrennung wesentlich. Ein weiterer Teil des Outputs sind die Informationen, die aus der unternehmensrechtlichen Bilanzierung für die Steuerberechnung resultieren. Diese Informationen können einerseits aus den, im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss, ausgewiesenen Konten der GuV entnommen werden. Andererseits können Informationen, die im Zuge der Bilanzierung separat, zumeist in einer Excel-Datei, dokumentiert werden, für die Steuerberechnung hilfreich sein.

Wie bei der laufenden Buchhaltung erscheinen daher die gesamt ausgewiesenen Beträge mit den zugehörigen, unternehmensrechtlichen Gliederungen sowie die Kontentrennung wesentlich für die Darstellung des Outputs des Prozesses. Anstatt der Darstellung des Buchungstextes in einer separaten Spalte, wird die Darstellung der Informationen, die im Zuge der Bilanzierung separat erfasst werden, erfolgen. Zusätzlich wird auch der Input, also die benötigten Unterlagen für die zu tätigen Prozessschritte, dargestellt.

Die Spalten des genutzten Flow-Charts für den Teilprozess der Bilanzierung ergeben sich daher wie folgt:

- Benötigte Unterlagen
- Prozessschritte
- Verbuchter Betrag und Gliederung gem. UGB
- Kontentrennung
- Informationsdokumentation

Die o.a. Darstellung bezieht sich hierbei wieder auf die Teilprozesse iZm den Umbuchungen der Bilanzierung. Der übergeordnete Prozess der Bilanzierung erfolgt, die jener der Buchhaltung, auf Basis der drei Spalten „Input“, „Prozessschritte“ und „Output“.

Die Legende der Symbole des Flow-Charts hinsichtlich des Teilprozesses der Bilanzierung ergibt sich auf folgende Weise:

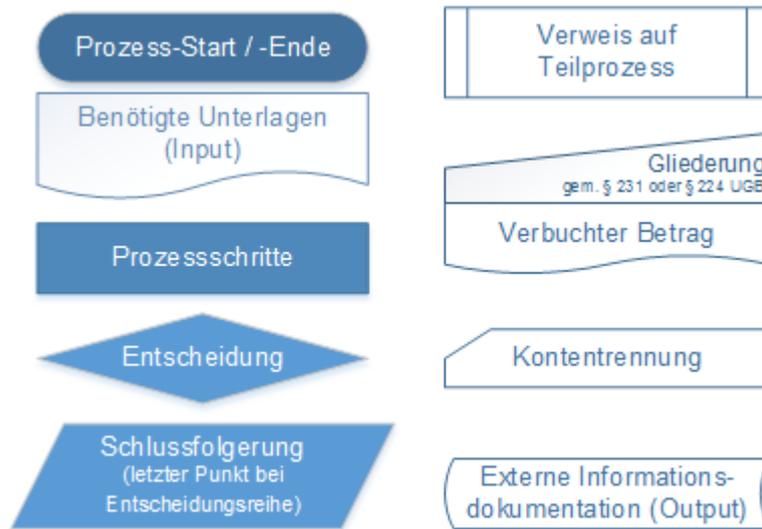


Abbildung 8: Legende des Flow-Charts des Teilprozesses „Bilanzierung“

❖ Prozess-Darstellung der Steuerberechnung

Für die Steuerberechnung sind nur vereinzelt die entsprechenden Einzelbelege heranzuziehen. Da grundsätzlich darauf abgezielt wird, vom unternehmensrechtlichen zum steuerrechtlichen Ergebnis zu kommen, ist der anzuführende Input im Zuge der Steuerberechnung grundsätzlich der unternehmensrechtliche Jahresabschluss. Insbesondere im Ist-Prozess der Steuerberechnung werden jedoch noch einzelne Belege benötigt, weshalb im Zuge der Darstellung der Steuerberechnung die Spalte „Benötigte Unterlagen“ angeführt wird.

Den Output des Steuerberechnungsprozesses stellen neben der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung die auszufüllenden Beträge für die Steuererklärung dar. Weiters ist es auch im Zuge der Steuerberechnung notwendig, etwaige Informationen, insbesondere für spätere Zwecke, zu dokumentieren.

Die Spalten des Flow-Charts, die für die Darstellung der Teilprozesse der Steuerberechnung verwendet werden, sind daher grundsätzlich die folgenden:

- Benötigte Unterlagen
- Prozessschritte
- Steuerlich relevanter Betrag
- Kennzahl für Steuererklärung
- Informationsdokumentation

Die Spalten des Flow-Charts hinsichtlich des übergeordneten Prozesses der Steuerberechnung werden vereinfachend wiederum in Input, Prozessschritte und Output geteilt.

Zur Darstellung des Flow-Charts iZm der Steuerberechnung werden folgende Symbole verwendet:



Abbildung 9: Legende des Flow-Charts des Teilprozesses „Steuerberechnung“

7. Prozessidentifikation

Im folgenden Teil der Arbeit erfolgt die Erhebung des Ist-Prozesses für die Teilprozesse „Laufende Buchhaltung“ und „Bilanzierung“. Wie bereits erläutert, erfolgt die Erhebung des Bilanzierungs-Prozesses unterteilt in die unternehmensrechtliche Bilanzierung und die Steuerberechnung, wobei entsprechende Verweise erfolgen, da diese Teilprozesse grundsätzlich ineinandergreifen. Die Prozessdarstellung erfolgt aus Gründen der Übersichtlichkeit am Ende des Kapitels.

Die Prozessidentifikation basiert im Wesentlichen auf Unterlagen und Auswertungen der XY Stiftung, wie z.B. Konten aus der laufenden Buchhaltung sowie der Bilanzierung bzw. Unterlagen für die Steuerberechnung. Die Erhebung basiert weiters auf internen Richtlinien, Aktenvermerken und Gesprächen mit den zuständigen Mitarbeitern der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH.

7.1. Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung“

Die Verbuchung der Belege erfolgt laufend. Der Teilprozess der laufenden Buchhaltung wird dabei für jeden Beleg einzeln durchlaufen, da die einzelnen Teilschritte vom jeweiligen Beleg abhängig sind.

Der Teilprozess beginnt daher mit dem Einlangen des Beleges in der Buchhaltung. Jeder Beleg muss seitens der Buchhaltung formell geprüft werden. Diese Prüfung beinhaltet grundsätzlich jedenfalls die Rechnungsmerkmale des § 11 UStG, um, unter den gegebenen Voraussetzungen, einen zulässigen Vorsteuer-Abzug zu gewährleisten.²²⁷

Bei den Belegen hinsichtlich des Kapitalvermögens wird grundsätzlich keine Rechnung iSd § 11 UStG ausgestellt, da die Umsätze im Zusammenhang mit Kapitalvermögen bei den depotführenden Banken nicht umsatzsteuerbar sind. Folglich wird auch keine Belegprüfung durchgeführt.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass im Wirtschaftsjahr 2016 nur eine depotführende Bank Einzelabrechnungen zugesendet hat. Bisher konnte bereits die Zusendung von Einzelabrechnungen bei drei von vier Depots sichergestellt werden. Bei dem verbleibenden Depot erfolgt die Verbuchung der Belege auf Basis der Kontoauszüge der Depot-Konten.

Erfüllt ein Beleg die jeweiligen Kriterien nicht und ist dieser daher fehlerhaft, ist vom Buchhalter ein korrigierter Beleg anzufordern.

²²⁷ Vgl. PERNEGGER (2016), S. 255.

Ist der Beleg formell in Ordnung, erfolgt im Anschluss die Prüfung hinsichtlich der Zuordnung des Beleges. Aufgrund des Rechnungsinhaltes muss erhoben werden, ob der Beleg eindeutig dem Kapitalvermögen, wie z.B. die Abrechnung über den Kauf eines Wertpapiers, oder der VuV, wie z.B. die Rechnung zu Instandhaltungsaufwendungen, zuzuordnen ist oder ob der Beleg nur indirekt zugeordnet werden kann, wie z.B. die Honorarnote des Stiftungsprüfers. Durch die Zuordnung des Beleges erfolgt der Start eines der folgenden Teilprozesse der laufenden Buchhaltung:

- Teilprozess „Kapitalvermögen“
- Teilprozess „Vermietung und Verpachtung“
- Teilprozess „Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“

Sind alle Belege eines Wirtschaftsjahres verbucht, wird der Gesamtprozess der laufenden Buchhaltung beendet, indem die Übergabe der Buchhaltungsunterlagen an die Bilanzierung erfolgt.

Die o.a. Teilprozesse der laufenden Buchhaltung werden in den folgenden Unterkapiteln einzeln erhoben.

7.1.1. Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung – Kapitalvermögen“

Der Teilprozess der Behandlung des Kapitalvermögens in der Buchhaltung startet mit der Zuordnung des jeweiligen Beleges zum Kapitalvermögen. Es werden grundsätzlich die Depot-Verrechnungskonten mit den, sofern vorhanden, entsprechenden Einzelabrechnungen gebucht.

Ist der Beleg daher dem Kapitalvermögen zuzuordnen liegt entweder die Abrechnung über eine Wertpapiertransaktion oder die Verbuchung von Zinsen oder Spesen am Depotkonto vor. Betrifft der Beleg die Abrechnung über eine Wertpapiertransaktion kann diese den Kauf, den Verkauf oder den laufenden Ertrag eines Wertpapiers behandeln.

In der laufenden Buchhaltung wird bei Käufen und Verkäufen von Wertpapieren grundsätzlich nur der Zahlungsbetrag verbucht und folglich nicht auf Transaktionskosten, Nebenkosten, Stückzinsen oder Steuern eingegangen. In Hinsicht auf die laufenden Erträge sowie die Zinsen des Depotkontos ist anzumerken, dass zwar die Verbuchung einer ggf. ausgewiesenen KEST bzw. Quellensteuer erfolgt und daher grundsätzlich der Bruttoertrag verbucht wird, jedoch werden keine Abgrenzungen aufgelöst oder zugewiesen. Auch in Bezug auf die Spesen, die grundsätzlich brutto, ohne Vorsteuerabzug, gebucht werden, werden keine Abgrenzungsbuchungen durchgeführt.

Weiters ist anzumerken, dass aufgrund der fehlenden Einzelabrechnungen bei einem Depot²²⁸ bisher keine Erfassung von Quellensteuern erfolgt ist, da diese lediglich aus den Einzelabrechnungen ersichtlich sind.

Wertpapierkäufe werden in der laufenden Buchhaltung unter der Position „A. III. 5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens“ gem. § 224 Abs. 2 UGB verbucht, da davon ausgegangen wird, dass das Wertpapier dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Die Verkaufserlöse werden im Finanzergebnis in die Position „13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens“²²⁹ verbucht, während die laufenden Erträge unter der Position „11. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens“²³⁰ gegliedert werden.

Die Zinsen der Depotkonten werden auf Konten verbucht, die der Gliederungsebene „12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“²³¹ zugehören während die Spesen der Depotkonten unter der Position „8. Sonstige betriebliche Aufwendungen“²³² ausgewiesen werden.

Grundsätzlich wird bei allen Buchungen im Zusammenhang mit dem Kapitalvermögen darauf geachtet, unterschiedliche Konten für die verschiedenen Depots zu verwenden. Hinsichtlich der Wertpapier- bzw. Ertragsart wurde keine Unterscheidung getätigt, weshalb grundsätzlich alle Anschaffungen, Verkäufe und Erträge auf jeweils einem Konto verbucht werden.

Im Text der jeweiligen Buchung werden zumindest die ISIN-Nummer des Wertpapiers und, sofern aus den von den Banken zur Verfügung gestellten Unterlagen ersichtlich, die Anzahl der ge- bzw. verkauften Stück erfasst. Insbesondere bei dem Depot, bei dem keine Einzelabrechnung zugeschickt werden, ist diese Erfassung nicht möglich. Bezüglich der Zinsen und Spesen wird im Buchungstext der zugrundeliegende Zeitraum sowie das betroffene Depotkonto erfasst.

Hinsichtlich der Derivate ist anzumerken, dass diese bisher wie die restlichen Wertpapiere behandelt wurden. Sämtliche einhergehenden Auszahlungen wurden daher wie Käufe und sämtliche Einzahlungen grundsätzlich wie Verkäufe verbucht.

²²⁸ Vgl. Kapitel 7.1 Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung“, S. 66.

²²⁹ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²³⁰ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²³¹ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²³² S. § 231 Abs. 2 UGB.

7.1.2. Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung - Vermietung und Verpachtung“

Hinsichtlich der Darstellung des folgenden Prozesses im Flow-Chart ist zu berücksichtigen, dass bezüglich der Gliederung und des verbuchten Betrages lediglich die Nettobeträge, also nach Abzug von Umsatz- und Vorsteuer, berücksichtigt werden. Der Ausweis der Umsatzsteuern erfolgt grundsätzlich unter der Position „C. 8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern“ gem. § 224 Abs. 3 UGB, während die Vorsteuern unter „B. II. 4. sonstige Forderungen“ gem. § 224 Abs. 2 UGB ausgewiesen werden.

Bezüglich der im folgenden Teil behandelten Aufwendungen bzw. Aktivierungen hinsichtlich der VuV ist weiters anzumerken, dass bei den Belegen, die der VuV zuzuordnen sind, die auf den Rechnungen ausgewiesene Vorsteuer, zu 100% in Abzug gebracht wird. Es wird hierbei darauf geachtet, diese bei der Verbuchung von Eingangsrechnungen auf das Konto „Noch nicht abzugsfähige Vorsteuern“ zu verbuchen und erst bei Zahlung auf das Vorsteuer-Sammelkonto umzubuchen bzw. in der Umsatzsteuervoranmeldung abzuziehen. Somit ist die korrekte Ist-Versteuerung gem. § 17 Abs. 2 Z. 2 UStG sichergestellt. Diese Vorgänge werden im Flow-Chart bzw. in den nachfolgenden Ausführungen nicht berücksichtigt. Weiters werden die Verbuchung von Zahlungen iZm bereits verbuchten Eingangsrechnungen nicht behandelt.

Der Teilprozess der Behandlung der VuV im Zuge der laufenden Buchhaltung beginnt mit der Zuordnung des Beleges zur VuV. Zuerst ist zu erheben, welche der folgenden Teilbereiche der Beleg betrifft:

- Erlöse
- laufende Betriebskosten
- Verbesserungen des Gebäudes
- sonstige Geschäftsfälle im Zusammenhang mit der VuV

Die Verbuchung der Erlöse erfolgt bei Zahlung mittels kontenmäßiger Unterscheidung zwischen den vermieteten Objekten, d.h. die Erlöse aus der Vermietung der Wohnung Nr. 1 werden auf einem anderen Konto verbucht, als die Erlöse aus der Vermietung der Garage Nr. 1. Durch diese Unterscheidung kann programmgesteuert auch die richtige umsatzsteuerliche Behandlung gewährleistet werden, da der richtige Steuersatz, 10% für vermietete Wohnungen und 20% für Garagen, auf dem jeweiligen Erlöskonto hinterlegt ist. Weiters erfolgt neben der kontenmäßigen Unterscheidung zwischen dem vermieteten Objekt auch die Unterscheidung zwischen der Art des Erlöses, also den Miet- und Betriebskostenerträgen.

Der Ausweis der Erlöskonten erfolgt unter „4. sonstige betriebliche Erträgen“²³³. Im Buchungstext wird insbesondere der betroffene Zeitraum des Mieterlöses erfasst.

Hinsichtlich der laufenden Betriebskosten erfolgt die kontenmäßige Unterscheidung zwischen Aufwendungen für Strom, die Gebäudeversicherung und anderen Betriebskosten, wie z.B. Heizung, Wasser und Kanal. Bei den weiteren Betriebskosten erfolgt außerdem, wie bei den Erlösen, die Unterscheidung zwischen den vermieteten Objekten. Anzumerken ist, dass im Zusammenhang mit den Betriebskosten grundsätzlich keine Verbuchung von Eingangsrechnungen erfolgt und die Aufwendungen erst bei Zahlungsausgang unter der Position „8. sonstige betriebliche Aufwendungen“ gem. § 231 Abs. 2 UGB erfasst werden. Der Buchungstext beinhaltet grundsätzlich Informationen zum zugrundeliegenden Zeitraum der Aufwendungen.

Betrifft der Beleg Verbesserungen des Gebäudes, wird zwischen laufenden Instandhaltungskosten und wesentlichen Verbesserungen unterschieden. Die Verbuchung der Eingangsrechnung von Instandhaltungsrechnungen erfolgt grundsätzlich auf einem Aufwandskonto, das unter der Position „8. sonstige betriebliche Aufwendungen“²³⁴ ausgewiesen wird. Eine Trennung der Instandhaltungen auf verschiedene Konten wird grundsätzlich nicht durchgeführt. Im Buchungstext erfolgt die Erfassung des Lieferanten sowie einer kurzen Beschreibung der Instandhaltung.

Eingangsrechnungen, die wesentlichen Verbesserungen betreffen, werden auf einem Konto der Klasse 0 verbucht, welches im Sachanlagevermögen unter der Position „A. II. 1 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten“ gem. § 224 Abs. 2 UGB ausgewiesen wird. Es erfolgt keine weitere Trennung auf verschiedene Konten und im Buchungstext werden wiederum der jeweilige Lieferant und eine kurze Beschreibung der Verbesserung erfasst.

Neben den o.a. Geschäftsfällen gibt es weiters Eingangsrechnungen im Zusammenhang mit dem Honorar der Hausverwaltung, die netto auf ein Konto, das unter „8. sonstige betriebliche Aufwendungen“²³⁵ gegliedert wird, verbucht werden. Auch an dieser Stelle wird keine weitere Kontentrennung durchgeführt. Im Buchungstext wird grundsätzlich der zugrundeliegende Zeitraum erfasst.

Weiters können Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit den Spesen oder den Zinsen des Girokontos, auf dem alle Zahlungsflüsse im Zusammenhang mit der VuV verbucht werden, anfallen. Die Spesen werden bei Zahlung unter „8. sonstige betriebliche Aufwendungen“ gem. § 231 Abs. 2 UGB und die Zinsen unter „12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträgen“ gem. § 231 Abs. 2 UGB verbucht.

²³³ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²³⁴ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²³⁵ S. § 231 Abs. 2 UGB.

Grundsätzlich wird darauf geachtet, die Spesen und Zinsen, die die VuV betreffen, getrennt von jenen, die das Kapitalvermögen betreffen, zu verbuchen. Aufgrund der getrennt genutzten Bankkonten ist dies durch direkte Zuteilung möglich.

Anzumerken ist, dass die Spesen des Girokontos grundsätzlich keinen Vorsteuerabzug ermöglichen. Hinsichtlich der Zinsen ist an dieser Stelle zu berücksichtigen, dass für das Girokonto, das für Zahlungen bezüglich der VuV verwendet wird, bereits die KEST-Befreiung beantragt wurde und daher keine KEST abzuführen ist. Im Buchungstext wird grundsätzlich der zugrundeliegende Zeitraum der Zinsen bzw. Spesen erfasst.

Im weiteren Verlauf werden die Zahlungen der verbuchten Eingangsrechnungen ordnungsgemäß verbucht und in der Verwaltung der offenen Posten ausgeziffert.

7.1.3. Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung - Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“

Hinsichtlich der Darstellung des im folgenden Teil behandelten Prozesses im Flow-Chart ist anzumerken, dass wie bereits im Kapitel 7.1.2 Identifikation des Teilprozesses „Laufende Buchhaltung - Vermietung und Verpachtung“ keine Darstellung der Verbuchung der Umsatz- und Vorsteuern bzw. Zahlung von Eingangsrechnungen erfolgt. Diese Aspekte werden analog zum vorhergehenden Kapitel behandelt.

Mit Zuteilung des entsprechenden Beleges zu den nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen, startet der Teilprozess. Die entsprechenden Aufwendungen konnten in der Vergangenheit grundsätzlich als die folgenden identifiziert werden:

- Beratungskosten (z.B. Steuerberatung und Stiftungsprüfung)
- Gebühren
- Steuern

Die Aufwendungen, bei denen Umsatzsteuer verrechnet wird, also grundsätzlich die Beratungskosten, werden bereits bei der laufenden Verbuchung gemäß dem Aufteilungsschlüssel für den Vorsteuerabzug auf die VuV mit 10%, und das Kapitalvermögen mit 90% aufgeteilt und auf getrennte Aufwandskonten verbucht. Beratungskosten werden grundsätzlich unter „8. sonstige betrieblichen Aufwendungen gem. § 231 Abs. 2 UGB ausgewiesen und im jeweiligen Buchungstext werden der Aussteller sowie die externe Nummer der Honorarnote erfasst.

Die Vorsteuer wird lediglich für die anteiligen 10% der VuV in Abzug gebracht. Der Vorsteuerbetrag der restlichen 90% für das Kapitalvermögen wird auf ein separates Konto in der Klasse 7, das ebenfalls unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gegliedert wird, verbucht und erhöht daher den Aufwand. Durch die richtige Gliederung dieses Kontos erfolgt eine faktische Verbuchung des Bruttoaufwandes.

Zahlungen im Zusammenhang mit Gebühren und Steuern, für die grundsätzlich keine Eingangsrechnungen erstellt werden, sondern die im Zuge der Zahlung verbucht werden, werden zu 100% auf jeweils einem Konto unter der Position „8. sonstige betriebliche Aufwendungen“ bzw. „18. Steuern vom Einkommen und Ertrag“ gem. § 231 Abs. 2 UGB verbucht. Der Buchungstext beinhaltet grundsätzlich eine kurze Beschreibung des Aufwandes sowie den betroffenen Zeitraum.

Anzumerken ist hinsichtlich der gesamten, nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen, dass in der laufenden Buchhaltung keine Auflösung von Rückstellungen oder Abgrenzungen erfolgt.

7.2. Identifikation des Teilprozesses „Bilanzierung“

Die Jahresabschlusserstellung beginnt mit der Übergabe der Buchhaltungsunterlagen von Buchhaltung an Bilanzierung. Als erster Schritt werden die nötigen und noch fehlenden Unterlagen für den Wirtschaftsprüfer, hauptsächlich die Jahresauswertungen der Depots und die Bankenbestätigungen hinsichtlich der Kontensalden, angefordert.

Im Anschluss beginnen die Teilprozesse der unternehmensrechtlichen Bilanzierung der VuV, des Kapitalvermögens und der restlichen Positionen der Bilanz und GuV, die grundsätzlich aus den nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen bestehen. Da für die Abstimmung der Positionen, die in Zusammenhang mit der Steuerberechnung stehen, die vorherige Ermittlung der Steuerbelastung notwendig ist, muss vor der Beendigung der unternehmensrechtlichen Bilanzierung die Steuerberechnung erfolgen.

Im Anschluss können das unternehmensrechtliche Anlagenverzeichnis, sowie der Anhang und Lagebericht, die jeweils Informationen, die große Kapitalgesellschaften anführen müssen, beinhalten, erstellt werden. Hierzu werden alle wesentlichen Informationen, die im Zuge der Bilanzierung erlangt werden konnten, verarbeitet. Abschließend erfolgt die Weiterleitung des fertigen Jahresabschlusses an den Stiftungsprüfer.

Im Folgenden werden nun die o.a. Teilprozesse der Bilanzierung näher beleuchtet. Der Teilprozess der Steuerermittlung wird, aufgrund seines Umfanges separat in Kapitel 7.3 Identifikation des Teilprozesses „Steuerberechnung“ erhoben. Die Identifikation des Bilanzierungsprozesses in den steuerabhängigen Positionen erfolgt bereits in diesem Unterkapitel.

7.2.1. Identifikation des Teilprozesses „Bilanzierung – Kapitalvermögen“

Die Bilanzierung des Kapitalvermögens erfolgt neben der Verbuchung im Programm grundsätzlich in einer separaten Excel-Datei für jedes Depot, da auch das Anlagenverzeichnis für das Finanzanlagevermögen in Excel erstellt wird und etwaige Informationen aus dieser Excel-Datei direkt ins Anlagenverzeichnis verknüpft werden können. Die Aufnahme der Wertpapiere in das Anlagenverzeichnis, das in RZL geführt werden kann, ist aufgrund der Anzahl von Wertpapieren zu umfangreich und zu aufwändig.

Anfänglich werden die Zugänge je Depot auf Basis der laufenden Buchhaltung erfasst. Weiters erfolgt die Erfassung der Art und Herkunft des Wertpapiers mit Hilfe der ISIN-Nummer aus dem Buchungstext bzw. die Erfassung der Stückzahl mittels der Einzelabrechnungen der Wertpapiere bzw. Jahresauswertungen der Depots. Im Anschluss werden die vorläufigen Anschaffungskosten, d.h. der verbuchte Zahlungsbetrag, getrennt nach Depot, Wertpapierart und Inlands- bzw. Auslands-Herkunft umgebucht. An der unternehmensrechtlichen Gliederung ändert sich an dieser Stelle nichts.

Im folgenden Verlauf erfolgt die Erfassung der verbuchten Verkäufe, ebenfalls mit Hilfe der Buchungen aus der Buchhaltung. Wie bei den Zugängen erfolgt mit Hilfe der Buchungstexte und Einzelabrechnung die Erhebung der Stückzahl, der Art des Wertpapiers und der Herkunft. Aus den dokumentierten Zugängen erfolgt weiters die Ermittlung des Datums des Zugangs des Wertpapiers, da diese Information für die Erhebung, ob der Abgang aus dem Anlage- oder Umlaufvermögen erfolgt, benötigt wird. Mit den bisher zur Verfügung stehenden Daten erfolgt im Anschluss die Ermittlung der vorläufigen Buchwertabgänge mit Hilfe des Durchschnittspreisverfahrens.

Aufgrund des Saldierungsverbotes wird im Anschluss pro Verkaufsvorgang ermittelt, ob ein Gewinn oder Verlust erzielt wurde und die entsprechenden Umbuchungen der Verkaufserlöse und Buchwertabgänge vorgenommen. Hierdurch werden die Gewinne aus dem Abgang des Finanzvermögens unter der Position „13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens“²³⁶ und die Verluste unter der Gliederungsziffer „14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“²³⁷ ausgewiesen.

²³⁶ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²³⁷ S. § 231 Abs. 2 UGB.

Die Umbuchung der Verkaufserlöse und der Buchwertabgänge erfolgt mittels kontenmäßiger Unterscheidung nach den folgenden Ausprägungen:

- Depot
- Wertpapierart
- Herkunft
- Vermögenszuordnung (Anlage-/Umlaufvermögen)

Im Anschluss erfolgt die bilanzielle Behandlung und Abstimmung der laufenden Erträge, die bereits in der laufenden Buchhaltung getrennt nach dem betroffenen Depot verbucht wurden. Die Stückzinsen, die bei den Käufen der betroffenen Periode bezahlt wurden, werden in diesem Zug mit Hilfe der Einzelabrechnungen und Jahresauswertungen ermittelt und von den Anschaffungskosten in den Zinsertrag als Aufwandsposition umgebucht, sofern der erste Ertrag schon geflossen ist. Anzumerken ist, dass für die Stückzinsen grundsätzlich eigene Konten verwendet werden, diese also nicht auf das zugrundeliegende Ertragskonto gebucht werden.

Weiters erfolgt die Abgrenzung der Zinserträge aus den Anleihen mit Hilfe der Jahresauswertungen und der Ertragsvorschau, welche ebenfalls auf separaten Konten verbucht wird. Mittels der Jahresauswertungen werden außerdem die bezahlten Quellensteuern, die aufgrund der fehlenden Einzelabrechnungen nicht gebucht werden konnten, nachgebucht, um einen Ausweis der Bruttoerträge in der GuV gewährleisten zu können. Die Quellensteuern werden dabei nach den betroffenen Ländern getrennt verbucht und unter der Position „18. Steuern vom Einkommen und Ertrag“ gem. § 231 Abs. 2 UGB ausgewiesen.

Im weiteren Verlauf erfolgt die Erhebung der ausschüttungsgleichen Erträge mittels der OeKB Website und die entsprechende Aktivierung der ausschüttungsgleichen ordentlichen und außerordentlichen Erträge. Weiters erfolgt bereits an dieser Stelle die Dokumentation der steuerrechtlichen, abweichenden Erträge. Im Zuge dieser Umbuchungen werden außerdem die Beträge der KEST-Ausschüttungen auf die entsprechenden Ertragskonten umgebucht, um den Brutto-Ausweis der ausschüttungsgleichen Erträge zu gewährleisten.

Die laufenden Erträge, die aus den ertragsreduzierenden Stückzinsen, den richtig abgegrenzten Zinserträgen sowie den Dividenden und ausschüttungsgleichen Erträgen bestehen, werden wie bereits in der laufenden Buchhaltung unter der Position „11. Erträgen aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens“²³⁸ ausgewiesen.

²³⁸ S. § 231 Abs. 2 Z. 11 UGB.

Beendend werden die laufenden Erträge mit den von den Banken zur Verfügung gestellten Jahresauswertungen abgestimmt. Anzumerken ist, dass diese Auswertungen die ausschüttungsgleichen Erträge aus Investmentfonds, abgesehen von den KEST-Ausschüttungen, grundsätzlich nicht enthalten. Lediglich bei einem Depot konnten die entsprechenden Auswertungen zur Verfügung gestellt werden.

Die Kontentrennung der laufenden Erträge basiert auf folgenden Aspekten:

- Depot
- Wertpapierart bzw. Ertragsart
- Herkunft
- Zahlungswirksamkeit

Durch die o.a. nachträgliche Umbuchung der Stückzinsen und Aktivierung der ausschüttungsgleichen Erträgen müssen die zuvor ermittelten unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten und daraus resultierenden Buchwertabgänge korrigiert werden. In diesem Zuge kann sich grundsätzlich auch die Gliederung der Verkaufserlöse und Buchwertabgänge ändern, sofern sich aufgrund der geänderten Anschaffungskosten anstatt eines Gewinnes ein Verlust oder anstatt eines Verlusts ein Gewinn ergibt.

Im Anschluss an diese Korrektur erfolgt die Kontrolle der zum Stichtag bestehenden Stückzahl der jeweiligen Wertpapiere mit dem Depotauszug. Weiters wird die Bewertung des Finanzvermögens zum Stichtag durchgeführt. Dabei werden die Buchwerte mit den Stichtagskursen gegenübergestellt und unter Beachtung des strengen Niederstwertprinzips und mit Hilfe des Durchschnittspreisverfahrens die außerplanmäßigen Abschreibungen erhoben.

Wie bereits angemerkt gilt auch im Bereich des Finanzanlagevermögens das strenge Niederstwertprinzip für die Bewertung, da das entsprechende Wahlrecht ausgenutzt wird. Aus diesem Schritt resultieren die beizulegenden Zeitwerte, mit der Obergrenze der Anschaffungskosten, die unter der Position „A. III. 5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens“²³⁹ ausgewiesen werden. Eine Kontrolle des wertaufhellenden Zeitraumes, ob Wertpapiere bis zum Bilanzstellungsstichtag verkauft wurden, wird grundsätzlich nicht durchgeführt. Der Ausweis der außerplanmäßigen Abschreibungen erfolgt unter der Position „14. a) Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ gem. § 231 Abs. 2 UGB.

²³⁹ S. § 224 Abs. 2 UGB.

In Folgejahren wird an dieser Stelle auch die Ermittlung von Zuschreibungen erfolgen. Aufgrund der Neueröffnung der Depots im Jahr 2016 war dieser Schritt allerdings nicht nötig, da noch keine außerplanmäßigen Abschreibungen erfolgt sind und nicht über die Anschaffungskosten aufgewertet werden darf.

Der Ausweis der Zuschreibungen wird unter der Position „13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens“²⁴⁰ erfolgen. Die außerplanmäßigen Abschreibungen und Zuschreibungen werden grundsätzlich auf einem Konto je Depot verbucht. Andere Unterscheidungen werden an dieser Stelle nicht getroffen.

Im Anschluss erfolgt die Abstimmung der restlichen GuV- und Bilanzpositionen im Zusammenhang mit dem Kapitalvermögen. Neben den Salden der Depotkonten, die der Position „B. IV. Guthaben bei Kreditinstituten“ gem. § 224 Abs. 2 UGB zuzuordnen sind und mit Hilfe der Saldenbestätigungen der Banken abgestimmt werden, werden in diesem Zuge auch die Zinsen und Spesen mit Hilfe der zugrundeliegenden Zeiträume, die aus dem Buchungstext ersichtlich sind, und der Jahresauswertungen abgestimmt. Etwaige Abgrenzungen werden ermittelt und ggf. dotiert bzw. aufgelöst.

Die Verbuchung der Zinserträge erfolgt auf separaten Konten hinsichtlich der Zahlungswirksamkeit und der verschiedenen Depots, die unter der Position „12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“²⁴¹ ausgewiesen werden. Die Spesen werden im Zuge der Bilanzierung auf ein einziges Aufwandskonto umgebucht und verbleiben in der Gliederungsebene der sonstigen betrieblichen Aufwendungen.

7.2.2. Identifikation des Teilprozesses „Bilanzierung - Vermietung und Verpachtung“

Beginnend ist anzumerken, dass die Verbuchung der Umsatzsteuer und Vorsteuer grundsätzlich wie im Zuge des Teilprozesses der laufenden Buchhaltung erfolgt und wiederum nicht im Flow-Chart dargestellt wird. Hinsichtlich der Darstellung des Flow-Charts muss weiters berücksichtigt werden, dass im Zuge der Bilanzierung der VuV grundsätzlich keine externe Informationsdokumentation in einer Excel-Datei erfolgt, die in Folgeprozessen wesentlich sein könnte, weshalb auf die Darstellung der entsprechenden Spalte verzichtet wird. Anzumerken ist weiters, dass im folgenden Teil nicht näher erläutert wird, wo die Konten gegliedert werden, sofern sich keine Änderung gegenüber der laufenden Buchhaltung ergibt.

²⁴⁰ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²⁴¹ S. § 231 Abs. 2 UGB.

Als erster Schritt der Bilanzierung der VuV erfolgt das Abstimmen der Erlöse. In diesem Schritt werden die verbuchten und daher auch gezahlten Erlöse, die aus den Miet- und Betriebskostenerlösen bestehen, mit den Mietverträgen bzw. Betriebskostenabrechnungen abgestimmt. Gegebenenfalls werden Außenstände nachgebucht bzw. Abgrenzungen vorgenommen. Aufgrund der umsatzsteuerlichen Ist-Besteuerung der XY Stiftung²⁴² ergibt sich hieraus keine Nachbelastung. Grundsätzlich wird bei den Erlöskonten darauf geachtet, dass bereits zahlungswirksame Erlöse auf anderen Konten verbucht werden als etwaige Abgrenzungen.

Im weiteren Verlauf erfolgt die Abstimmung der laufenden Aufwendungen, welche die laufenden Betriebskosten, Instandhaltungen, Spesen für das Konto der Vermietung und Verpachtung und Honorare der Hausverwaltung beinhalten. Die Abstimmung erfolgt mit Hilfe der zur Verfügung stehenden Unterlagen, wie Informationen aus Buchungstexten, Kontoauszügen aus externen Buchhaltungen sowie ggf. Einzelbelgen.

Rückstellungen bzw. Abgrenzungen werden dotiert bzw. aufgelöst und werden grundsätzlich auf dem jeweiligen Aufwandskonto verbucht. Eine Trennung zwischen zahlungswirksamen Beträgen und Abgrenzungsbuchungen erfolgt daher nicht. Eine weitere Kontentrennung ergibt sich grundsätzlich auf Basis der Kontentrennung der laufenden Buchhaltung.

Im weiteren Verlauf werden die Zinserträge des Girokontos der VuV abgestimmt und etwaige Zuweisungen oder Auflösungen zu Abgrenzungen am entsprechenden Ertragskonto verbucht. Eine weitere Kontentrennung im Vergleich zur laufenden Buchhaltung ergibt sich daher nicht. Die benötigten Unterlagen bestehen aus den Informationen aus den Buchungstexten und ggf. Kontoauszüge des Folgejahres, sofern aus dem zugrundeliegenden Zeitraum ersichtlich ist, dass eine Abgrenzung notwendig ist.

Im Anschluss erfolgt die unternehmensrechtliche Behandlung der wesentlichen Verbesserungen. Zwar gehören diese auf unternehmensrechtlicher Basis grundsätzlich zu den Herstellungskosten, es wird jedoch bereits hier eine kontenmäßige Trennung zwischen den steuerrechtlichen Herstellungskosten und Instandsetzungen gesetzt.

Die Nutzungsdauer der Instandsetzungen wird anschließend aufgrund der unternehmensrechtlichen Regelungen bestimmt, weshalb die Verbuchung der richtigen, unternehmensrechtlichen Abschreibung, die unter der Position „7. a) Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen“ gem. § 231 Abs. 2 UGB ausgewiesen wird, nach der Aufnahme ins Anlagenverzeichnis erfolgen kann. Hinsichtlich der Abschreibung erfolgt grundsätzlich keine Kontentrennung, da die Details aus dem Anlagenverzeichnis ersehen werden können.

²⁴² Vgl. Kapitel 3.5 Umsatzsteuerliche Behandlung von Privatstiftungen, S. 51.

Die benötigten Unterlagen für den behandelten Prozessschritt bestehen grundsätzlich aus den Einzelbelegen sowie Informationen hinsichtlich des Inbetriebnahme-Datums und der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer gem. § 204 Abs. 1 UGB.

7.2.3. Identifikation des Teilprozesses „Bilanzierung – Restliche Positionen“

Wie bereits o.a. erfolgt nach der Bilanzierung der Positionen des Kapitalvermögens und der VuV die Bilanzierung der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen und der restlichen Bilanzpositionen.

Im Zuge dieses Teilprozesses erfolgt die Kontrolle des Aufteilungsschlüssels und der Verbuchung der Netto- und Vorsteuerbeträge der nicht direkt zurechenbaren, steuerunabhängigen Aufwendungen. Weiters erfolgt ggf. die Dotierung bzw. Auflösung von Abgrenzungen und Rückstellungen. Die Verbuchung etwaiger Vorsteuerbeträge für noch nicht bezahlte Aufwendungen wird analog zur Behandlung in der Buchhaltung durchgeführt und nicht im Flow-Chart dargestellt. Auch die Gliederung bzw. Kontentrennung ergibt sich aus der laufenden Buchhaltung und wird daher nicht näher erläutert, jedoch im Flow-Chart gezeigt. Da wie bei der VuV grundsätzlich keine wesentliche Informationsdokumentation erfolgt, wird auf die entsprechende Spalte im Flow-Chart verzichtet.

Anschließend erfolgt die Kontrolle der restlichen Bilanzpositionen, wie z.B. offene Forderungen und Verbindlichkeiten. Da dieser Prozessschritt grundsätzlich nicht von der Vorgangsweise bei Kapitalgesellschaften abweicht, wird an dieser Stelle nicht näher auf diesen eingegangen. Die benötigten Unterlagen der bisher angeführten Prozessschritte bestehen aus den Buchungen der Buchhaltung sowie ggf. Einzelbelegen.

Wie bereits erläutert muss an dieser Stelle die Steuerberechnung erfolgen, um die Abstimmung der steuerabhängigen Positionen der GuV und Bilanz bewerkstelligen zu können. Im Anschluss kann die Abstimmung der Bilanz- und GuV-Konten, die in Abhängigkeit mit Umsatz- und Ertragsteuern stehen, erfolgen. Diese Abstimmarbeiten unterscheiden sich grundsätzlich nicht von jenen, die bei Kapitalgesellschaften durchzuführen sind und werden folglich nicht näher behandelt.

Zu beachten ist jedoch die Bilanzierung der Zwischenkörperschaftsteuer. Aufgrund der AFRAC-Stellungnahme ist diese grundsätzlich der unter der Position „18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“²⁴³ auszuweisen und lediglich dann unter der Position „B. II. 4. sonstige Forderung“²⁴⁴ zu bilanzieren, wenn die Erstattung zum Bilanzierungszeitpunkt bereits erfolgt oder überwiegend wahrscheinlich ist.

Abschließend erfolgt die Berechnung und Verbuchung latenter Steuern, wobei bei der XY Stiftung im Jahr 2016 lediglich die latente passive Steuer für die Bewertungsreserve gem. § 224 Abs. 3 Lit. B Z. 1 iVm § 205 Abs. 1 UGB idF vor RÄG 2014 verbucht wurde.

7.3. Identifikation des Teilprozesses „Steuerberechnung“

Im Zuge des Teilprozesses „Steuerberechnung“ ist anzumerken, dass einerseits die Berechnung der Umsatzsteuernachbelastung bzw. -gutschrift und andererseits die Berechnung der Ertragsteuerbelastung erfolgt. Da die Umsatzsteuer grundsätzlich automatisiert durch das Programm berechnet wird, wird auf diesen Teilbereich nicht näher eingegangen.

Hinsichtlich der Ertragsteuern sind zuerst die Bemessungsgrundlagen für die normale Körperschaftsteuer und die Zwischensteuer zu ermitteln, woraufhin die gesamte Steuerbelastung erhoben werden kann. Neben den Bemessungsgrundlagen müssen außerdem die anrechenbaren Steuern, d.h. geleistete Vorauszahlungen, Kapitalertragsteuer und Quellensteuern mit Hilfe des UGB-Abschlusses, dem Steuerkonto aus FinanzOnline sowie den Einzelbelegen, insbesondere für die Quellensteuer, ermittelt werden.

Im Anschluss müssen noch die steuerfreien Beteiligungserträge, basierend auf der Informationsdokumentation der unternehmensrechtlichen Bilanzierung und dem UGB-Abschluss, nach inländischen, Portfolio- und Schachtelbeteiligungserträgen unterschieden, ermittelt werden, um die Steuererklärung richtig ausfüllen zu können.

Abschließend werden die Steuernachbelastung bzw. -gutschrift ermittelt und die Steuererklärungen ausgefüllt.

²⁴³ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²⁴⁴ S. § 224 Abs. 2 UGB.

7.3.1. Identifikation des Teilprozesses „Steuerberechnung – normale Körperschaftsteuer“

Hinsichtlich der folgenden Ausführung ist zu berücksichtigen, dass die Eintragung der entsprechenden Beträge in die Steuererklärung in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung K 2 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden erfolgt. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass für jedes vermietete Objekt eine eigene Beilage ausgefüllt werden muss und die entsprechenden Beträge daher aufgeteilt werden müssen.

Der erste Schritt des Teilprozesses der Ermittlung der normalen Körperschaftsteuer ist die Ermittlung der Einnahmen aus der VuV. Für diesen Zweck werden die Konten mit den zahlungswirksamen Erlösen, die die VuV betreffen, aus der GuV herausgefiltert. Im Anschluss erfolgt die Hinzurechnung der abgegrenzten Außenstände im Vorjahr, die in der aktuellen Periode gezahlt wurden, mittels der Durchsicht der UGB-Konten. Die Eintragung der Einnahmen erfolgt in die Kennziffer 9460, wobei die Aufteilung nach Objekt aufgrund der bereits erfolgten Trennung der Erlöse in der GuV mit Hilfe der UGB-Kontensalden erfolgt.

Weiters erfolgt die Ermittlung der steuerrechtlichen Absetzung für Abnutzung (Afa) bzw. der steuerlichen Zehntel- bzw. Fünfzehntelabsetzungen. Für diese Zwecke erfolgt die Erhebung der steuerlichen Anschaffungskosten bzw. der Höhe der aufzuteilenden, absetzbaren Aufwendungen. Weiters werden die steuerliche Nutzungsdauer bzw. der Aufteilungszeitraum ermittelt und festgesetzt.

Die abweichenden steuerlichen Daten, die grundsätzlich mit Hilfe der Einzelbelege ermittelt werden, können im programmgestützten Anlagenverzeichnis der VuV für jede unternehmensrechtliche Anlage eingegeben werden, um die absetzbaren Beträge automatisch ermitteln zu können. Zur Eintragung in die verschiedenen Kennziffern kann zur Unterscheidung der steuerlichen Behandlung auf die genutzten Konten zurückgegriffen werden, da unternehmensrechtlich bereits die Trennung nach der steuerlichen Behandlung erfolgt ist. Anschließend muss jedoch noch die händische Zuordnung der einzelnen Positionen zu den verschiedenen Objekten erfolgen. Für Positionen, die nicht direkt den Objekten zugeordnet werden können, wie z.B. die Hausverwaltungsaufwendungen, basiert die Aufteilung auf der flächenmäßigen Aufteilung des Objektes.

Die Eintragung der Afa erfolgt in Kennziffer 9500, während die aufzuteilenden Instandsetzungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 2 EStG in die Kennziffer 9470 einzutragen sind. Etwaige begünstigte Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 bzw. Abs. 4 EStG werden in die Kennziffern 9480 und 9490 eingetragen.

Zu beachten ist außerdem, dass absetzbare, aufzuteilende Aufwendungen iSd § 28 Abs. 2 bis 4 EStG, die im laufenden Erklärungsjahr angefallen sind, in die Kennziffern 9430, 9440 und 9450 einzutragen sind, um den gesetzeskonformen Antrag auf Verteilung von Aufwendungen zu stellen.

Im Anschluss erfolgt die abschließende Ermittlung der übrigen Werbungskosten. Hierzu werden die direkt zurechenbaren Aufwendungen der VuV sowie der VuV-Anteil der indirekt zurechenbaren Aufwendungen aus dem UGB-Abschluss übernommen.

Da bei diesen Aufwendungen grundsätzlich keine kontenmäßige Trennung zwischen gezahlten und abgegrenzten Aufwendungen vorgenommen wurde, muss im Anschluss die Erhebung der gezahlten Beträge mittels händischer Durchsicht der UGB-Konten erfolgen. Abgrenzungen des Vorjahres, die im laufenden Jahr bezahlt wurden, werden folglich hinzugezählt und Abgrenzungen des laufenden Jahres werden abgezogen. Abschließend muss zur richtigen Eintragung in die Kennziffer 9530 die Aufteilung auf die zugrunde liegenden Objekte erfolgen. Diese Aufteilung wurde im UGB-Abschluss grundsätzlich nur für die Betriebskosten vorgenommen.

Nach Vornahme eines gegebenenfalls zustehenden Verlustausgleichs zwischen den einzelnen Objekten, kann durch Gegenüberstellung der Einnahmen mit den Werbungskosten die Berechnung der Bemessungsgrundlage sowie die Steuerbelastung der normalen KöSt erfolgen.

7.3.2. Identifikation des Teilprozesses „Steuerberechnung – Zwischensteuer“

Die im folgenden Teil genannten Kennziffern der Steuererklärung beziehen sich grundsätzlich auf die Kennziffern des Formulars „K2 - Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallen“ und insbesondere unter dem Punkt „13. Sondervorschriften für Privatstiftungen“ zu finden sind. Hinsichtlich der Darstellung des Flow-Charts ist zu beachten, dass keine Informationen für Folgejahre dokumentiert werden, weshalb die entsprechende Spalte nicht dargestellt wird.

Die Zwischensteuerberechnung beginnt mit der Ermittlung der Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, welche aus den geflossenen Zinserträgen, resultierend aus der Verzinsung von Forderungen gegenüber Kreditinstituten und Anleihen, sowie den ausschüttungsgleichen Erträgen aus Investmentfonds bestehen. Um die Zinsen zu erheben, werden die zugeflossenen in- und ausländischen Zinserträge lt. dem UGB-Abschluss übernommen.

Hinsichtlich der ausschüttungsgleichen Erträge erfolgt zuerst ebenso die Übernahme der Erträge gemäß den UGB-Konten. Im Anschluss erfolgt der Abzug der unternehmensrechtlichen Substanzgewinne und die Hinzurechnung der steuerrechtlich maßgeblichen Substanzgewinne in Höhe von 60%, die bereits im Zuge der Bilanzierung dokumentiert wurden. Durch diesen Schritt ergeben sich der auszufüllende Betrag für die inländischen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital für die Kennziffer 882, sowie die entsprechenden ausländischen Einkünfte für die Kennziffer 883.

Im weiteren Verlauf des Prozesses erfolgt die Ermittlung der Einkünfte aus Substanzgewinnen und Derivaten. Da in den Vorjahren noch keine Derivate gehandelt wurden, waren an dieser Stelle bisher lediglich Einkünfte aus Substanzgewinnen maßgeblich. Für deren Ermittlung erfolgt die Übernahme der Verkaufserlöse lt. UGB sowie die Ermittlung der steuerrechtlichen Anschaffungskosten für die verkauften Wertpapiere.

Zu beachten ist, dass die Erhebung der steuerrechtlichen Anschaffungskosten an dieser Stelle wesentlichen Aufwand darstellt, da alle Stückzinsen und Anschaffungsnebenkosten separat zu erheben sind, da zuvor keine Dokumentation etwaiger Gebühren, Transaktionskosten, Ausgabeaufschläge etc. erfolgt ist. Durch den Abzug der Anschaffungskosten von den Erlösen erfolgt die Ermittlung der Einkünfte aus Substanzgewinnen, die in die Kennziffer 884 eingetragen werden.

Im Anschluss wird, unter Berücksichtigung eines möglichen Verlustausgleiches und der Zuwendungen der laufenden Periode, die aus dem unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ersichtlich sind und in der Kennziffer 702 einzutragen sind, die Bemessungsgrundlage der Zwischenbesteuerung ermittelt und das Zwischensteuerevidenzkonto aktualisiert.

Im Zusammenhang mit der auszufüllenden Steuererklärung müssen folgend auch die steuerfreien Dividenden, unterschieden nach Inlands-, Portfolio- und Schachtelbeteiligungen, ermittelt werden. Durch die Trennung, die im Zuge der Bilanzierung erfolgt ist, können die Inlandsdividenden, Kennziffer 830, und Portfoliodividenden, Kennziffer 831, grundsätzlich durch Übernahme der Kontensalden ermittelt werden. Etwaige anzurechnende KESt auf inländische Dividenden, Kennziffer 845, muss mittels Durchsicht der Buchungen auf dem Aufwandskonto für KESt ermittelt werden. Wie o.a. werden von der XY Stiftung keine Schachtelbeteiligungen gehalten.

7.4. Darstellung des Ist-Prozesses

Auf den folgenden Seiten werden die Flow-Charts der einzeln erhobenen Ist-Prozesse, wie oben beschrieben, dargestellt. Bei der Darstellung werden, um diese zu vereinfachen, Abkürzungen verwendet, welche dem Abkürzungsverzeichnis zu entnehmen sind. Die nähere Beschreibung der Prozessdarstellung erfolgt in Kapitel „6.2 Grundlagen der Prozessdarstellung“.

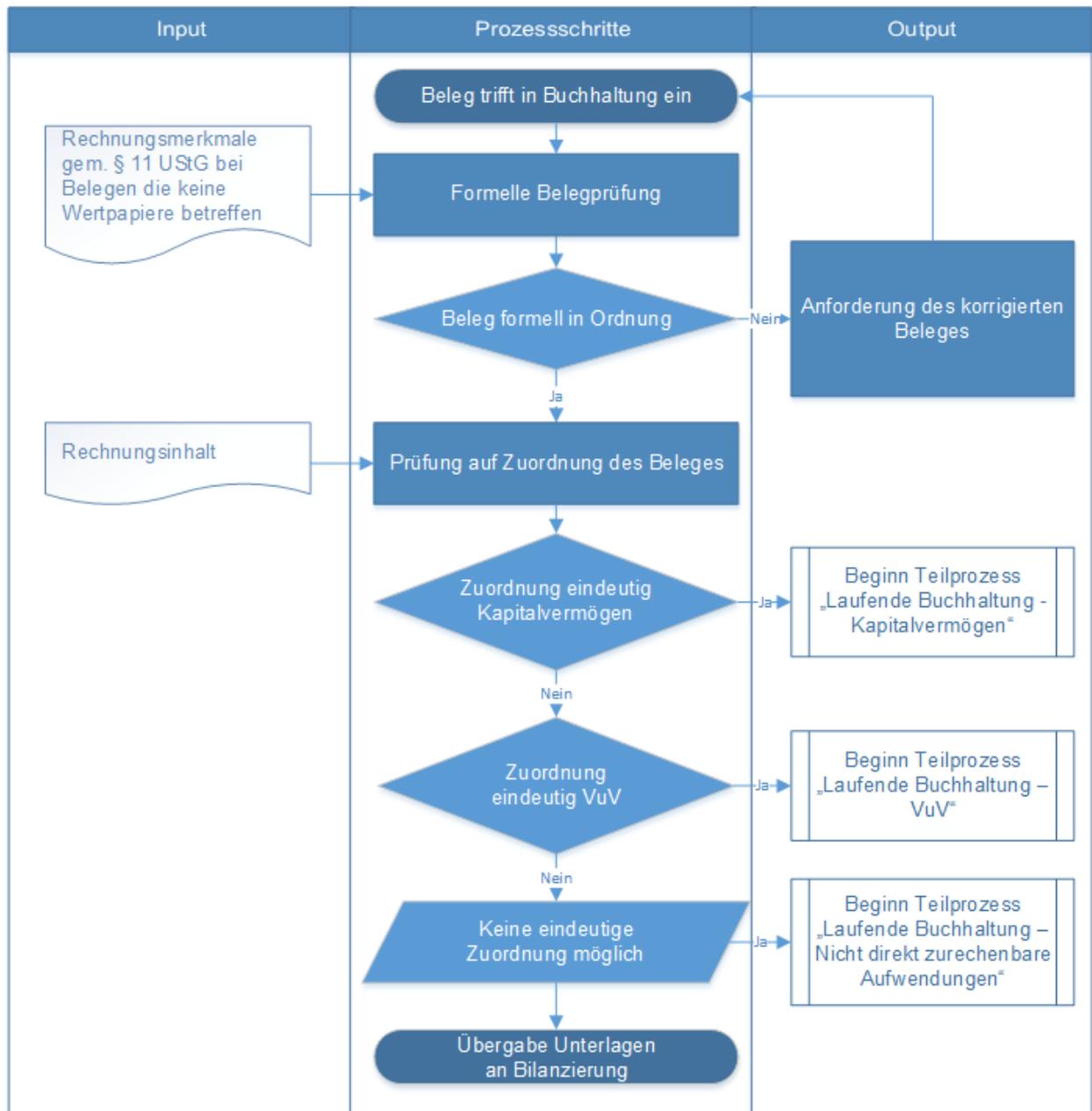


Abbildung 10: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung"

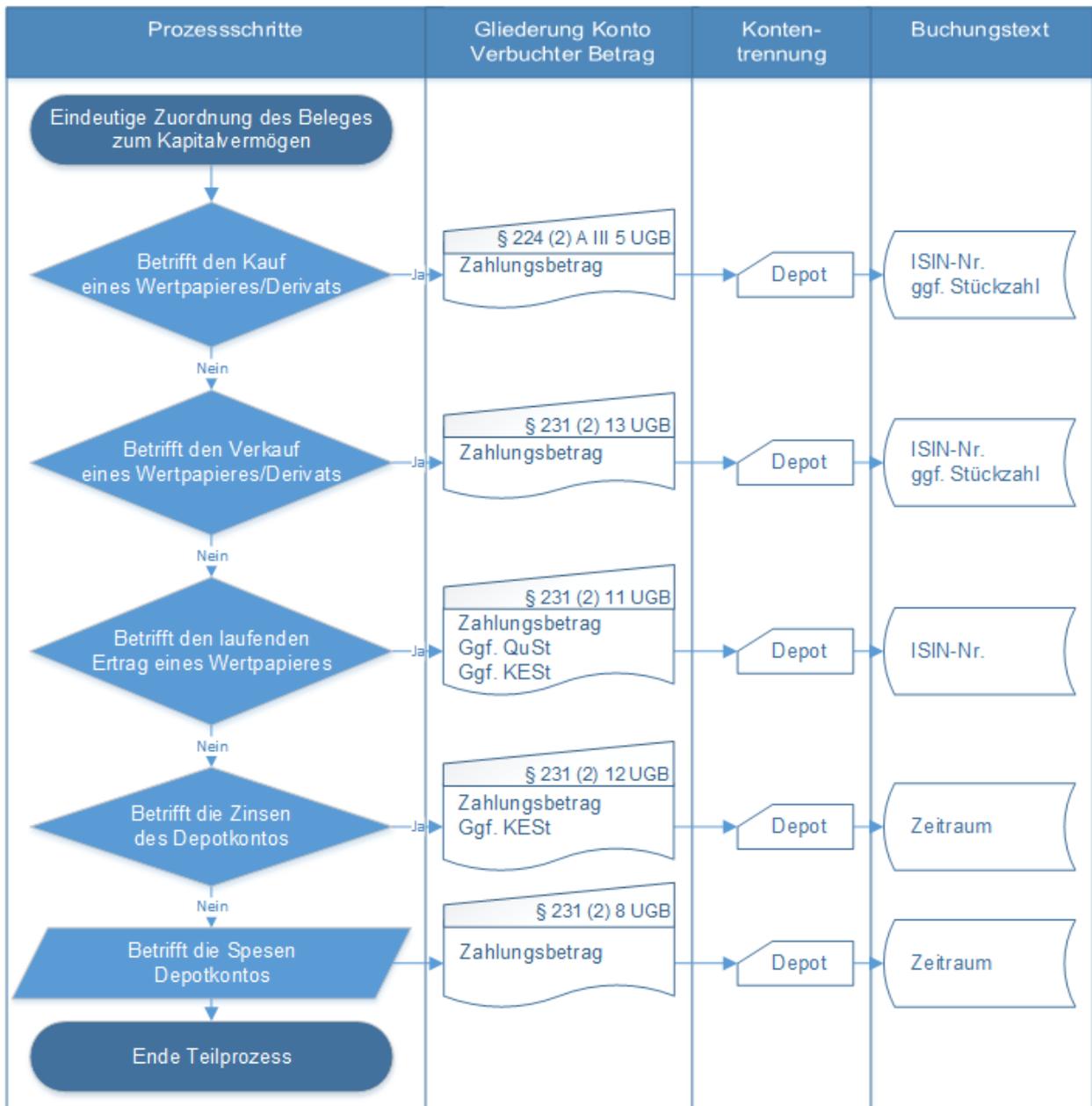


Abbildung 11: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung - Kapitalvermögen", Quelle: eigene Darstellung.

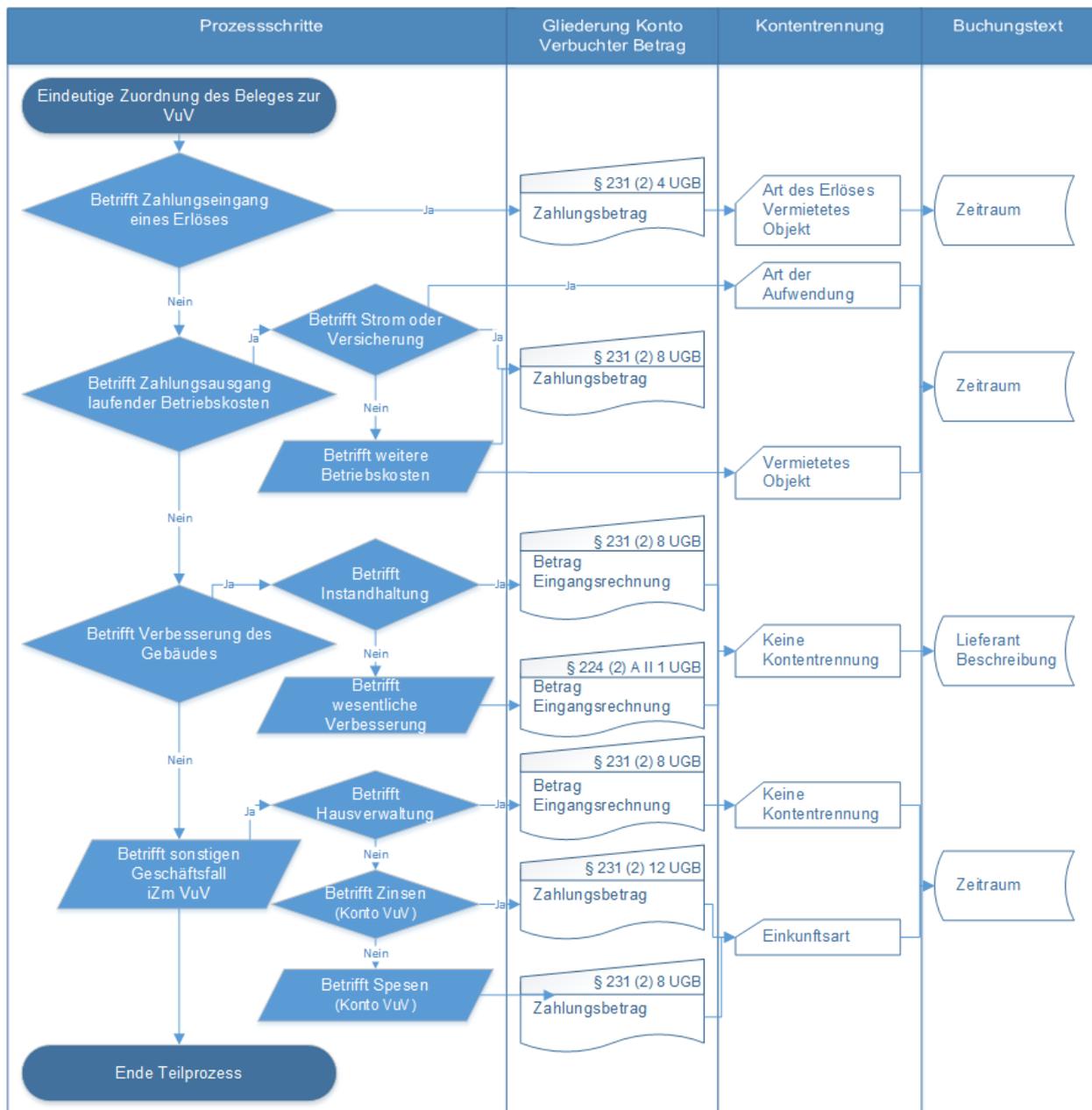


Abbildung 12: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung - VuV"

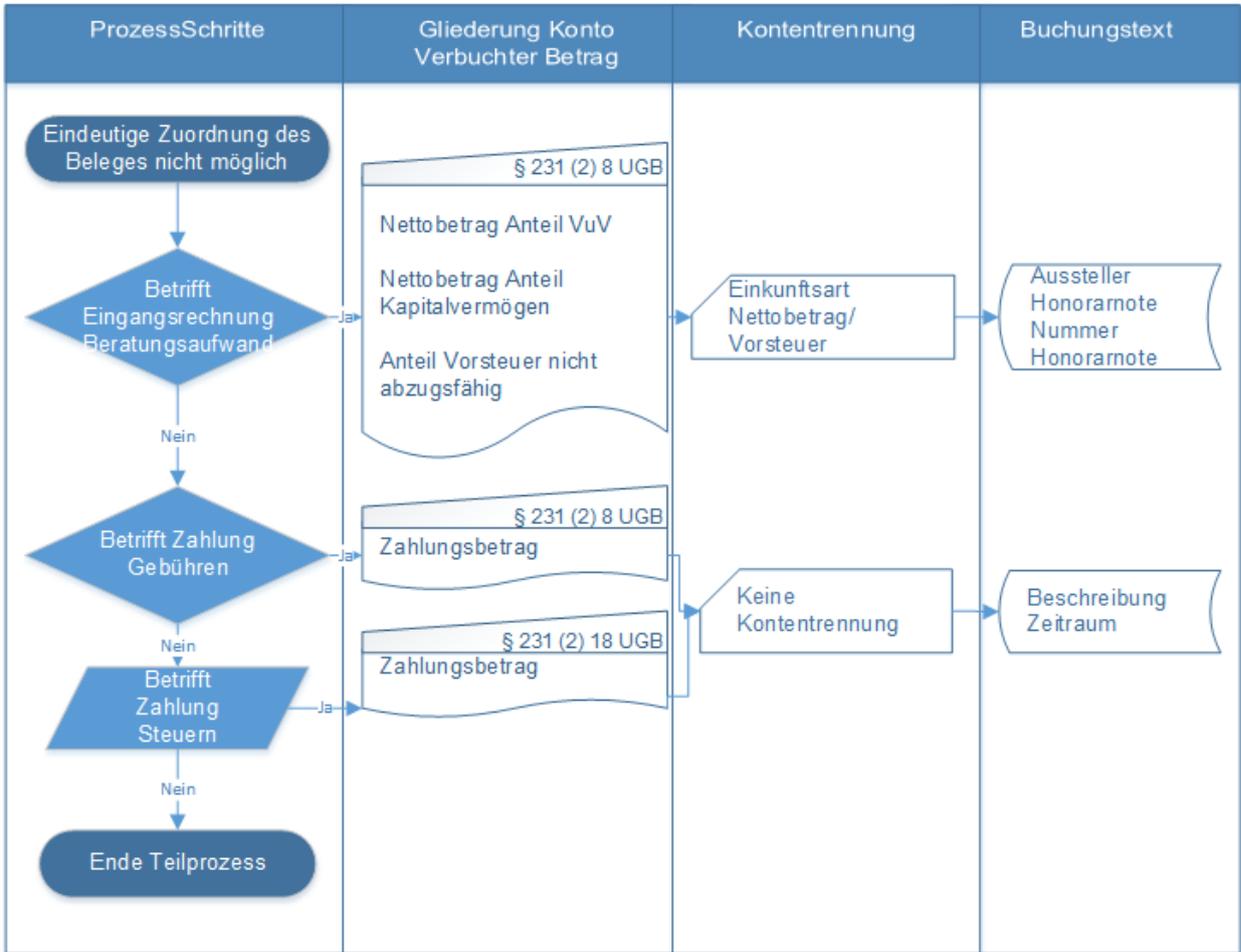


Abbildung 13: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen"

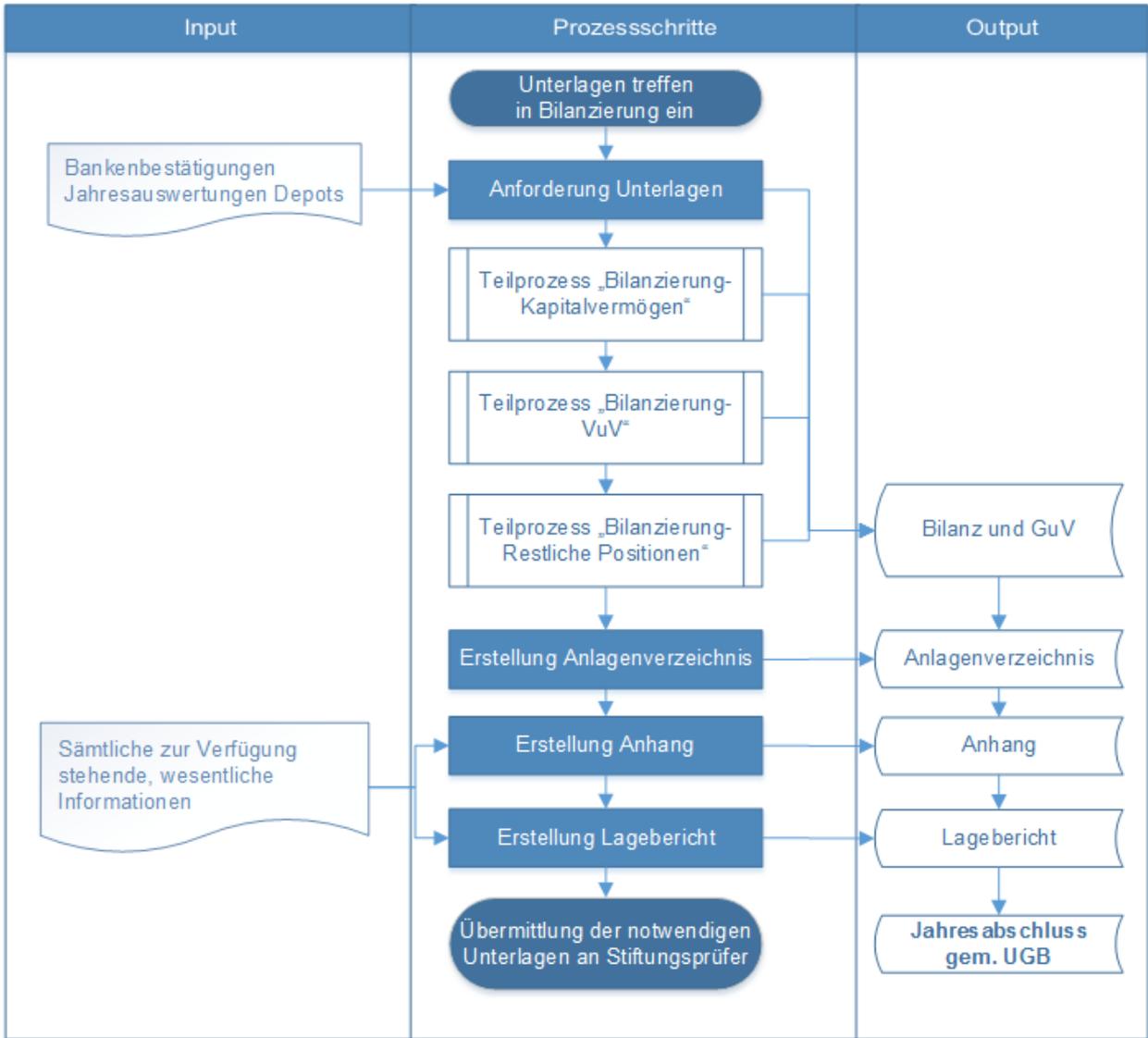


Abbildung 14: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Bilanzierung"

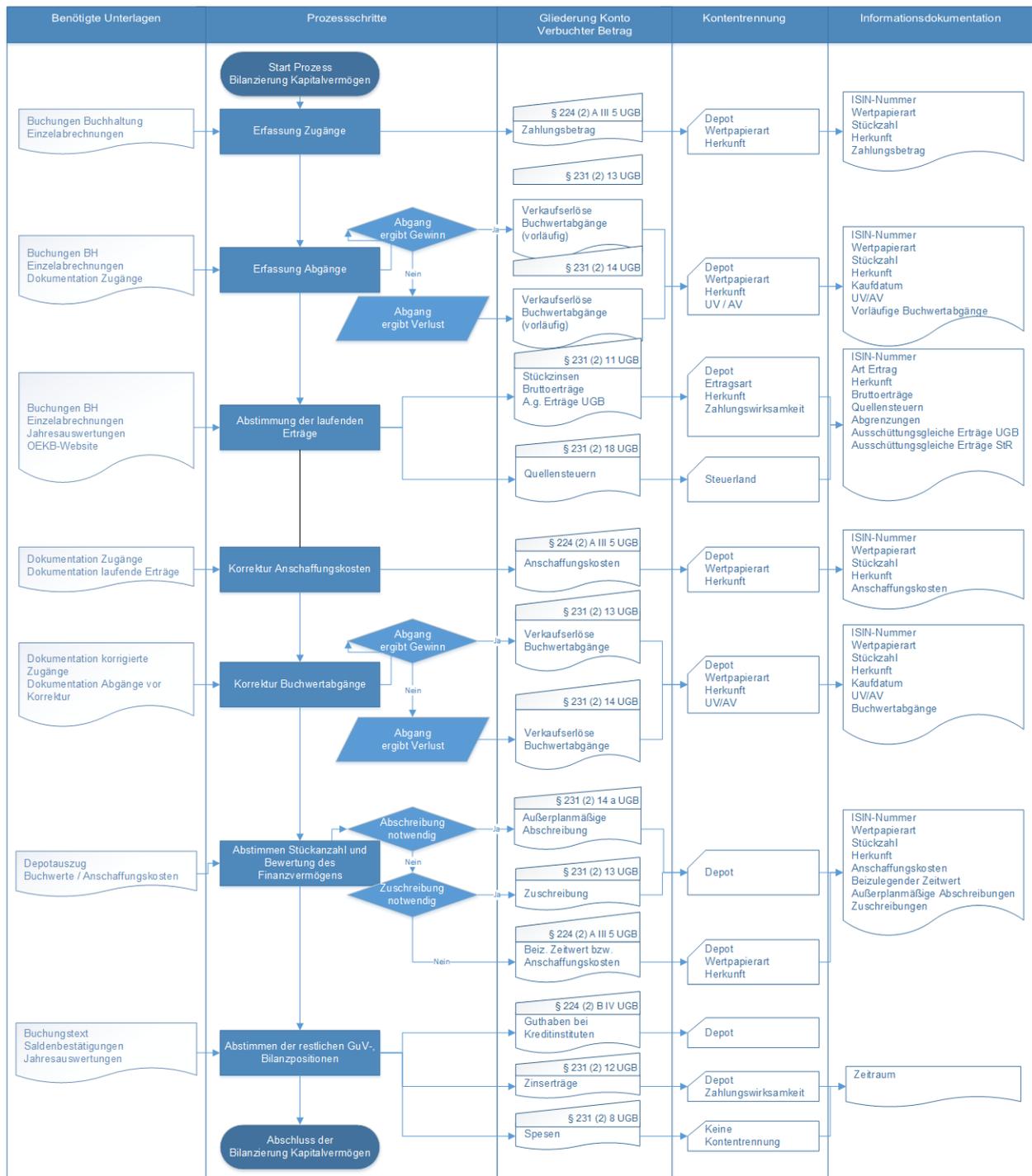


Abbildung 15: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Bilanzierung - Kapitalvermögen"

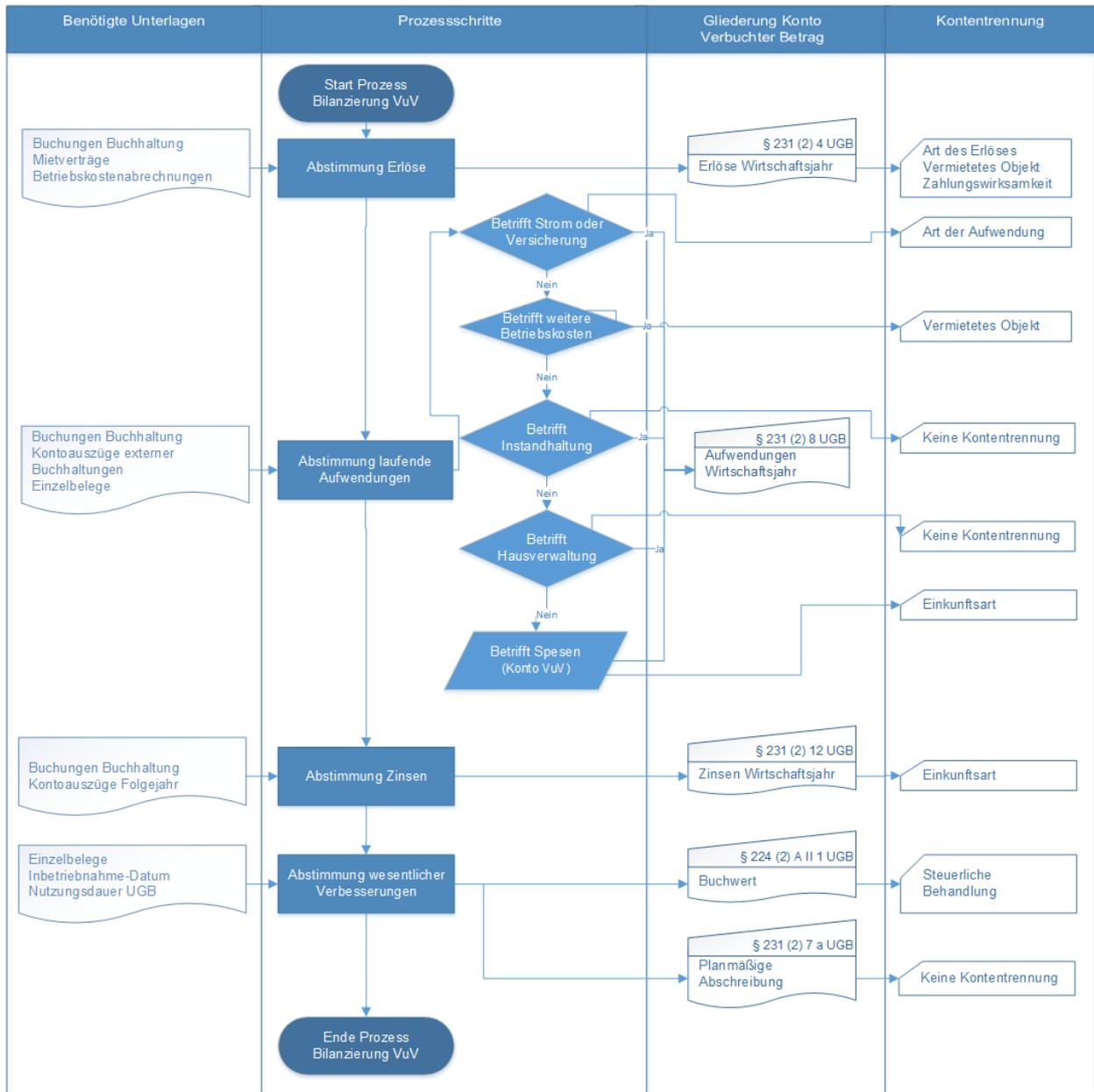


Abbildung 16: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Bilanzierung - VuV"

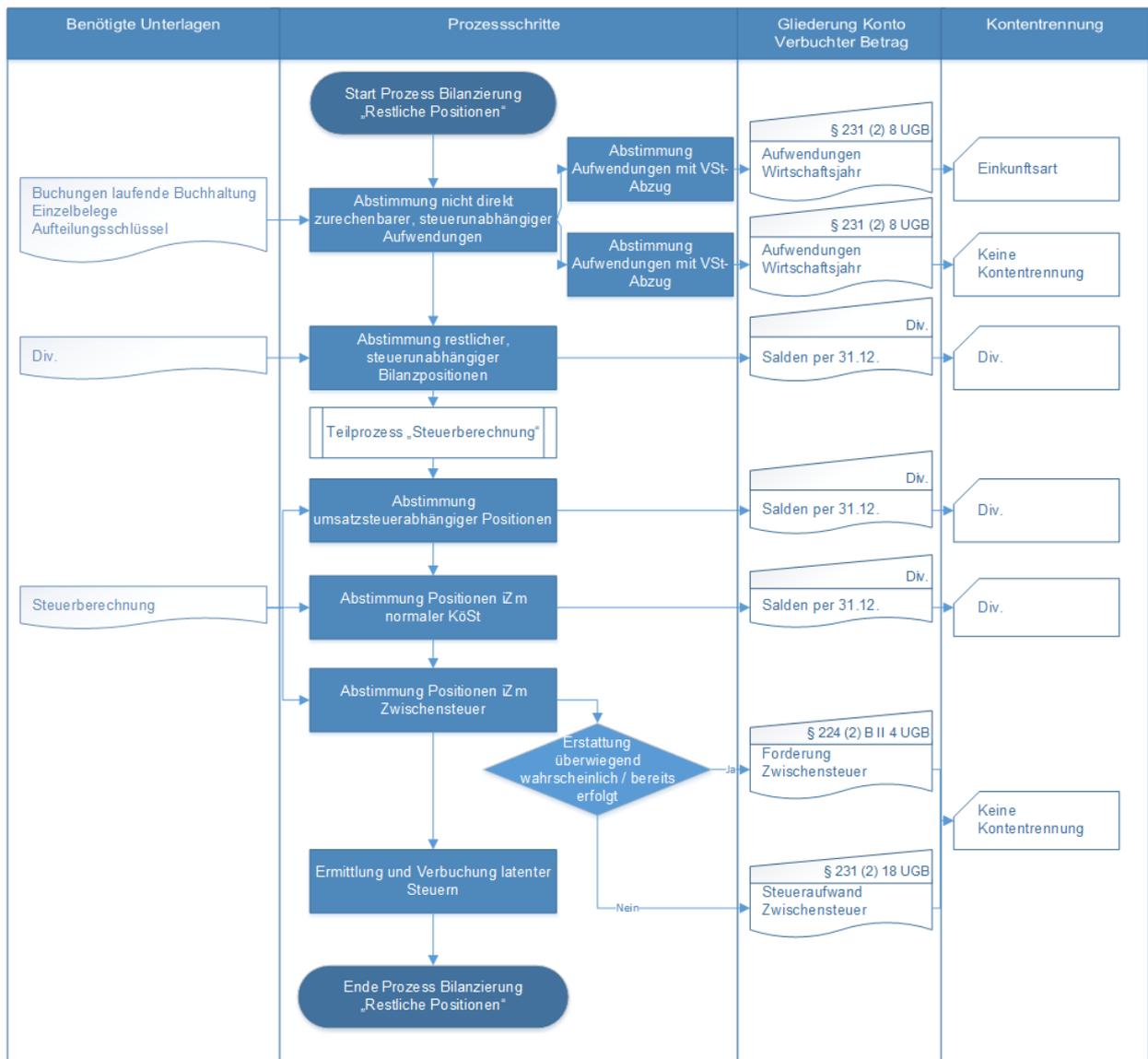


Abbildung 17: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Bilanzierung – Restliche Positionen"

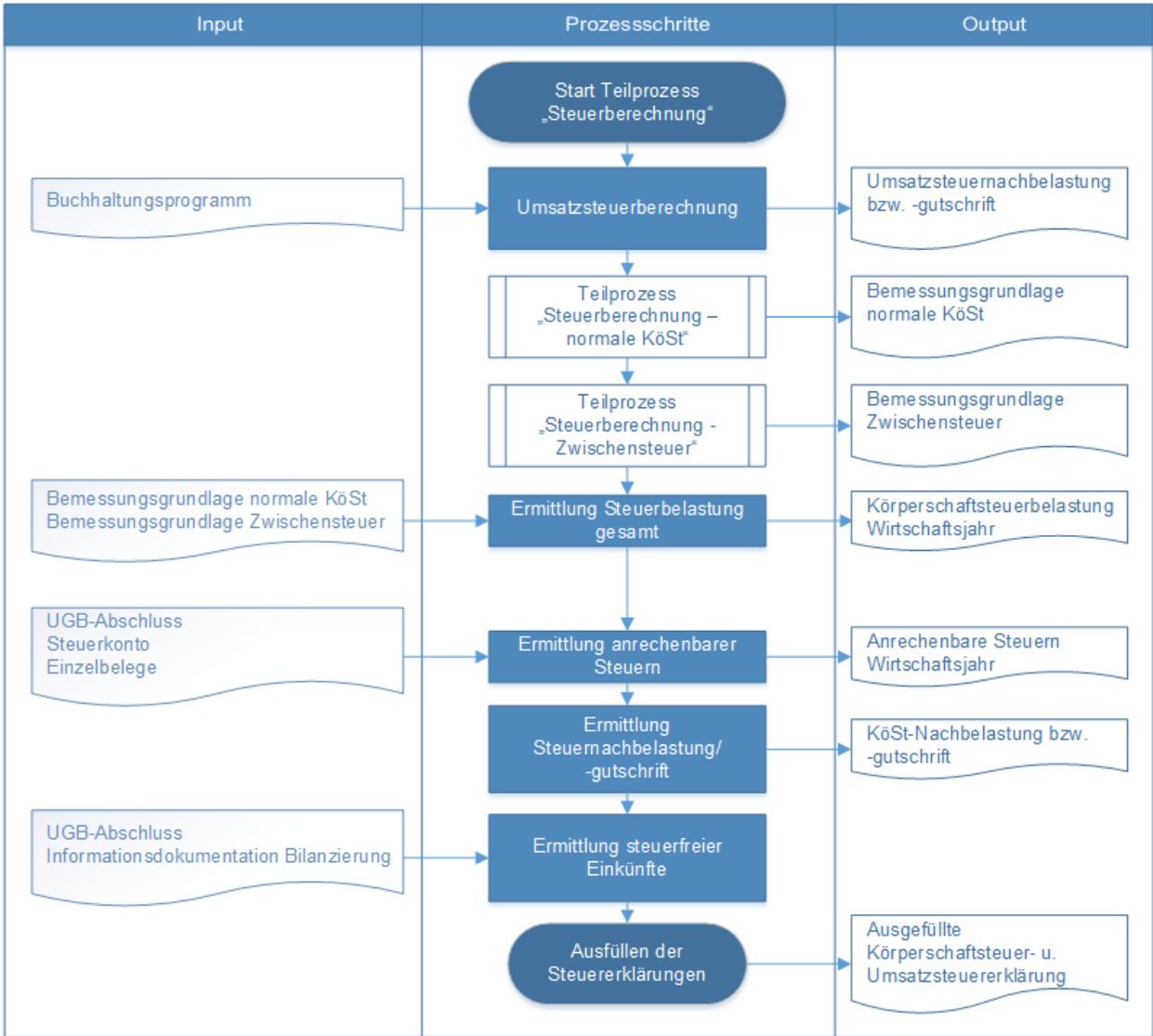


Abbildung 18: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Steuerberechnung"

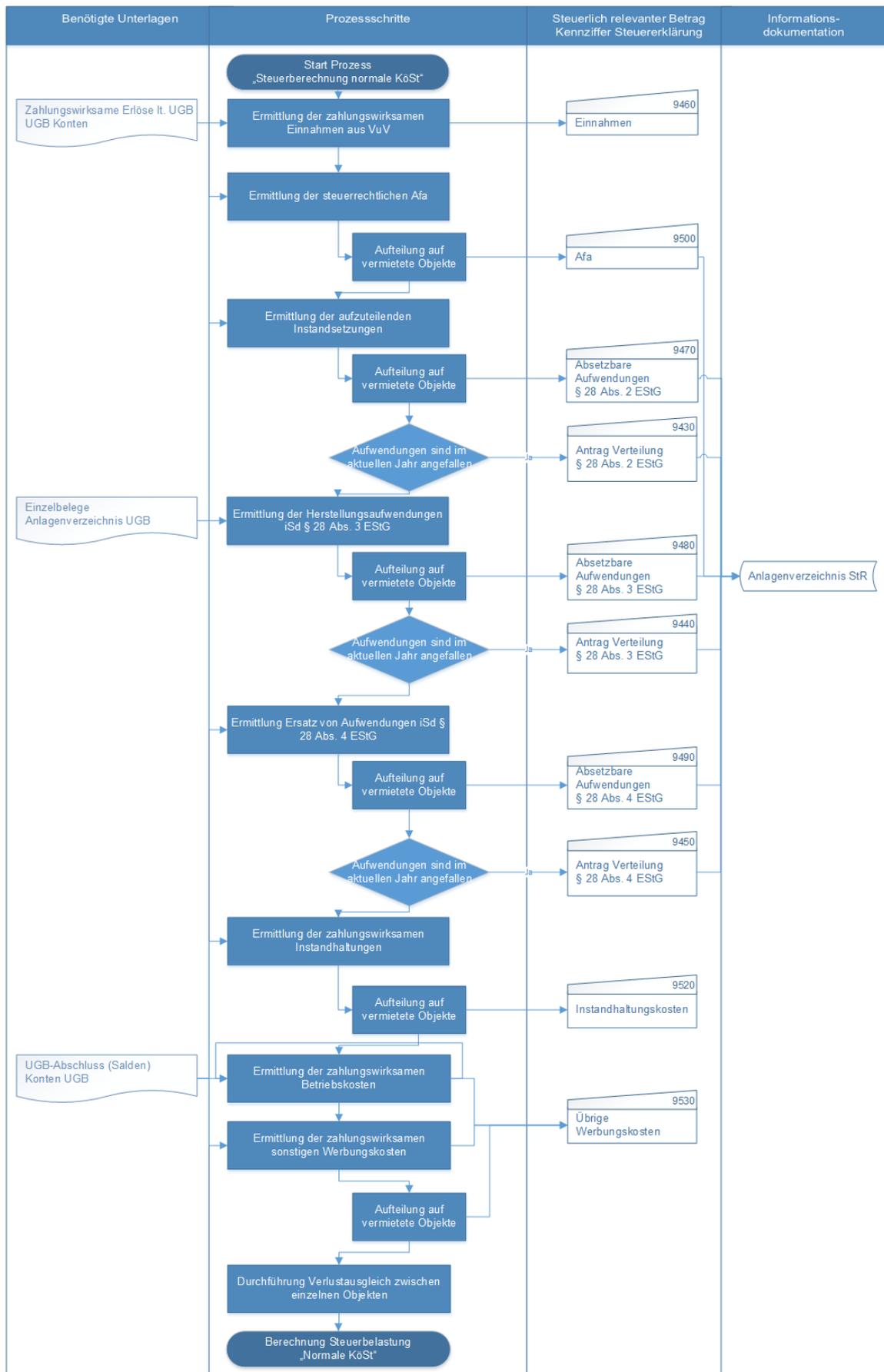


Abbildung 19: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Steuerberechnung – Normale KöSt"

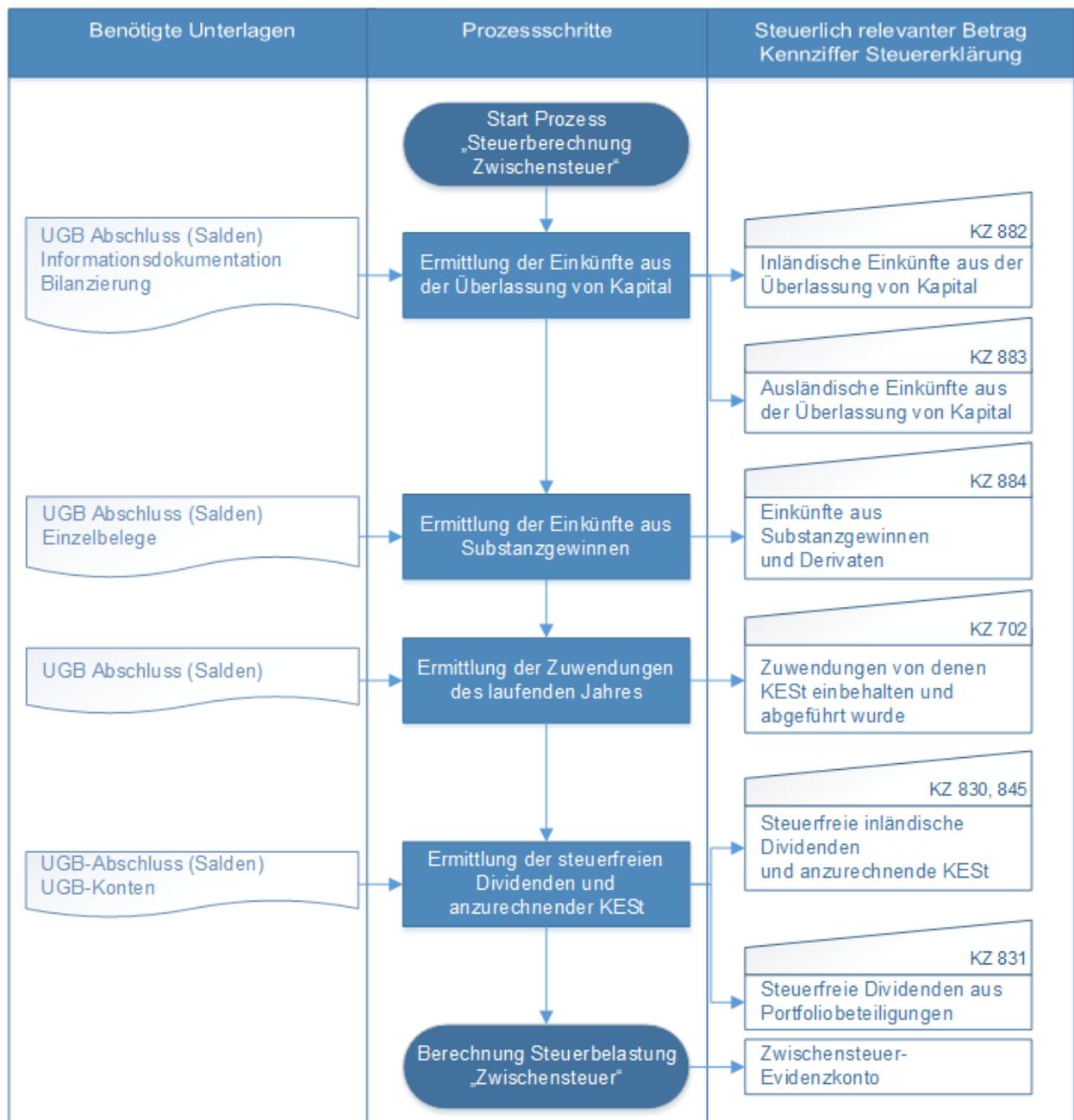


Abbildung 20: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Steuerberechnung – Zwischensteuer"

8. Prozessanalyse

Im folgenden Teil wird auf Basis der bereits erhobenen Ist-Prozesse sowie der dargestellten rechtlichen Ausführungen die Prozessanalyse durchgeführt. Die Prozesse werden insbesondere hinsichtlich der Vereinfachung des Gesamtprozesses analysiert. Dieser Aspekt beinhaltet die Überprüfung des Prozesses auf doppelt durchgeführte Tätigkeiten, die insbesondere durch fehlende Dokumentation von Informationen bei erstmöglicher Erfassung bzw. fehlerhafter Verbuchung entstehen.

Anzumerken ist, dass die Ergebnisse aus Kapitel „5. Erhebung von Potentialen zur Steueroptimierung“ in den Soll-Prozess eingearbeitet werden müssen. In Bezug auf die Gliederung der Bilanz- und GuV lt. Kapitel „4 Analyse des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses“ soll jedoch angemerkt werden, dass diese, im Unterschied zu den Optimierungspotentialen der Steuerbelastung, grundsätzlich nur auf die XY Stiftung anzuwenden ist und andere Stiftungen der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH nicht zwingend betrifft. Daher wird, insbesondere in Hinsicht auf den allgemein anwendbaren Leitfaden, im Zuge der Analyse und der Aufstellung des Soll-Prozesses die allgemeine Gliederung der §§ 224 und 231 UGB verwendet.

Wie im Zuge der Erhebung des Ist-Prozesses veranschaulicht, werden sowohl die Buchhaltung, als auch die Bilanzierung jeweils in einer Grobdarstellung und in einer Unterteilung in die drei Teilprozesse „Kapitalvermögen“, „VuV“ und „Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“ bzw. „restliche Positionen“ dargestellt. Beim Prozess der Steuerberechnung erfolgt neben der Gesamtdarstellung lediglich eine Unterteilung in „Kapitalvermögen“ und „VuV“, da die nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen im Zuge der Steuerberechnung aufgeteilt berücksichtigt werden.

Die jeweilige Unterteilung in die zwei bzw. drei verschiedenen Teilprozesse erscheint mE insbesondere in Hinsicht auf die Ermittlung der Umsatzsteuerbelastung, die Überleitung zur Steuerberechnung und die in Kapitel „4.3 Analyse der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung“ empfohlene Gliederung sinnvoll, da die Aufteilung der Geschäftsfälle in Bezug auf diese Aspekte nötig ist.

Im Zuge der Analyse wird daher auf die drei Hauptprozesse der Buchhaltung, Bilanzierung und Steuerberechnung im Allgemeinen eingegangen, bevor anschließend die Teilprozesse des Kapitalvermögens, der VuV und der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen bzw. restlichen Positionen behandelt werden. In der Analyse der Teilprozesse erfolgt keine Unterteilung in Buchhaltung, Bilanzierung und Steuerberechnung, weil der Prozess als gesamte Einheit gesehen werden soll, da das Ziel der Analyse die Vereinfachung des Gesamtprozesses und nicht eines der entsprechenden drei Hauptprozesse ist.

Im Kapitel „9. Konzeption des Soll-Prozesses“ werden im Anschluss die Ergebnisse der Analyse verarbeitet und der Soll-Prozess wird durch die, im Zuge der Analyse erhobenen, zu tätigen Veränderungen aufgestellt.

8.1. Analyse der Hauptprozesse

Im folgenden Teil werden wie o.a. die folgenden drei Hauptprozesse näher analysiert:

- Laufende Buchhaltung
- Bilanzierung
- Steuerberechnung

Im Zuge der laufenden Buchhaltung muss insbesondere darauf geachtet werden, dass die richtige Verbuchung der Geschäftsfälle erfolgt, da im Zuge der Bilanzierung ansonsten wesentliche Umbuchungen durchgeführt werden müssen, um einen richtigen unternehmensrechtlichen Jahresabschluss erstellen zu können. Somit würden die unterjährigen Auswertungen wesentlich von den endgültigen Auswertungen abweichen und hätten folglich keine Aussagekraft als Basis für Entscheidungen des Stiftungsvorstandes.

Zu diesem Zweck muss auch auf die Auflösung von Abgrenzungsbuchungen, zu denen auch Rückstellungen gehören, aus vorhergehenden Wirtschaftsjahren erfolgen. Auf diesen Aspekt muss insbesondere im Zuge der Analyse der Teilprozesse der laufenden Buchhaltung, nämlich dem Teilprozess des Kapitalvermögens, der VuV und der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen geachtet werden.

Hinsichtlich des Gesamtprozesses der laufenden Buchhaltung ist anzumerken, dass insbesondere bei Belegen, die dem Kapitalvermögen zuzuordnen sind, die formelle Belegprüfung durchgeführt wird und die Anforderung der richtigen Belege erfolgt. Wie erhoben, wurden im Jahr 2016 bei zwei Depots keine Einzelaufzeichnungen zugeschickt, weshalb im Zuge der laufenden Buchhaltung keine unternehmensrechtlich richtige Erfassung der Geschäftsfälle im Zusammenhang mit Kapitalvermögen sichergestellt werden konnte.

Ab dem Jahr 2017 wurde die Zustellung der Einzelabrechnungen seitens der zwei verbleibenden Depot-Banken zugesichert, jedoch nur von einem Institut auch erfüllt. Bei dem verbleibenden Institut sind die Einzel-Abrechnungen daher noch einmal anzufordern und es ist darauf zu achten, dass die Verpflichtung tatsächlich erfüllt wird, um im weiteren Verlauf die Buchungen bereits in der laufenden Buchhaltung korrekt zu Erfassen.

Weiters ist anzudenken, dass die Anforderung der nötigen Unterlagen für den Wirtschaftsprüfer am Ende des Wirtschaftsjahres bereits in der Buchhaltung erfolgen könnte. Dies wäre insbesondere aufgrund des zeitlichen Aspektes des Postversandes zu überdenken, da Saldenbestätigungen grundsätzlich per Post zugesandt und nicht elektronisch verschickt werden können. Im Zuge der Bilanzierung müsste folglich nicht auf die Unterlagen gewartet werden und die Abstimmung mit den Saldenbestätigungen könnte sofort erfolgen.

In Hinsicht auf die Optimierungspotentiale der Steuerbelastung ist anzumerken, dass im vierten Quartal die Überprüfung des vorläufigen steuerlichen Ergebnisses erfolgen muss, um ggf. Einkünfte, wie in Kapitel „5. Erhebung von Potentialen zur Steueroptimierung“ dargestellt, verschieben zu können. Im Zuge der laufenden Buchhaltung muss der Stiftungsvorstand auf eventuellen Handlungsbedarf hingewiesen werden, da im Zuge der Bilanzierung keine Geschäfte mehr getätigt werden können, die sich auf die Steuerbelastung auswirken. Die Verteilung von Instandhaltungs- sowie begünstigten Herstellungsaufwendungen wird jedoch erst im Zuge der Bilanzierung erfolgen. Die nötigen Informationen für die Berechnung des vorläufigen steuerlichen Ergebnisses resultieren aus den unternehmensrechtlichen laufenden Buchungen sowie aus der weiter unten empfohlenen Informationsdokumentation in einer separaten Excel-Datei.

Weiters ist anzumerken, dass hinsichtlich der Steuerberechnung auch weiterhin die Überleitung vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zur Steuerberechnung durchgeführt werden wird. In dieser Hinsicht ist darauf zu achten, bereits in der laufenden Buchhaltung Buchungen, die steuerrechtlich bzw. auch unternehmensrechtlich unterschiedlich behandelt bzw. ausgewiesen werden, auf getrennte Konten zu verbuchen. Diese Trennung ermöglicht die einfachere Überleitung vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zur Steuerberechnung und verringert die Anzahl der Umbuchungen im Zuge der Bilanzierung. Die Kontentrennung macht auch insbesondere in Hinsicht auf unterjährige Auswertungen Sinn, da das RZL Programm bei allen Auswertungen grundsätzlich auf die einzelnen Konten oder die Gliederungsziffern der Bilanz und GuV zugreift.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass Informationen, die im späteren Verlauf des Rechnungswesens wieder benötigt werden, bereits bei erstem Zugang dokumentiert werden sollten, da somit eine Doppelerfassung und neuerliche Suche dieser Informationen vermieden werden kann. Dies kann mE insbesondere durch Erfassung relevanter Daten in einer Excel-Datei erfolgen, um kein weiteres Programm anschaffen zu müssen und trotzdem flexible Berechnungen zu ermöglichen.

Hinsichtlich der Bilanzierung ergeben sich grundsätzlich die gleichen Empfehlungen bezüglich der Kontentrennung sowie der Informationsdokumentation wie für die laufende Buchhaltung. Weiters sollte die Erstellung der Anlagenverzeichnisse im entsprechenden Teilprozess des Kapitalvermögens bzw. der VuV erfolgen, da diese grundsätzlich voneinander getrennt erstellt werden.

Bezüglich der Steuerberechnung ist anzumerken, dass es hinsichtlich der Umsatzsteuerberechnung grundsätzlich keine Verbesserungsmöglichkeiten gibt, da diese bereits programmgesteuert erfolgt. Bezüglich der Teilprozesse der Steuerberechnung – normale KöSt bzw. Zwischensteuer ist anzumerken, dass hinsichtlich des Kapitalvermögens grundsätzlich auch normale KöSt belastet werden kann. Eine Trennung in Kapitalvermögen und VuV erscheint jedoch trotzdem sinnvoll, da auch normal-KöSt-pflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen getrennt von der VuV behandelt werden müssen. Der Teilprozess der „Steuerberechnung – Zwischensteuer“ sollte daher in „Steuerberechnung – Kapitalvermögen“ und der Teilprozess der „Steuerberechnung – normale KöSt“ in „Steuerberechnung – VuV“ umbenannt werden. Etwaige Ergänzungen sind innerhalb der Analyse der Teilprozesse vorzunehmen.

In Hinsicht auf die ertragsteuerliche Behandlung ist weiters zu beachten, dass nicht nur die Berechnung, sondern auch das Ausfüllen der Steuererklärung näher analysiert werden sollte, um benötigte Beträge schneller und effizienter herausfiltern zu können. Hierzu empfiehlt es sich mE die Ermittlung der anrechenbaren Kapitalertrag- und Quellensteuern bzw. der steuerfreien Beteiligungserträge bereits im Zuge der Steuerberechnung des Kapitalvermögens zu behandeln, da diese grundsätzlich diesen Einkünften zuzuordnen sind. Im Zuge der Gesamtermittlung sind folglich nur die geleisteten Vorauszahlungen, die aus dem vorläufigen UGB-Abschluss bzw. dem FinanzOnline-Konto ersehen werden können, zu erheben.

Im Zuge der Bilanzierung und Steuerberechnung sollte außerdem darauf geachtet werden, dass keine Tätigkeiten doppelt durchgeführt werden. Durch die Umsetzung der o.a. Empfehlung verändern sich die Folgeprozesse jedoch wesentlich und können verkürzt und vereinfacht werden, da viele nötige Informationen und Buchungen bereits vorhergehend erfasst wurden.

In der folgenden Analyse der Teilprozesse Buchhaltung und Bilanzierung hinsichtlich des Kapitalvermögens, der VuV und der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen, wird folglich insbesondere auf die Anforderungen hinsichtlich der Trennung von Buchungen auf verschiedene Konten und der Informationsdokumentation eingegangen. Weiters wird erhoben, wie die einzelnen Prozessschritte verbessert werden können.

Hinsichtlich der Steuerberechnung wird dagegen die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen, der anrechenbaren Steuern sowie der Beträge, die in die Körperschaftsteuererklärung einzutragen sind, im Vordergrund stehen.

8.2. Analyse des Teilprozesses „Kapitalvermögen“

Wird der Gesamtprozess des Kapitalvermögens näher und im Gesamten betrachtet, zeigt sich wie bereits o.a., dass einige Prozessschritte zuerst fehlerhaft durchgeführt werden und im Anschluss doppelt durchgeführt werden müssen um die Fehler zu korrigieren. In dieser Hinsicht erscheint insbesondere der Aspekt der Trennung der Buchungen auf verschiedene Konten wesentlich. Weiters könnte der Prozess vereinfacht werden, wenn Informationen bereits beim Erstzugang übersichtlich dokumentiert werden würden, da diese im Anschluss nicht wieder in den Einzelbelegen gesucht werden müssten.

Weiters ist anzumerken, dass hinsichtlich des Kapitalvermögens anzudenken wäre, auf eine automatische Verbuchung der Geschäftsfälle mittels elektronischem Einspielen der Kontoauszüge der Depotkonten umzustellen. Dies ist beim Programm RZL grundsätzlich möglich. Da dies jedoch lediglich den Prozess der laufenden Buchhaltung betreffen würde, und die unten angeführten Hinweise bezüglich der Verbuchung der Geschäftsfälle trotzdem bei der Einstellung der Verbuchungsregeln berücksichtigt werden müssten, wird diese Möglichkeit an dieser Stelle lediglich ergänzend und hinsichtlich der Vollständigkeit der Analyse erwähnt.

Im folgenden Teil der Analyse des Teilprozesses „Kapitalvermögen“ wird daher näher auf die folgenden Punkte eingegangen:

- Kontentrennung
- Informationsdokumentation
- Korrektur der Prozessschritte

8.2.1. Kontentrennung

Wie sich in der Analyse des Prozesses der Behandlung des Kapitalvermögens zeigt, ist die Trennung verschiedener Buchungen auf verschiedene Konten insbesondere hinsichtlich der richtigen unternehmensrechtlichen Gliederung und der Überleitung vom unternehmensrechtlichen Abschluss zur Steuerberechnung zu beachten. Derzeit wird in der laufenden Buchhaltung lediglich nach Depot unterschieden, weshalb im Zuge der Bilanzierung einige Korrekturbuchungen notwendig sind, um die Trennung der verschiedenen Buchungen auf die richtigen Konten sicherzustellen. Weiters werden in der Bilanzierung einige Trennungen vorgenommen, die mE nicht nötig sind.

Im folgenden Teil wird daher näher dargestellt, welche Kontentrennung sinnvoll bzw. nicht sinnvoll erscheinen. Hinsichtlich der Vereinfachung des Prozesses sollte in Zukunft sichergestellt werden, dass diese Trennungen bereits in der laufenden Buchhaltung beachtet werden, um die Umbuchungen im Zuge der Bilanzierung zu vereinfachen.

Eine Trennung der Bestands-, Ertrags- und Aufwandskonten nach Depot und Wertpapierart ist, aufgrund der verschiedenen Aspekte der jeweiligen Wertpapierart, mE zweckmäßig und wird auch vom Stiftungsvorstand gewünscht, um verschiedene Auswertungen nach Wertpapierart und Depot gruppiert darstellen zu können und eine bessere Übersicht zu gewährleisten. Insbesondere bei den Ertrags- und Aufwandskonten ist eine Unterscheidung nach Wertpapierart auch nötig, um in Folge die Überleitung zur Steuerberechnung ermöglichen zu können. Um diese Überleitung zu erleichtern, sollte außerdem darauf geachtet werden, zahlungswirksame von nicht zahlungswirksamen Beträgen zu trennen, da grundsätzlich, mit Ausnahme von den ausschüttungsgleichen Erträgen bei Investmentfonds, nur zahlungswirksame Erträge bei der Körperschaftsteuerberechnung zu berücksichtigen sind.

Die Trennung nach Herkunftsland ist mE nur beschränkt sinnvoll, da es auf unternehmensrechtlicher Basis keine Gründe gibt, die eine kontenmäßige Trennung nach In- und Ausland erfordern. Jedoch erscheint die Aufteilung der laufenden Erträge nach Herkunft sinnvoll, um den Prozess der Steuerberechnung zu erleichtern, da die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Zuge der Steuererklärung grundsätzlich in inländische und ausländische Erträge aufgeteilt werden müssen. Ebenso müssen steuerfreie und steuerpflichtige Beteiligungserträge in jeweils inländische und ausländische Anteile unterteilt werden, um die Steuererklärung gesetzeskonform ausfüllen zu können. Die Unterscheidung zwischen In- und Ausland erfolgt an dieser Stelle mittels der ISIN-Nummer.

Hinsichtlich der Dividenden aus Aktien ist weiters anzuraten, steuerfreie und steuerpflichtige Erträge, insofern beide Arten erzielt werden, voneinander zu trennen, da diese im Zuge der Steuererklärung ebenso getrennt werden müssen. Sollten in Zukunft auch Schachtelbeteiligungen gehalten werden, sollten zugehörige Erträge ebenso getrennt von den Portfoliodividenden ausgewiesen werden, um das Ausfüllen der Steuererklärung zu erleichtern.

Zu überdenken ist weiters, ob bei den Erträgen der Investmentfonds eine Trennung zwischen Meldefonds- und Nichtmeldefonds, bzw. zwischen Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträgen sinnvoll ist. Da sich zwar die Berechnung der ausschüttungsgleichen Erträge unterscheidet, jedoch grundsätzlich kein Unterschiede hinsichtlich des unternehmens- oder steuerrechtlichen Ausweises existieren, kann mE eine Unterscheidung zwischen Nichtmelde- und Meldefonds unterlassen werden, da die Berechnung der Erträge ohnehin in einer externen Excel-Datei erfolgt.

Hinsichtlich der Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträge wird es mE sinnvoll sein, eine kontenmäßige Trennung vorzunehmen, da die Verprobung mit den Unterlagen der Banken somit erleichtert wird, da diese Unterlagen grundsätzlich nur die geflossenen Erträge beinhalten. Für die Steuerberechnung ist eine Unterscheidung grundsätzlich nicht nötig, da diese ohnehin auf den, in der Excel-Datei berechneten, abweichenden steuerrechtlichen Werten beruht.

Da hinsichtlich der Einkünfte aus Substanzgewinnen und Derivaten keine Trennung in inländische und ausländische Einkünfte in der Steuererklärung nötig ist, ist mE eine Trennung der Vermögenskonten in inländischen und ausländischen Anteil nicht notwendig, da grundsätzlich keine Unterschiede zwischen inländischen und ausländischen Wertpapieren vorliegen. Auch bei den aufwands- und ertragswirksamen Konten hinsichtlich der Verkäufe, also den Konten, auf welchen die Buchwertabgänge und Verkaufserlöse gebucht werden, ist eine Trennung aufgrund des Herkunftslandes der Wertpapiere mE nicht zweckmäßig.

Hinsichtlich der Verkäufe ist anzumerken, dass die Buchwertabgänge und Verkaufserlöse bei der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH grundsätzlich auf getrennten Konten verbucht und in Folge unter der gleichen Gliederungsziffer ausgewiesen werden. Aufgrund des Saldierungsverbotes muss für jeden Verkauf einzeln bestimmt werden, ob der Erlös und der Buchwertabgang einen Gewinn oder Verlust begründen, da sich der unternehmensrechtliche Ausweis in der GuV unterscheidet. Die Verkäufe werden auf Wunsch des Stiftungsvorstandes, um entsprechende Auswertungen zu ermöglichen, außerdem nach Anlage- und Umlaufvermögen getrennt dargestellt.

Auch hinsichtlich der Zinsen und Spesen, die aus den Depotkonten der Wertpapiere resultieren, ist in Hinsicht auf etwaige Auswertungen anzuraten, eine Trennung nach dem betroffenen Depot anzustellen. Hinsichtlich der Zinsen ergibt sich außerdem die Empfehlung, eine Trennung nach der Zahlungswirksamkeit anzustellen, da diese bei der Steuerberechnung berücksichtigt werden müssen.

Weiters ist anzumerken, dass derzeit die Trennung der bezahlten KEST für VuV und Kapitalvermögen erfolgt. Da hinsichtlich der Steuerberechnung jedoch keine Trennung notwendig ist, da die Zinsen gesamt unter die Zwischensteuerpflicht fallen, und auch bei der unternehmensrechtlichen Gliederung der Gesamtausweis der Steuern erfolgt, ist diese Trennung mE nicht notwendigerweise anzustellen. Da erst im Zuge der Steuerberechnung klar wird, ob eine Steuernachbelastung oder Steuergutschrift entsteht, erscheint es sinnvoll, die KEST im Zuge der Buchhaltung weiterhin in den Steueraufwand zu buchen und gegebenenfalls im Zuge der Bilanzierung auf ein Forderungskonto umzubuchen.

Hinsichtlich der Quellensteuern erscheint es mE sinnvoll, wie bisher eine Trennung nach den betroffenen Steuerländern anzustellen, da in Folge zu stellende Rückerstattungsanträge ebenfalls bei jedem einzelnen Land gestellt werden müssen und diese Darstellungsart die Ermittlung der entsprechenden Beträge je Land erleichtert. Da die Stellung von Rückerstattungsanträgen erst im Zuge der Jahresabschlusserstellung erfolgen kann, erscheint es weiters sinnvoll, die Quellensteuern im Zuge der laufenden Buchhaltung im Steueraufwand zu verbuchen und den richtigen Ausweis bei der Erstellung des Jahresabschlusses zu ermitteln.

8.2.2. Erfassung von Informationen

Derzeit werden bei der Verbuchung der einzelnen Belege in der laufenden Buchhaltung lediglich die ISIN-Nummer und, sofern eine Einzelabrechnung vorhanden ist, die betroffene Stückzahl bei Käufen und Verkäufen im Buchungstext vermerkt. Wie bereits in der Analyse der Hauptprozesse vermerkt wurde, sind die Einzelabrechnungen für alle Depots anzufordern. Es ist daher zu empfehlen jedenfalls die ISIN-Nummer zur eindeutigen Identifizierung des jeweiligen Wertpapiers sowie die betroffene Stückzahl bei Käufen und Verkäufen im Buchungstext anzuführen. Weiters sollte insbesondere bei Zinserträgen und verrechneten Spesen die Erfassung des zugrundeliegenden Zeitraumes im Text erfolgen, um die Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen zu erleichtern.

Bei näherer Betrachtung des Gesamtprozesses hinsichtlich der Behandlung des Kapitalvermögens erscheint es sinnvoll, bereits beim Erstzugang der Einzelbelege weitere Informationen übersichtlich in einer Excel-Datei zu erfassen, um in Folge nicht mehr auf Einzelbelege zurückgreifen zu müssen. Dieser Aspekt sollte insbesondere hinsichtlich des Umfangs der Transaktionen bei der XY Stiftung berücksichtigt werden, da die Erfassung der Informationen im Zuge der Einzelerfassung bei der Buchhaltung als weniger aufwändig erscheint, als während der Bilanzierung, im Zuge derer Informationen separat gesucht und erfasst werden müssen. Diese Erfassung muss daher grundsätzlich bereits in der laufenden Buchhaltung erfolgen. Resultierend ergibt sich bei der Bilanzierung und Steuerberechnung eine Vereinfachung des Prozesses.

Im Zuge des Erstzuganges eines Wertpapiers erscheint es mE zweckmäßig, die folgenden Daten für jedes Wertpapier, unterschieden nach der ISIN-Nummer, zu erfassen, da diese Daten grundsätzlich auch für Folgekäufe unverändert bleiben:

- Wertpapierart
- Bezeichnung des Wertpapiers
- Herkunft des Wertpapiers unterschieden nach Inland und Ausland
- Steuerland hinsichtlich Quellensteuern
- Abrechnungswährung
- Information ob Meldefonds/Nicht-Meldefonds bei Investmentfonds
- Information hinsichtlich der Steuerfreiheit von Dividenden bei Aktien
- Kuponstichtag bei Anleihen
- Höhe der Verzinsung bei Anleihen

Die Erfassung der Wertpapierart sowie der Herkunft des Wertpapiers werden zur Trennung der Buchungen auf die richtigen Konten in der laufenden Buchhaltung benötigt. Das Besteuerungsland hinsichtlich der Quellensteuern wird zuerst zur Verbuchung auf das entsprechende Konto und in Folge für die Stellung von Rückerstattungsanträgen benötigt. Die Erfassung der Abrechnungswährung sowie der angeführten Informationen bezüglich der Investmentfonds und Dividendenerträge sollten mE zur Vervollständigung der Dokumentation erfolgen, um in der weiteren Behandlung des Kapitalvermögens eine Suche nach diesen Informationen zu vermeiden.

Der Kuponstichtag sowie die Höhe der Verzinsung hinsichtlich der Anleihen sollten insbesondere in Hinsicht auf die, in Folge zu ermittelnden, Abgrenzungen dokumentiert werden. ME erscheint es hinsichtlich der zu ermittelnden Abgrenzungen außerdem empfehlenswert beim jeweiligen Kauf die Stückanzahl sowie ggf. die Höhe der Stückzinsen zu dokumentieren, da diese die Zinsabgrenzung, vom letzten Kupontermin bis zum Kaufdatum, vervollständigen. Weiters werden die Stückzinsen in Folge für die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten benötigt, weshalb diese Dokumentation notwendig erscheint.

Hinsichtlich der steuerlichen Anschaffungskosten sollten beim Kauf der Wertpapiere neben der Stückanzahl und den Stückzinsen auch der Kurswert, der sich aus dem jeweiligen Kurs und der Stückanzahl errechnet, sowie ggf. zu zahlende Anschaffungsnebenkosten, wie Transaktionskosten, Steuern sowie Ausgabeaufschläge bei Investmentfonds dokumentiert werden.

Mit Hilfe dieser Informationen können in weiterer Folge sowohl die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten, als auch die steuerlichen Anschaffungskosten nachvollzogen werden. Weiters sollte angedacht werden, nach jedem erfolgten Kauf den gleitenden Durchschnittspreis für die Wertpapiere der jeweiligen ISIN-Nummer, sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich, zu berechnen, um die Folgebewertung im Zuge des Jahresabschlusses bzw. die Ermittlung von Buchwert- und Anschaffungskosten-Abgängen zu erleichtern.

Bezüglich der steuerlichen und unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten sind ebenso die o.a. Daten der Geschäftsfälle im Zusammenhang mit den Derivaten zu erheben. Außerdem ist es nötig zu dokumentieren, welcher Teil der Anfangsauszahlung Anschaffungs- bzw. Anschaffungsnebenkosten, eine als Forderung zu verbuchende Sicherungsleistung oder laufenden Aufwand darstellt. Diese Informationen sind insbesondere für die Folgebewertung der Derivate maßgeblich.

Bezüglich des Verkaufs von Wertpapieren kann angemerkt werden, dass die Erfassung der betroffenen ISIN-Nummer sowie der Stückanzahl und die Erfassung des Verkaufsdatums dokumentiert werden sollten. Wird außerdem erhoben, wann der Erstzugang der jeweiligen ISIN-Nummer erfolgte, kann ermittelt und dokumentiert werden ob es sich beim jeweiligen Verkauf um einen Abgang des Anlage- oder Umlaufvermögens handelt und eine etwaige Umbuchung der Anschaffungskosten erfolgen. Durch die o.a. laufende Ermittlung von Durchschnittspreisen, kann außerdem sogleich der entsprechende Buchwertabgang ermittelt werden, indem der zum Zeitpunkt des Verkaufs entsprechende Durchschnittspreis mit der Stückanzahl des Abganges multipliziert wird.

Damit diese Berechnung in richtiger Höhe erfolgt, ist es hinsichtlich der Investmentfonds anzuraten, bereits beim Abgang des Wertpapiers die jeweiligen ausschüttungsgleichen Erträge zu ermitteln. Weiters kann bei der Verbuchung von KEST-Ausschüttungen aus inländischen Fonds bereits die Erhebung der ausschüttungsgleichen Erträge erfolgen. Die Erfassung der Informationen hinsichtlich der ausschüttungsgleichen Erträge für ausländische Investmentfonds, die im Depot verbleiben, kann mE im Zuge der Bilanzierung erfolgen, da die Erfassung von der Meldung auf der OeKB Website abhängig ist und eine laufende Kontrolle, ob die Meldung bereits vorhanden ist äußerst aufwändig erscheint.

8.2.3. Korrektur der Prozessschritte

Wie im Zuge der Erhebung des Ist-Prozesses der laufenden Buchhaltung dargestellt wurde, werden hinsichtlich der Geschäftsfälle im Zusammenhang mit dem Kapitalvermögen grundsätzlich nur Zahlungsflüsse gebucht. Um die GoB einzuhalten und den Prozess der Bilanzierung zu erleichtern, sollten Buchungen, die bisher im Prozess der Bilanzierung stattfanden, in Zukunft bereits zum Großteil im Zuge der laufenden Buchhaltung erfolgen.

In dieser Betrachtungsweise ist darauf zu achten, dass die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten in richtiger Höhe aktiviert werden. Da Anschaffungsnebenkosten grundsätzlich zu den unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten zählen, sind bei den klassischen Wertpapieren lediglich die Stückzinsen, die beim Kauf einer Anleihe anfallen, auf ein Forderungskonto zu buchen. Wird der erste Kupon vereinnahmt und der zugehörige Ertrag gebucht, sind in Folge die Stückzinsen in die GuV, also auf ein Aufwandskonto der Klasse acht, umzubuchen.

Bezüglich der Anschaffung ist weiters zu empfehlen, die unternehmensrechtliche Verbuchung der Derivate bereits bei Ersterfassung richtig vorzunehmen. Es muss daher bereits beim Kauf zwischen symmetrischen und asymmetrischen Derivaten unterschieden und sichergestellt werden, dass zwischen Anschaffungskosten, Anschaffungsnebenkosten, abzugrenzenden Forderungen und laufenden Aufwendungen unterschieden wird. Außerdem ist zu beachten, dass die Umbuchung der Optionsprämie im Falle des Verfalls einer Option bereits in der laufenden Buchhaltung sichergestellt werden sollte. Hinsichtlich der Derivate ist weiters anzumerken, dass insbesondere bei der Bilanzierung auf die Bildung einer etwaigen Drohverlustrückstellung und die richtige Folgebewertung bei den Derivaten geachtet werden muss.

Hinsichtlich der laufenden Erträge ist zu beachten, dass bei Verbuchung eines erhaltenen Zinsertrages die Zinsabgrenzungen aus dem Vorjahr aufzulösen sind. Laut einer internen Anweisung des Kooperationspartners sind in der laufenden Buchhaltung grundsätzlich keine neuen Abgrenzungen zu bilden. Die Dotierung von Abgrenzungen erfolgt grundsätzlich in der Bilanzierung. Wird die KESt auf den ausschüttungsgleichen Ertrag eines inländischen Investmentfonds ausgeschüttet, sollte bereits in der laufenden Buchhaltung die Verbuchung des ausschüttungsgleichen Ertrages erfolgen, um die Saldenliste nicht zu verfälschen und die Buchungen im Zuge der Bilanzierung zu reduzieren.

Weiters ist anzumerken, dass Dividendenerträge in Zukunft brutto verbucht werden müssen. Die Differenz zum Zahlungsbetrag ergibt sich aus zu bezahlenden Quellensteuern, welche bereits in der laufenden Buchhaltung auf ein Aufwandskonto der Klasse acht verbucht werden sollten. Hinsichtlich der Quellensteuern ist außerdem anzumerken, dass im Zuge der Bilanzierung erhoben werden muss, ob ein Rückerstattungsantrag gestellt wird oder nicht. Bisher erfolgte keine Ermittlung der rückerstattungsfähigen Beträge.

Es ist jedoch im Sinne des Klienten zu prüfen, in welchen Ländern, wie und in welcher Höhe die Rückerstattung der Quellensteuern angefordert werden kann und welche Kosten diese beinhaltet. Im Anschluss obliegt es dem Stiftungsvorstand aufgrund der vorliegenden Beträge zu entscheiden, ob es sinnvoll ist einen Rückerstattungsantrag zu stellen oder nicht. Dieser Schritt hat grundsätzlich im Zuge der Bilanzierung zu erfolgen, da die Rückerstattungsanträge gesammelt und nicht für jede Transaktion einzeln gestellt werden.

Im Zusammenhang mit den laufenden Erträgen ist außerdem darauf hinzuweisen, dass bisher keine Unterscheidung, ob die Erträge aus Wertpapieren des Anlage- oder Umlaufvermögens resultieren, durchgeführt wurde.

Dies ist jedoch zu berücksichtigen, da laufende Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens unter der Position „11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ und Erträge aus Wertpapieren des Anlagevermögens unter „10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens“ gem. § 231 Abs. 2 UGB auszuweisen sind.

Wird der Verkauf eines Wertpapiers gebucht, sollte im Zuge der Buchhaltung bereits der Buchwertabgang verbucht werden. Dies wird vom Kooperationspartner bzw. auch vom Stiftungsvorstand insbesondere deshalb gewünscht, um unterjährige Auswertungen korrekt darstellen zu können. Da die Abgänge grundsätzlich wesentliche Beträge darstellen, verfälschen fehlende Buchwertabgänge die Saldenliste und andere Auswertungen. Hinsichtlich der Buchwertabgänge ist anzumerken, dass im Fall des Abganges eines Investmentfonds die Verbuchung der ausschüttungsgleichen Erträge vor der Ermittlung und Verbuchung des Buchwertabganges erfolgen muss. Die Verbuchung der ausschüttungsgleichen Erträge der Fonds, die im Vermögen der Stiftung bleiben, erfolgt im Zuge der Bilanzierung.

Aufgrund des wertaufhellenden Zeitraumes ist außerdem zu beachten, dass beim Verkauf darauf geachtet werden muss, ob das Wertpapier bereits länger als ein Jahr im Depot war. Wurde das Wertpapier erstmalig im laufenden Wirtschaftsjahr gekauft, muss die Umbuchung der Anschaffungskosten in die GuV ohnehin im Zuge des Buchwertabganges verbucht werden. Wurde das Wertpapier jedoch im vorangegangenen Wirtschaftsjahr gekauft, wurde es grundsätzlich ins Anlagevermögen gebucht und ist im Zuge des Jahresabschlusses ins Umlaufvermögen umzubuchen. Die entsprechende Information muss, sofern der Jahresabschluss noch nicht erstellt wurde, folglich von der Buchhaltung an die Bilanzierung weitergegeben werden und der entsprechende Buchwertabgang korrekt verbucht werden.

Bezüglich der Zinsen und Spesen, die die Depotkonten selbst betreffen, muss ähnlich wie bei den Zinserträgen aus Anleihen die Auflösung einer etwaigen Abgrenzung bereits in der laufenden Buchhaltung erfolgen.

Aufgrund der o.a. Änderungen ergeben sich grundsätzlich veränderte Folgeprozesse. Diese werden im Zuge der Aufstellung des Soll-Prozesses näher erläutert und veranschaulicht. Anzumerken ist jedoch insbesondere in Hinsicht auf die Bilanzierung, dass doppelt durchgeführte Tätigkeiten durch die richtige Anordnung der Prozessschritte vermieden werden sollten.

Insbesondere sollte darauf geachtet werden, bereits zu Beginn des Bilanzierungsprozesses die verbleibenden ausschüttungsgleichen Erträge, also die der ausländischen Investmentfonds, die im laufenden Wirtschaftsjahr nicht verkauft wurden, zu verbuchen, um im Folgenden keine Korrektur der Anschaffungskosten vornehmen zu müssen.

Bezüglich der Steuerberechnung hinsichtlich des Kapitalvermögens ergibt sich, dass grundsätzlich die Ermittlung der relevanten Beträge auf Basis der im Vorhinein dokumentierten Informationen bzw. dem UGB-Abschluss basieren und daher grundsätzlich keine Einzelbelege mehr benötigt werden. Weiters ist anzumerken, dass die Erstellung und jährliche Aktualisierung eines steuerrechtlichen Anlagenverzeichnisses von Nöten sein wird, da in Folgejahren ansonsten keine verlässliche Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten möglich sein wird. Weiters ist zu beachten, dass insbesondere im Zusammenhang mit den Beteiligungserträgen auch normal-KöSt-pflichtige Einkünfte bestehen können und die Bezeichnung Zwischenbesteuerung für den Prozess der Steuerberechnung im Zusammenhang mit dem Kapitalvermögen grundsätzlich nicht korrekt ist.

8.3. Analyse des Teilprozesses „Vermietung und Verpachtung“

Im Zuge der Analyse des Teilprozesses der Vermietung und Verpachtung zeigt sich, dass die Erhebung der steuerlich relevanten Beträge aufgrund der vorhergehenden Teilprozesse der Buchhaltung und Bilanzierung vereinfacht werden kann. Dies kann insbesondere durch die Trennung der unternehmensrechtlichen Buchungen auf verschiedene Konten und die Dokumentation von Informationen bei erstmaligem Zugang erfolgen.

Weiters zeigt sich, dass durch die fehlende Erfassung von Aus- und Eingangsrechnungen wesentliche Umbuchungen im Zuge der Bilanzierung durchgeführt werden müssen und die unterjährige Saldenliste, wie bereits beim Kapitalvermögen, verfälscht wird. Durch die Richtigstellung bzw. zusätzlich Erfassung von Buchungen in der laufenden Buchhaltung kann dieses Problem verringert werden.

Die umsatzsteuerliche Behandlung ist durch die Erfassung von nicht zahlungswirksamen Vorgängen auf Evidenzkonten und die anschließende Umbuchung auf die Sammelkonten bereits sichergestellt, weshalb an dieser Stelle lediglich verwiesen wird, dass hinsichtlich etwaiger Änderungen der Verbuchung diese Vorgehensweise eingehalten werden muss.

Im folgenden Teil der Analyse des Teilprozesses der Behandlung der VuV wird daher auf die folgenden Aspekte näher eingegangen

- Kontentrennung
- Erfassung von Informationen
- Korrektur der Prozessschritte

8.3.1. Kontentrennung

Die Analyse hinsichtlich der Trennung verschiedener Buchungen auf unterschiedliche Konten erfolgt in Hinsicht auf die in Folge durchzuführende Steuerberechnung sowie die Eintragung der entsprechenden Beträge in die Steuererklärung. Weiters wird die Analyse hinsichtlich möglicher Auswertungen, die der Stiftungsvorstand bzw. das betroffene Personal des Rechnungswesenprozesses der XY Stiftung insbesondere in Hinsicht auf durchzuführende Betriebskostenabrechnungen benötigen, durchgeführt.

Bezüglich der Kontentrennung ist anzumerken, dass für die Eintragung der jeweiligen Beträge in die Steuererklärung jedenfalls eine Trennung nach dem vermieteten Objekt angestellt werden muss. Dies betrifft neben den ertrags- insbesondere die aufwandswirksamen Konten hinsichtlich der Werbungskosten. Die Trennung nach dem vermietetem Objekt erscheint auch in Hinsicht auf die zu erstellende Betriebskostenabrechnung sinnvoll, da eine einfachere Ermittlung der verbuchten Beträge erfolgen kann.

Während hinsichtlich der Abschreibungen keine getrennte Verbuchung notwendig ist, da die unternehmensrechtliche Abschreibung ohnehin von der steuerrechtlichen Afa bzw. Verteilung von Aufwendungen abweicht, ist für die Vermögenskonten mE eine Trennung nach Objekt und steuerlicher Behandlung sinnvoll, da durch Eingabe der steuerlichen Werte in das programmautomatisierte Anlagenverzeichnis die steuerliche Afa bzw. die abzusetzenden, verteilten Aufwendungen automatisch ermittelt werden. Durch die angeführte Trennung nach steuerlicher Behandlung und vermietetem Objekt können die in die Steuererklärung einzutragenden Beträge einfacher ermittelt werden.

Hinsichtlich der, den vermieteten Objekten nur indirekt zurechenbaren, Aufwendungen der VuV, wie z.B. dem Honorar der Hausverwaltung, ist es mE ausreichend, im Zuge der Buchhaltung und Bilanzierung keine Trennung nach dem vermieteten Objekt durchzuführen und die Aufteilung auf die Objekte im Zuge der Steuerberechnung mittels einer Excel-Datei vorzunehmen. Die Flächenaufteilung als Aufteilungsschlüssel erscheint mE als sinnvoll für die Aufteilung.

Die Steuerbelastung ändert sich durch den Aufteilungsschlüssel grundsätzlich nicht, da ein Ausgleich der positiven und ggf. negativen Einkünfte innerhalb der Einkunftsart stattfindet.

Neben der Trennung nach den vermieteten Objekten erscheint insbesondere die Trennung nach der Zahlungswirksamkeit der ertrags- und aufwandswirksamen Buchungen sinnvoll. Diese Trennung ermöglicht die Übernahme der Einnahmen und Werbungskosten aus der unternehmensrechtlichen GuV für die Ermittlung der steuerlichen Werte.

In Bezug auf die Betriebskostenabrechnung erscheint neben der o.a. Aufteilung außerdem eine Trennung der Erlöse und Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den abzurechnenden Betriebskosten stehen, sinnvoll. Durch die separate Darstellung der, für den jeweiligen Mieter, übernommenen Betriebskosten und der Erlöse aus den Betriebskosten, kann die Abrechnung der Betriebskosten mE vereinfacht werden.

Weiters erscheint es sinnvoll, die laufenden Instandhaltungsaufwand von den restlichen laufenden Aufwendungen zu trennen, da diese in eine eigene Kennziffer in der jeweiligen Beilage zur Körperschaftsteuererklärung einzutragen sind. Außerdem erscheint es hinsichtlich der Informationen, die der Stiftungsvorstand benötigt, sinnvoll die wesentlichsten Aufwendungen iZm der VuV separat auszuweisen, um dem Stiftungsvorstand im Zuge der GuV eine schnelle Übersicht über die Ertragslage der VuV zu gewähren. Folglich sollten Aufwendungen für den Strom, die Gebäudeversicherung und die Hausverwaltung separat verbucht werden.

Bezüglich der Zinsen und Spesen des Girokontos der VuV ist zu empfehlen, diese weiterhin auf eigenen Konten zu verbuchen, da die Trennung zwischen VuV und Kapitalvermögen insbesondere für die empfohlene neue Gliederung der GuV nötig ist. Auch hinsichtlich der Zinsen und Spesen sollte auf eine Trennung der zahlungswirksamen und nicht zahlungswirksamen Beträge geachtet werden, da Zahlungen aufgrund der Finanzierung der VuV grundsätzlich als Werbungskosten abzusetzen sind, während die zahlungswirksamen Zinserträge der Zwischensteuer unterliegen.

Zusammengefasst wird empfohlen, eine Trennung aller Ertrags- und Aufwandskonten im Zusammenhang mit der VuV nach vermietetem Objekt und zahlungswirksamen bzw. nicht zahlungswirksamen Beträgen anzustellen. Weiters empfiehlt es sich, Erlöse und Aufwendungen mit Bezug auf die Betriebskosten separat darzustellen, um die Betriebskostenabrechnung zu erleichtern. Eine separate Darstellung der Instandhaltungen ist außerdem anzuraten, da diese in eine eigene Kennziffer in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung eingetragen werden müssen. Hinsichtlich der wesentlichen Verbesserungen empfiehlt sich eine Trennung nach Objekt und steuerlicher Behandlung, um die Beträge der steuerlichen Werbungskosten automatisch ermitteln zu können.

8.3.2. Erfassung von Informationen

Bezüglich der zu erfassenden Informationen im Zuge der VuV ist grundsätzlich anzuraten, jedenfalls eine kurze Beschreibung des erfassten Geschäftsfalles sowie den betroffenen Zeitraum im Buchungstext zu erfassen. Dies ermöglicht in Folge eine leichtere Abstimmung der Konten und die vereinfachte Ermittlung notwendiger Abgrenzungen. Bei Zugang von Informationen bezüglich der Notwendigkeit einer Dotierung von Abgrenzungen oder Rückstellungen, ist die Informationsdokumentation und Weiterleitung an die Bilanzierung sicherzustellen.

Weiters wird zur Vereinfachung der Bilanzierungs- und Steuerberechnungs-Prozesse empfohlen, bei wesentlichen Verbesserungen bereits im Zuge der laufenden Verbuchung die unternehmens- und steuerrechtlichen Anschaffungskosten bzw. zu verteilende Aufwendungen sowie die entsprechenden Nutzungsdauern bzw. Verteilungszeiträume und das Datum der Inbetriebnahme separat zu erfassen. Durch diese Maßnahme kann die Suche von Einzelbelegen im Zuge der Bilanzierung vermieden werden.

8.3.3. Korrektur der Prozessschritte

Hinsichtlich der Verbuchung ist anzumerken, dass, um die GoB einzuhalten und eine Verfälschung der unterjährigen Auswertungen zu vermeiden, grundsätzlich anzuraten ist, alle Ein- und Ausgangsrechnungen ordnungsgemäß zu verbuchen und nicht lediglich die Zahlungsflüsse zu verbuchen. Die umsatzsteuerlich richtige Behandlung im Zusammenhang mit den UVAs und der Umsatzsteuererklärung kann, wie bereits bisher erfolgt, durch die Erfassung über Evidenzkonten für die Umsatz- und Vorsteuerbeträge bewerkstelligt werden.

Neben der Verbuchung der Ein- und Ausgangsrechnungen ist außerdem anzuraten etwaige Abgrenzungen und Rückstellungen aus Vorjahren ggf. bereits im Zuge der laufenden Buchhaltung aufzulösen, um Erträge und Aufwendungen korrekt darzustellen.

Im Zuge der Bilanzierung kann durch die angeführten Verbesserungen der laufenden Buchhaltung eine Verringerung der Umbuchungen erzielt werden, da grundsätzlich nur eine Zuweisung von Abgrenzungen und Rückstellungen durchgeführt werden muss und keine zusätzlichen Buchungen hinsichtlich der Erträge und Aufwendungen benötigt werden.

Durch die durchgeführte Kontentrennung bzw. die Informationsdokumentation kann außerdem eine Vereinfachung der Informationsbeschaffung für den Teilprozess der Steuerberechnung hinsichtlich der VuV erzielt werden. Hinsichtlich des Soll-Prozesses der Steuerberechnung ist anzumerken, dass grundsätzlich darauf geachtet werden muss, inwiefern die Aufteilungen gem. § 28 EStG, in Hinsicht auf die Optimierung des steuerlichen Ergebnisses, in Anspruch zu nehmen sind.

Anzumerken ist, dass sich grundsätzlich keine Änderung der unternehmensrechtlichen Gliederung ergibt und diese im Zuge der Aufstellung des Soll-Prozesses nicht näher erläutert, jedoch im Flow-Chart dargestellt wird.

8.4. Analyse des Teilprozesses „Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“

Im Zuge der Behandlung der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen ist zu beachten, dass diese sowohl für die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerberechnung, als auch für die Darstellung der neu gegliederten GuV auf die VuV und das Kapitalvermögen aufgeteilt werden müssen. Die Aufteilung erfolgt grundsätzlich über den Aufteilungsschlüssel für die Umsatzsteuer und beträgt derzeit bei der XY Stiftung 10% für die VuV und 90% für das Kapitalvermögen.

Die Aufteilung der gesamten Aufwendungen, unabhängig ob diese grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen oder nicht, sollte daher bereits ab der laufenden Buchhaltung erfolgen. Lediglich hinsichtlich der Steuern vom Einkommen- und Ertrag muss keine Aufteilung durchgeführt werden, da diese gesammelt ausgewiesen werden und auch für die Steuerberechnung grundsätzlich keiner Aufteilung bedürfen.

Neben der Aufteilung auf VuV und Kapitalvermögen ist weiters die Trennung zwischen zahlungswirksamen und nicht zahlungswirksamen Beträgen hinsichtlich der Anteile für die VuV zu empfehlen. Über die Aufteilung dieser Beträge im Zuge der unternehmensrechtlichen Behandlung kann im Zuge der Körperschaftsteuerberechnung der Gesamtsaldo der zahlungswirksamen Werbungskosten für die VuV übernommen werden. Da iZm dem Kapitalvermögen ein Werbungskostenabzugsverbot herrscht, werden die entsprechenden Beträge für die KöSt-Berechnung nicht benötigt.

Im Zusammenhang mit der KöSt ist weiters zu berücksichtigen, dass die Aufteilung der Anteile der VuV aufgrund der Zahlungswirksamkeit zwar für die Steuerberechnung, jedoch nicht für die Eintragung in die Steuererklärung ausreichend ist, da wie o.a. eine Trennung nach Objekt erfolgen muss. Da eine Trennung für die, an dieser Stelle, behandelten Aufwendungen lediglich indirekt erfolgen kann, ist es mE nicht sinnvoll, bereits in der Buchhaltung eine Trennung nach Objekten über verschiedene Konten anzustellen, da die Berechnung in einer Excel-Datei im Zuge der Bilanzierung als ausreichend für die Eintragung in die Steuererklärung erscheint.

Als Aufteilungsschlüssel werden, wie im Kapitel 7.3.1 Identifikation des Teilprozesses „Steuerberechnung – normale Körperschaftsteuer“ angeführt, derzeit die Flächenausmaße der vermieteten Objekte der XY Stiftung benutzt.

Hinsichtlich des zu erfassenden Buchungstextes erscheint es mE sinnvoll, eine schlagkräftige Beschreibung der betroffenen Aufwendungen sowie den zugrundeliegenden Zeiträumen anzuführen, um insbesondere die Dotierung von Abgrenzungen und Rückstellungen zu erleichtern.

Bezüglich der Prozessschritte ist anzumerken, dass in Vorjahren gebildete Abgrenzungen und Rückstellungen bereits im Zuge der laufenden Buchhaltung aufzulösen sind, um die unterjährige Saldenliste richtig darzustellen und die Anzahl der Umbuchungen in der Bilanzierung zu vermeiden.

9. Konzeption des Soll-Prozesses

Im folgenden Teil werden die in Kapitel „8. Prozessanalyse“ erhobenen Verbesserungspotentiale in den bereits erhobenen Ist-Prozess integriert und die daraus resultierenden Prozesse dargestellt. Wie bereits im Zuge der Identifikation des Ist-Prozesses gehandhabt, wird auch der Soll-Prozess unterteilt in die Teilprozesse Buchhaltung, Bilanzierung und Steuerberechnung aufgestellt.

Da im Zuge der Analyse des Prozesses festgestellt wurde, dass die Informationsdokumentation in Zukunft nicht nur mittels Buchungstext, sondern zusätzlich in einer separaten Excel-Datei erfolgen soll, wird das Flow-Chart hinsichtlich der drei Teilprozesse der laufenden Buchhaltung um die Spalte „Informationsdokumentation Excel“ erweitert. Die Prozessdarstellung erfolgt wiederum am Ende des Kapitels.

9.1. Sollprozess „Laufende Buchhaltung“

Wie bereits der Ist-Prozess, startet auch der Soll-Prozess mit dem Einlegen des Beleges in die Buchhaltung. Die Belegprüfung muss, wie in der Analyse dargestellt wurde, insbesondere auch die Überprüfung der Wertpapierabrechnungen beinhalten. Sind die erforderlichen Kriterien der Belege nicht enthalten, liegt also keine Einzelabrechnung vor, muss diese bei der entsprechenden Bank angefordert werden. Unverändert zum Ist-Prozess muss auch die Belegprüfung der Belege iSd § 11 UStG erfolgen. Weiters erfolgt unverändert die Prüfung auf Zuordnung des Beleges und der Start des entsprechenden Teilprozesses.

Ergänzend wurden, hinsichtlich der Beendigung des gesamten Buchhaltungsprozesses, die Anforderung der notwendigen Unterlagen für den Stiftungsprüfer und die Überprüfung des vorläufigen steuerlichen Ergebnisses im vierten Quartal, um die gezielte Verschiebung von Einkünften und eine einhergehende Steueroptimierung zu ermöglichen, hinzugefügt.

9.1.1. Sollprozess „Laufende Buchhaltung – Kapitalvermögen“

Der Sollprozess der laufenden Buchhaltung hinsichtlich des Kapitalvermögens startet wiederum mit der Erhebung welcher Geschäftsfall vorliegt. Wie in der Analyse dargestellt wurde, muss in Zukunft jedoch auch die richtige Behandlung der Derivate sichergestellt werden.

Außerdem müssen für die verschiedenen Geschäftsfälle verschiedene Informationen dokumentiert werden, weshalb im ersten Schritt die folgenden Geschäftsfälle unterschieden werden:

- Erstkauf eines Wertpapiers, Derivates
- Folgekauf eines Wertpapiers, Derivates
- Laufender Ertrag eines Wertpapiers
- Verkauf eines Wertpapiers, Derivates
- Verfall, Ausübung oder Ablauf eines Derivats
- Zinsen des Depotkontos
- Spesen des Depotkontos

Betrifft der Geschäftsfall den Erst- oder Folgekauf eines Wertpapiers erfolgt die korrekte Verbuchung der unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten und der Stückzinsen des Wertpapiers sowie der Sicherungseinlagen und Aufwendungen im Zusammenhang mit Derivaten. Die Verbuchung erfolgt an dieser Stelle grundsätzlich unter den Wertpapieren des Anlagevermögens gem. § 224 Abs. 2 Lit. A Röm. III Z. 5 UGB, da davon ausgegangen wird, dass das Wertpapier dem Anlagevermögen zugehörig ist.

An dieser Stelle ist anzumerken, dass aufgrund des festgelegten Ausübungsdatums beim Kauf eines Derivates bekannt sein wird, wie lange das Derivat maximal im Vermögen verbleiben wird, weshalb hinsichtlich der Derivate auch die Zuordnung zum Umlaufvermögen möglich ist, sofern das Basisgeschäft nicht tatsächlich geliefert wird. Optionsprämien sind zum Anschaffungszeitpunkt grundsätzlich als Vermögensgegenstand zu aktivieren während etwaige Sicherungsleistungen hinsichtlich der Derivate unter der Position „B. II. 4. sonstige Forderungen“²⁴⁵ zu gliedern sind.

Die Kontentrennung erfolgt grundsätzlich nach Depot und Wertpapierart und im Buchungstext werden die ISIN-Nummer und Stückanzahl angegeben.

Die externe Informationsdokumentation erfolgt in einer externen Excel-Datei. Für alle Käufe sind an dieser Stelle grundsätzlich Informationen über den Kauf des Wertpapiers zu dokumentieren, während lediglich für Erstkäufe allgemeine Informationen über das Wertpapier an sich zu erheben sind.

²⁴⁵ S. § 224 Abs. 2 UGB.

Betrifft der jeweilige Geschäftsfall den laufenden Ertrag eines Wertpapiers, ist die richtige Verbuchung des Bruttoertrages und damit die entsprechende Verbuchung von Quellensteuern und Auflösung von Abgrenzungen bzw. Stückzinsforderungen sicherzustellen. Die Trennung der Ertragskonten erfolgt auf Basis des Depots, der Wertpapier- bzw. Ertragsart, der Herkunft des Wertpapiers und der Zahlungswirksamkeit. Hinsichtlich der Dividenden ist außerdem zu beachten, dass, sofern vorhanden, eine Trennung zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Dividenden aus Portfolio- und Schachtelbeteiligungen erfolgen muss. Quellensteuern werden grundsätzlich nur nach den betroffenen Steuerländern getrennt.

Betrifft der Ertragszugang die KESt-Ausschüttung eines ausschüttungsgleichen Ertrages, ist der richtige ausschüttungsgleiche Ertrag zu ermitteln und zu verbuchen. Ausschüttungsgleiche Erträge sind grundsätzlich getrennt von Ausschüttungen aus Investmentfonds zu verbuchen. Der Ausweis der laufenden Erträge erfolgt, sofern das Wertpapier dem Anlagevermögen zugeordnet ist, unter „11. Erträgen aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens“. Wenn das Wertpapier im Umlaufvermögen gegliedert ist, ist der laufende Ertrag unter der Position „12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ auszuweisen.

Wird ein Wertpapier verkauft, muss sichergestellt werden, dass die korrekte Verbuchung des Verkaufserlöses und Buchwertabganges erfolgt. Um den Buchwertabgang korrekt ermitteln zu können, ist es notwendig die ausschüttungsgleichen Erträge zu ermitteln und zu aktivieren. Weiters muss im Falle eines Verkaufs erhoben werden, ob aufgrund des werterhellenden Zeitraumes die Information bezüglich des Verkaufs an die Bilanzierung weitergegeben werden muss, um die korrekte Zuordnung zum Anlage- und Umlaufvermögen sicherstellen zu können. Die Verbuchung der Verkaufserlöse und Buchwertabgänge erfolgt grundsätzlich nach Depot, Wertpapierart, und Anlage- bzw. Umlaufvermögen getrennt. Außerdem werden die Buchwertabgänge und Verkaufserlöse auf separaten Konten erfasst.

Weiters muss zwischen Verlusten und Gewinnen je Verkaufsvorgang unterschieden werden, da der Ausweis der Verluste unter „14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“²⁴⁶ und der Ausweis der Gewinne unter der Position „13. Erträgen aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens“²⁴⁷ erfolgt. Die entsprechenden Informationen bezüglich des abgegangenen Wertpapiers sind zu dokumentieren.

²⁴⁶ S. § 231 Abs. 2 UGB.

²⁴⁷ S. § 231 Abs. 2 UGB.

Insofern ein Derivat verkauft wird, gelten die o.a. Bestimmungen hinsichtlich des Verkaufs von Wertpapieren. Betrifft ein Beleg den Verfall einer Option, so muss die Optionsprämie von den Anschaffungskosten auf ein aufwandswirksames Konto, das unter der Position „14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ gem. § 231 Abs 2 UGB ausgewiesen wird, umgebucht werden.

Betrifft der Beleg die Ausübung bzw. den Ablauf des Derivates differieren die Buchungen aufgrund der verschiedenen Möglichkeiten. Da die Verbuchung im Zusammenhang mit dem Abgang der Derivate aus dem Stiftungsvermögen erfolgt, wird ein positiver Differenzausgleich unter der Position „13. Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens“ gem. § 231 Abs. 2 UGB verbucht, wobei beachtet werden muss, dass die Forderung hinsichtlich der Sicherungsleistung aufgelöst werden muss.

Ist der Differenzausgleich negativ, ist dieser unter „14. Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ gem. § 231 Abs. 2 UGB auszuweisen. Wird das Basisgeschäft tatsächlich ausgeführt, stellen zuvor bezahlte Gebühren, Spesen oder Prämien Teil der Anschaffungskosten bzw. des Verkaufserlöses des Underlyings dar.

Die ertragswirksamen Buchungen bezüglich der Derivate werden grundsätzlich nach Depot, Wertpapierart und Anlage- bzw. Umlaufvermögen verbucht. Die Informationserfassung erfolgt grundsätzlich extern, wobei die betroffene ISIN-Nummer und Stückzahl im Buchungstext erfasst werden.

Hinsichtlich der Verbuchung der Zinsen und Spesen des Depotkontos ergibt sich, dass die korrekte Verbuchung in der GuV sichergestellt werden muss. Dies beinhaltet grundsätzlich auch die Verbuchung der KEST sowie die Auflösung von Abgrenzungen aus dem Vorjahr. Die Verbuchung erfolgt grundsätzlich nur nach Depot bzw. bei den Zinsen auch nach Zahlungswirksamkeit getrennt. Anzumerken ist, dass die Erfassung jedenfalls separat von den Zinsen iZm der VuV erfolgen muss.

Im Buchungstext sollte der zugrundeliegende Zeitraum der Verzinsung bzw. der Spesenabrechnung erfasst werden. Der Ausweis der Zinsen erfolgt unter „12. sonstige Zinsen und ähnliche Erträgen“ gem. § 231 Abs. 2 UGB, während die zugehörige KEST unter den Einkommen- und Ertragsteuern²⁴⁸ verbucht wird. Der Ausweis der Bruttospesen erfolgt unter den betrieblichen Aufwendungen gem. § 231 Abs. 2 Z. 8 UGB.

²⁴⁸ S. § 231 Abs. 2 Z. 18 UGB.

9.1.2. Soll-Prozess „Laufende Buchhaltung – Vermietung und Verpachtung“

Im Zuge des Soll-Prozesses der laufenden Buchhaltung müssen die folgenden Geschäftsfälle bzw. Belege unterschieden werden:

- Ausgangsrechnung
- Eingangsrechnung
- Zahlung von Zinsen
- Zahlung von Spesen
- Zahlung einer Ausgangsrechnung
- Zahlung einer Eingangsrechnung

Betrifft der Beleg eine Ausgangsrechnung muss die Verbuchung des Erlöses erfolgen. Hierbei wird ein Konto für nicht zahlungswirksame Erlöse genutzt. Eine Kontentrennung erfolgt weiters nach dem vermieteten Objekt und der Art des Erlöses. Im Buchungstext erfolgt die Aufzeichnung einer schlagkräftigen Beschreibung sowie des zugrundeliegenden Zeitraumes des Erlöses. Die Erfassung der Umsatzsteuer erfolgt auf einem Evidenzkonto. Im Zuge der Verbuchung des entsprechenden Zahlungseinganges wird die Umsatzsteuer vom Evidenzkonto auf das Sammelkonto und der Erlös auf das zahlungswirksame Erlöskonto umgebucht.

In Hinsicht auf die Eingangsrechnungen der XY Stiftung ist anzumerken, dass die laufenden Aufwendungen, die aus Betriebskosten, Aufwendungen für Strom bzw. Versicherungen, Instandhaltungsaufwendungen und Aufwendungen für die Hausverwaltung, bestehen, getrennt nach ihrer grundsätzlichen Art zu verbuchen sind. Jedenfalls sind, aufgrund der verschiedenen Kennziffern in der Steuererklärung und der zu erstellenden Betriebskostenabrechnung die korrespondierenden Betriebskosten sowie Instandhaltungen und sonstige Werbungskosten zu trennen.

Weiters wird hinsichtlich der laufenden Aufwendungen eine Trennung nach dem vermieteten Objekt sowie der Zahlungswirksamkeit, zur Erleichterung des Prozesses der Steuerberechnung, empfohlen. Im Buchungstext sind wiederum eine Beschreibung des Geschäftsfalles sowie der zugrundeliegende Zeitraum zu erfassen. Gegebenenfalls hat die Auflösung von Abgrenzungsbuchungen aus Vorjahren zu erfolgen.

Betrifft eine Eingangsrechnung eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes, so sind die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten zu aktivieren und auf getrennte Konten bezüglich des zugrundeliegenden vermieteten Objekts und der steuerlichen Behandlung zu verbuchen. Im Buchungstext ist lediglich eine kurze Beschreibung zu erfassen.

Außerdem ist separat die Erfassung der folgenden Daten umzusetzen:

- Inbetriebnahme-Datum
- unternehmensrechtliche Anschaffungskosten
- unternehmensrechtliche Nutzungsdauer
- steuerrechtliche Behandlung
- steuerrechtliche Anschaffungskosten bzw. zu verteilende Aufwendungen
- steuerrechtliche Nutzungsdauer bzw. Verteilungszeitraum

Bezüglich des Zahlungsausganges der verbuchten Eingangsbuchungen hat neben der Verbuchung der Zahlung die Umbuchung der Aufwendungen auf zahlungswirksame Konten und der Vorsteuer vom Evidenz- auf das Sammelkonto zu erfolgen. Dieser Vorgang wird im Flow-Chart nicht dargestellt

Betrifft der Beleg Zinsen oder Spesen des Girokontos der VuV sind diese wie bisher getrennt von den Zinsen und Spesen des Kapitalvermögens zu verbuchen. Außerdem sind die entsprechenden Buchungen getrennt nach der Zahlungswirksamkeit zu erfassen. Im Buchungstext sind weiters eine kurze Beschreibung sowie der zugrundeliegende Zeitraum zu erfassen. Weiters hat auch hier ggf. die Auflösung von Abgrenzungen zu erfolgen.

9.1.3. Soll-Prozess „Laufende Buchhaltung – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“

Der Sollprozess der laufenden Buchhaltung beginnt wie der Ist-Prozess mit der Unterscheidung, ob der vorhandene Beleg eine Eingangsbuchung oder die Zahlung von Gebühren oder Steuern betrifft.

Im Zuge der Analyse hat sich ergeben, dass sowohl Eingangsbuchungen mit ausgewiesener Vorsteuer, als auch die Zahlung von Gebühren nach ihrem Anteil an VuV bzw. Kapitalvermögen sowie nach ihrer Zahlungswirksamkeit getrennt verbucht werden müssen. Die Buchungen iZm der Zahlung von Eingangsbuchungen unterscheiden sich grundsätzlich nicht vom Ist-Prozess.

Hinsichtlich der Ertragsteuern hat sich ergeben, dass weiterhin die Verbuchung im Steueraufwand ausreicht. Gegebenenfalls sind jedoch sowohl für Beratungsaufwendungen, als auch für Gebühren und Steuern die Auflösungen von Abgrenzungen bereits in der laufenden Buchhaltung zu erfassen, um die Saldenliste unterjährig richtig darzustellen. Im Buchungstext sind grundsätzlich sowohl eine kurze Beschreibung, als auch der zugrunde liegende Zeitraum zu erfassen, um die Erfassung von Abgrenzungen im Folgeprozess der Bilanzierung zu erleichtern.

Grundsätzlich ist, sofern entsprechende Informationen bekannt sind, die Notwendigkeit der Zuweisung von Abgrenzungen oder Rückstellungen zu dokumentieren. Dies wird jedoch vereinfachend im Flow-Chart nicht dargestellt.

9.2. Sollprozess „Bilanzierung“

Innerhalb des Gesamtprozesses der Bilanzierung haben sich grundsätzlich nur wenige Veränderungen vom Ist- zum Soll-Prozess ergeben. Grundsätzlich fällt die Anforderung der Unterlagen für den Stiftungsprüfer weg, da diese bereits in der laufenden Buchhaltung erfolgt. Weiters werden die Anlagenverzeichnisse des Immobilien- und Kapitalvermögens bereits in den Teilprozessen hinsichtlich der Bilanzierung behandelt, weshalb diese im übergeordneten Prozess nicht mehr erfolgen muss.

In den folgenden Unterkapiteln werden die erhobenen Soll-Teilprozesse der Bilanzierung, also hinsichtlich der Behandlung des Kapitalvermögens, der VuV sowie der restlichen Positionen, dargestellt. An der Darstellung des Flow-Charts gegenüber dem Ist-Prozess hat sich grundsätzlich keine Veränderung ergeben.

9.2.1. Sollprozess „Bilanzierung – Kapitalvermögen“

Der Sollprozess der Bilanzierung hinsichtlich der Behandlung des Kapitalvermögens verändert sich durch den geänderten, vorhergehenden Buchhaltungsprozess sowie durch die Umsetzung der Verbesserungen, die in der Analyse erhoben wurden.

Im ersten Zug der Bilanzierung des Kapitalvermögens sollte die Ermittlung und Verbuchung der verbleibenden, ausschüttungsgleichen ausländischen Erträge der Investmentfonds, die zum Bilanzstichtag noch zum Vermögen gehören, erfolgen, um die nachfolgenden Schritte aufgrund der resultierenden Korrektur der Anschaffungskosten nicht doppelt ausführen zu müssen. Die ausschüttungsgleichen Erträge sind grundsätzlich unter „10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens“²⁴⁹ auszuweisen und werden nur nach Depot getrennt verbucht, da die steuerrechtliche Ermittlung der ausschüttungsgleichen Erträge separat erfolgt. Anzumerken ist, dass es ratsam ist, neben den unternehmensrechtlichen ausschüttungsgleichen Erträgen auch die steuerlich relevanten ausschüttungsgleichen Erträge sowie anzurechnende Quellen- bzw. Kapitalertragsteuern und die steuerrechtlichen Korrekturbeträge für die Anschaffungskosten zu dokumentieren.

²⁴⁹ S. § 231 Abs. 2 UGB.

Nach der Korrektur der Anschaffungskosten bzw. der Buchwerte der Investmentfonds um die ausschüttungsgleichen Erträge können die Buchungen im Zusammenhang mit den Derivaten, sowie die laufenden Erträge der Wertpapiere, Zinserträge, Spesen und die Depotkonten selbst sowie die verbuchte KESt und Quellensteuern abgestimmt werden. Der Ausweis ergibt sich grundsätzlich wie im Ist-Prozess.

Es ist jedoch zu beachten, dass bei den Derivaten unterschiedliche Ausweismöglichkeiten, abhängig vom jeweiligen Derivat und dem zugrundeliegenden Underlying vorhanden sind. Weiters ist iZm den Derivaten zu erheben, inwiefern eine Drohverlustrückstellung zu bilden ist. Die entsprechenden Anhangangaben sind bereits an dieser Stelle zu dokumentieren, um diese im Anschluss in den Anhang aufzunehmen.

Hinsichtlich der Quellensteuern ist zu beachten, dass bereits an dieser Stelle die Erhebung und Dokumentation der rückerstattbaren, anrechenbaren und nicht anrechenbaren Anteile erfolgen sollte, um die Entscheidung des Stiftungsvorstandes, welche Rückerstattungsanträge zu stellen sind, einholen zu können und diese Informationen bei der Steuerberechnung berücksichtigen zu können.

Im Anschluss erfolgt wie im Ist-Prozess der Bilanzierung des Kapitalvermögens die Abstimmung der vorhandenen Stückanzahl zum Bilanzstichtag sowie die Bewertung des Finanzvermögens und in Folge die Erstellung des Anlagenspiegels. Insbesondere die Erstellung des Anlagenspiegels, die bereits im Ist-Prozess innerhalb einer Excel-Datei erfolgte, wird durch die vorhergehende Dokumentation der verschiedenen Beträge erleichtert, da alle notwendigen Informationen grundsätzlich bereits erfasst wurden.

9.2.2. Soll-Prozess „Bilanzierung – Vermietung und Verpachtung“

Durch die korrekte Erfassung der Ein- und Ausgangsrechnungen sowie der Auflösung von Abgrenzungen sind die Erlöse, Zinserträge und Aufwendungen lediglich zu kontrollieren und ggf. Dotierungen zu Abgrenzungen bzw. Rückstellungen zu verbuchen. Informationen hinsichtlich dieser Dotierungen resultieren insbesondere aus der Informationsdokumentation der laufenden Buchhaltung und Belegen des Folgejahres.

Nach den o.a. Prozessschritten erfolgt die Aufnahme der wesentlichen Verbesserungen ins unternehmensrechtliche Anlagenverzeichnis. Anschließend wird die unternehmensrechtliche Abschreibung verbucht. Die Informationsbeschaffung resultiert im Soll-Prozess aus den Buchungen sowie der Informationsdokumentation aus der laufenden Buchhaltung.

Die Kontentrennung ergibt sich hinsichtlich aller Konten aus der laufenden Buchhaltung.

9.2.3. Soll-Prozess „Bilanzierung – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen“

Der Soll-Prozess der Bilanzierung der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen und der restlichen Bilanz-Positionen ergibt sich wiederum durch die Bilanzierung der steuerunabhängigen Positionen bzw. der steuerabhängigen Positionen.

Im Zuge der Bilanzierung der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen wird die entsprechende Aufteilung kontrolliert. Gegebenenfalls hat eine Dotierung von Abgrenzungen bzw. Rückstellungen, insbesondere auf Basis der Unterlagen des Folgejahres, zu erfolgen.

Hinsichtlich der restlichen Bilanz- und steuerabhängigen Positionen ergibt sich grundsätzlich kein Unterschied zum Ist-Prozess. Die Gliederung und Kontentrennung ergeben sich bereits aus der laufenden Buchhaltung.

9.3. Sollprozess „Steuerberechnung“

Der Soll-Prozess der Steuerberechnung beginnt wie der Ist-Prozess mit der Umsatzsteuerberechnung, die programmautomatisiert erfolgt. Nach den, im Zuge der Analyse umbenannten Teilprozessen der Steuerberechnung hinsichtlich der Einkünfte aus VuV bzw. Kapitalvermögen ergibt sich die Ermittlung der gesamten Steuerbelastung.

Da bereits im Zuge der Teilprozesse die anrechenbare KEST und Quellensteuern sowie etwaige, in die Steuererklärung einzutragende, steuerfreie Einkünfte erhoben wurden, kann nach Ermittlung und Abzug anrechenbarer Vorauszahlungen auf die KöSt die Ermittlung der Steuernachbelastung bzw. einer etwaigen Steuergutschrift erfolgen. Mit dem Ausfüllen der Steuerklärungen mittels der bereits erhobenen Beträge für die jeweiligen Kennziffern wird der Prozess der Steuerberechnung abgeschlossen.

9.3.1. Sollprozess „Steuerberechnung – Kapitalvermögen“

Im Zusammenhang mit dem Kapitalvermögen ist nicht nur die Zwischenbesteuerung zu beachten, sondern auch die normale Körperschaftsteuer, insofern es steuerpflichtige Portfolio- oder Schachtelbeteiligungserträge gibt. Da die, im folgenden Teil behandelten, Erträge grundsätzlich in das Steuerklärungsformular „K2 - Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallen“ einzutragen sind, beziehen sich die angeführten Kennziffern auf das angeführte Formular.

Grundsätzlich sind im o.a. neben den steuerpflichtigen auch steuerfreie Beteiligungserträge anzuführen, weshalb die folgenden Beträge grundsätzlich vom Saldo der entsprechenden Konten des UGB-Abschlusses abgeleitet werden und in die entsprechende Kennziffer eingetragen werden müssen:

Ertrag	Kennziffer
Inländische Beteiligungserträge	830
Steuerfreie Beteiligungserträge aus Portfoliobeteiligungen	831
Steuerfreie Beteiligungserträge aus Schachtelbeteiligungen	832
Steuerpflichtige Beteiligungserträge aus Schachtelbeteiligungen	834
Steuerpflichtige Beteiligungserträge aus Portfoliobeteiligungen	838

Tabelle 19: Eintragung der Beteiligungserträge in der Steuererklärung, Quelle: eigene Darstellung.

Weiters sind auf die steuerpflichtigen Beteiligungserträge die anteilig anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuern bzw. Quellensteuern anzuführen. Im Falle der XY Stiftung werden grundsätzlich lediglich Quellensteuern anfallen. Der anrechenbare Teil, der auf steuerpflichtige Beteiligungserträge entfällt, ist aus der Excel-Datei zu entnehmen und für Portfoliobeteiligungserträge in die Kennziffer 848 bzw. für Schachtelbeteiligungserträge in die Kennziffer 847 einzutragen.

Im Anschluss werden, ähnlich wie im Ist-Prozess, die Einkünfte aus der Überlassung von Kapital ermittelt. Die geflossenen Zinserträge, bereits getrennt nach in- und ausländischem Anteil, können über die Kontensalden des UGB-Abschlusses ermittelt werden. Hinsichtlich der ausschüttungsgleichen Erträge ist es anzuraten, die Ermittlung nur über die dokumentierten Daten in der Excel-Datei anzustellen, da die Umwertung von den unternehmensrechtlichen zu den steuerrechtlichen Erträgen aufgrund diverser steuerfreier Einkünfte, wie z.B. Zinsen, Dividenden und Substanzgewinne, aufwändiger als eine Neuberechnung erscheint. Die Eintragung der Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erfolgt für inländische Einkünfte in der Kennziffer 882 bzw. für ausländische Einkünfte in der Kennziffer 883.

Im Anschluss muss, bevor die Ermittlung der Einkünfte aus Substanzgewinnen erfolgt, das steuerrechtliche Anlagenverzeichnis, auf Basis der bereits dokumentierten steuerlichen Anschaffungskosten, Korrekturbeträge für ausschüttungsgleiche Erträge und Anschaffungskostenabgänge, erstellt bzw. aktualisiert werden. Im Anschluss können die dokumentierten Anschaffungskostenabgänge mit den Verkaufserlösen gem. UGB gegenübergestellt und die Einkünfte aus Substanzgewinnen bestimmt werden.

Die Eintragung der Substanzgewinne erfolgt gemeinsam mit den Einkünften aus Derivaten in der Kennziffer 884. Zur Ermittlung der Einkünfte aus Derivaten müssen wie o.a. etwaige Substanzgewinne aus realisierten Verkäufen von Derivaten ermittelt werden. Etwaige steuerpflichtige Differenzausgleiche, bzw. Optionsprämien können von den entsprechenden Konten gemäß UGB abgeleitet werden. Hinsichtlich eines tatsächlich gelieferten Basisgeschäftes ist zur steuerrechtlichen Behandlung die Dokumentation in der Excel-Datei heranzuziehen.

Folgend müssen noch die Zuwendungen, für die KESt einbehalten und abgeführt wurde, aus dem UGB-Abschluss herausgefiltert werden. Diese sind, sofern es sich um Ausschüttungen und nicht um Sachzuwendungen handelt, grundsätzlich im Eigenkapital unter der Position „Zuwendungen an Begünstigte“ zu finden und können aus der Differenz zu den Vorjahreswerten ermittelt werden.

Abschließend hat die Ermittlung der anzurechnenden ausländischen Quellensteuern auf die Zwischensteuer zu erfolgen. Der anzurechnende Anteil der Quellensteuern wird in Kennziffer 708 eingetragen und wird mit Hilfe der Informationsdokumentation in der Excel-Datei ermittelt. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass hier auch die anzurechnenden Quellensteuern aus den ausschüttungsgleichen Erträgen einzutragen sind, um die Steuerbelastung möglichst gering zu halten.

9.3.2. Soll-Prozess „Steuerberechnung - Vermietung und Verpachtung“

Der Soll-Prozess der Steuerberechnung hinsichtlich der VuV startet, grundsätzlich wie der Ist-Prozess, mit der Übernahme der zahlungswirksamen Erlöse lt. UGB.

Weiters können, mit Hilfe der Informationsdokumentation aus der laufenden Buchhaltung, das steuerrechtliche Anlagenverzeichnis ergänzt und die steuerliche Afa bzw. die absetzbaren Aufwendungen iSd. § 28 EStG ermittelt werden.

Im Anschluss können die zahlungswirksamen, den vermieteten Objekten direkt zurechenbaren Aufwendungen der VuV aus der unternehmensrechtlichen GuV übernommen werden, um in Folge die Instandhaltungen und einen Teil der sonstigen Werbungskosten ermitteln zu können. Hinsichtlich der, den vermieteten Objekten nur indirekt zurechenbaren Aufwendungen, die ebenfalls zu den sonstigen Werbungskosten gehören, muss die Aufteilung auf die Objekte mittels des Aufteilungsschlüssels erfolgen, bevor die Gesamtberechnung der sonstigen Werbungskosten erfolgen kann.

Im Anschluss erfolgt, wie im Zuge des Ist-Prozesses, die Erhebung der Bemessungsgrundlage der gesamten Einkünfte VuV sowie die Berechnung der Steuerbelastung der normalen KöSt.

9.4. Darstellung des Soll-Prozesses

Zusammengefasst kann angemerkt werden, dass die Folgeprozesse, durch Optimierung des Buchhaltungsprozesses verkürzt werden konnten und die unterjährigen Auswertungen, durch Verringerung der Umbuchungen im Zuge der Bilanzierung, nunmehr eine fundiertere Entscheidungsbasis für den Stiftungsvorstand darstellen. Weiters konnten die Prozesse der Bilanzierung und Steuerberechnung hinsichtlich der Informationsdokumentation optimiert und doppelt ausgeführte Tätigkeiten vermieden werden.

Im folgenden Teil werden die aufgestellten Soll-Prozesse mittels dem Flow-Chart visualisiert.

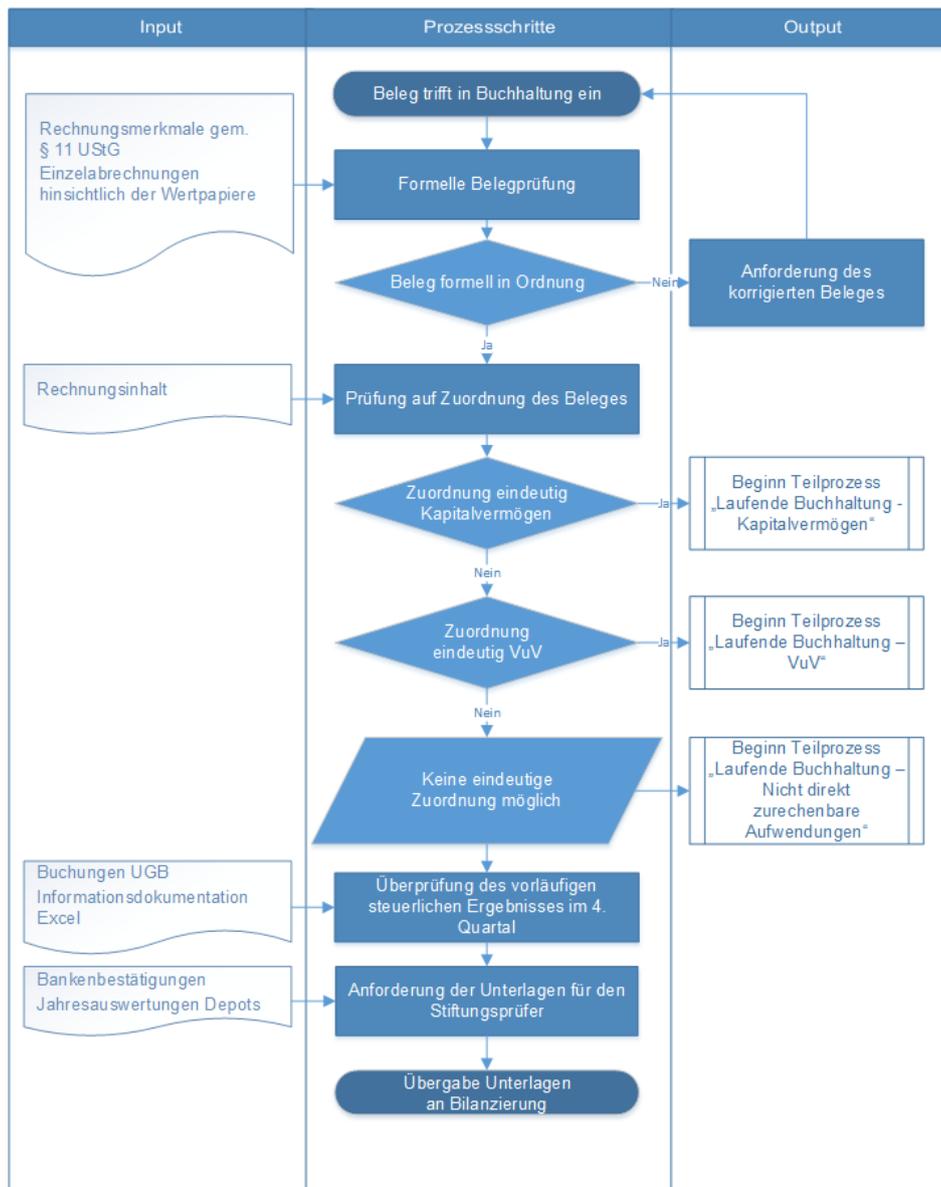


Abbildung 21: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Laufende Buchhaltung"

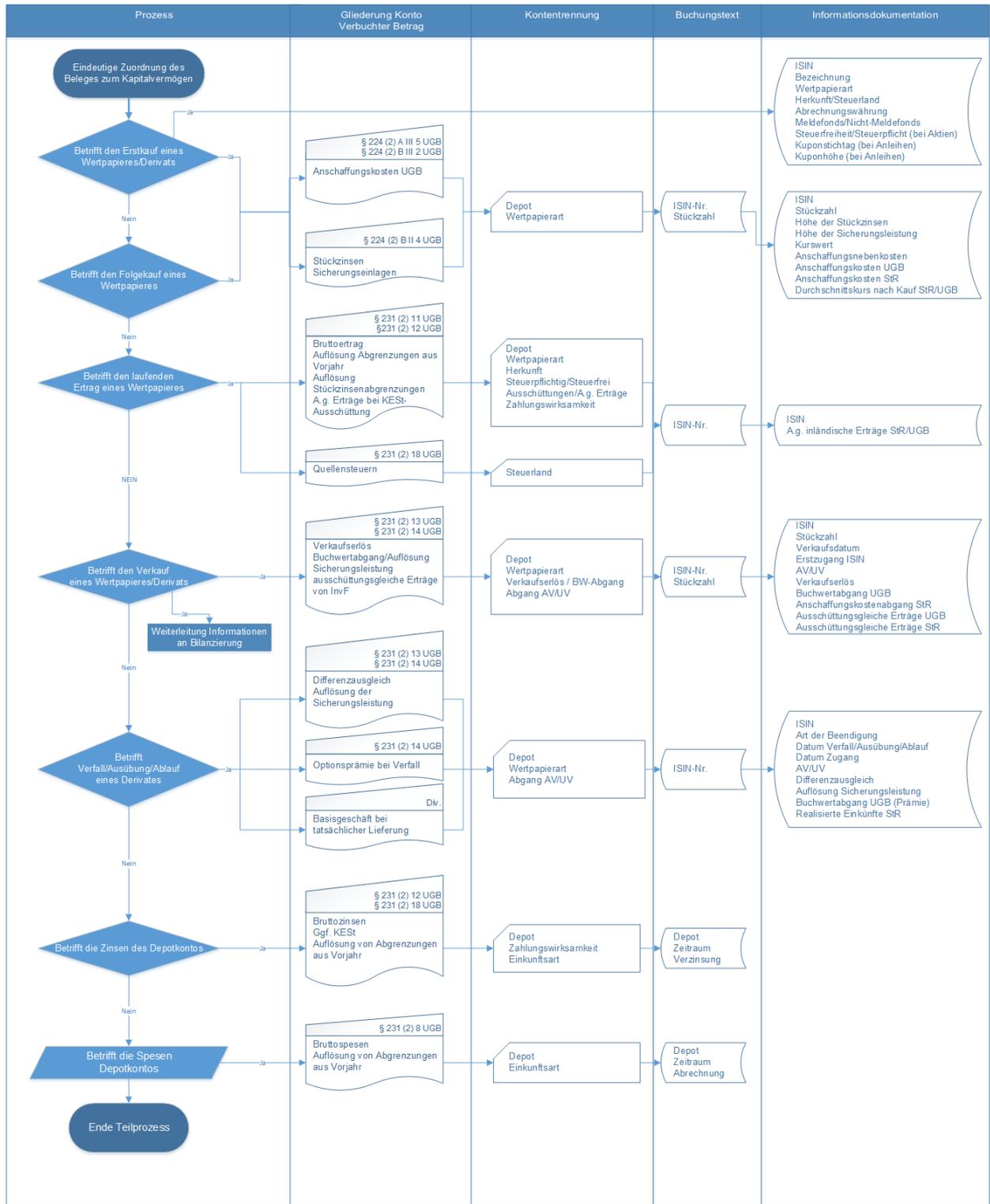


Abbildung 22: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Laufende Buchhaltung - Kapitalvermögen", Quelle: eigene Darstellung.

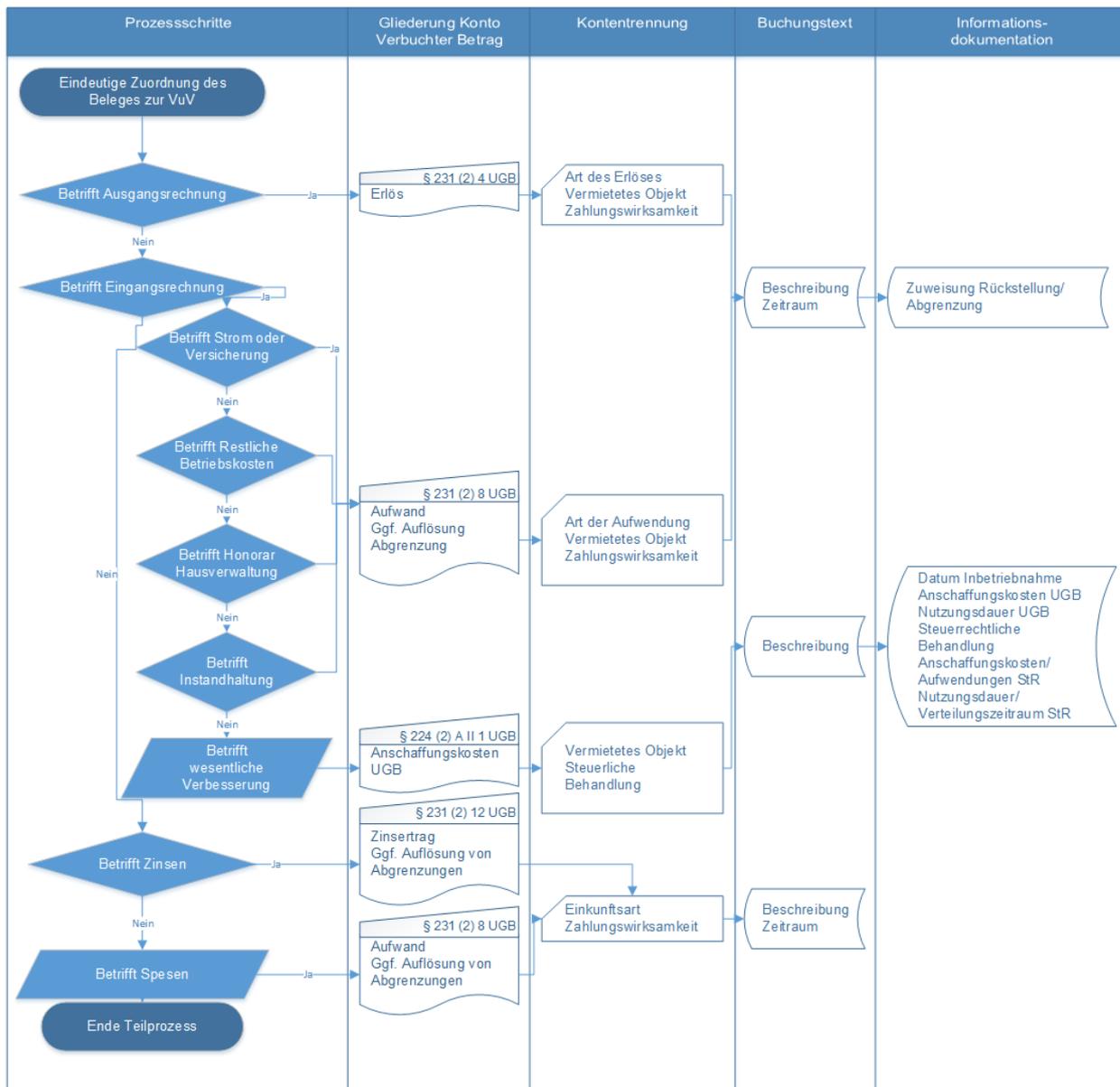


Abbildung 23: Flow-Chart des Ist-Prozesses "Laufende Buchhaltung - VuV"

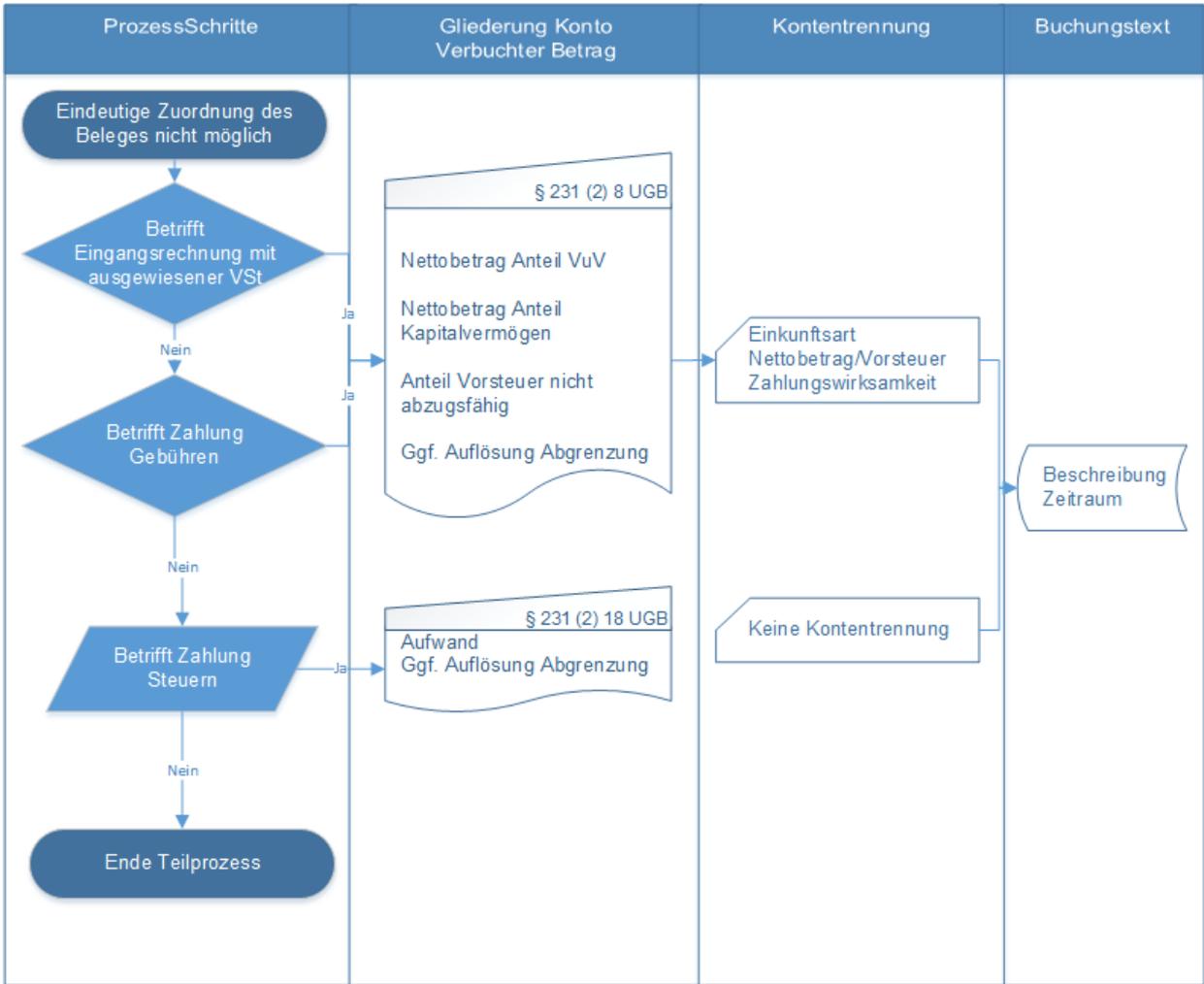


Abbildung 24: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Laufende Buchhaltung – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen"

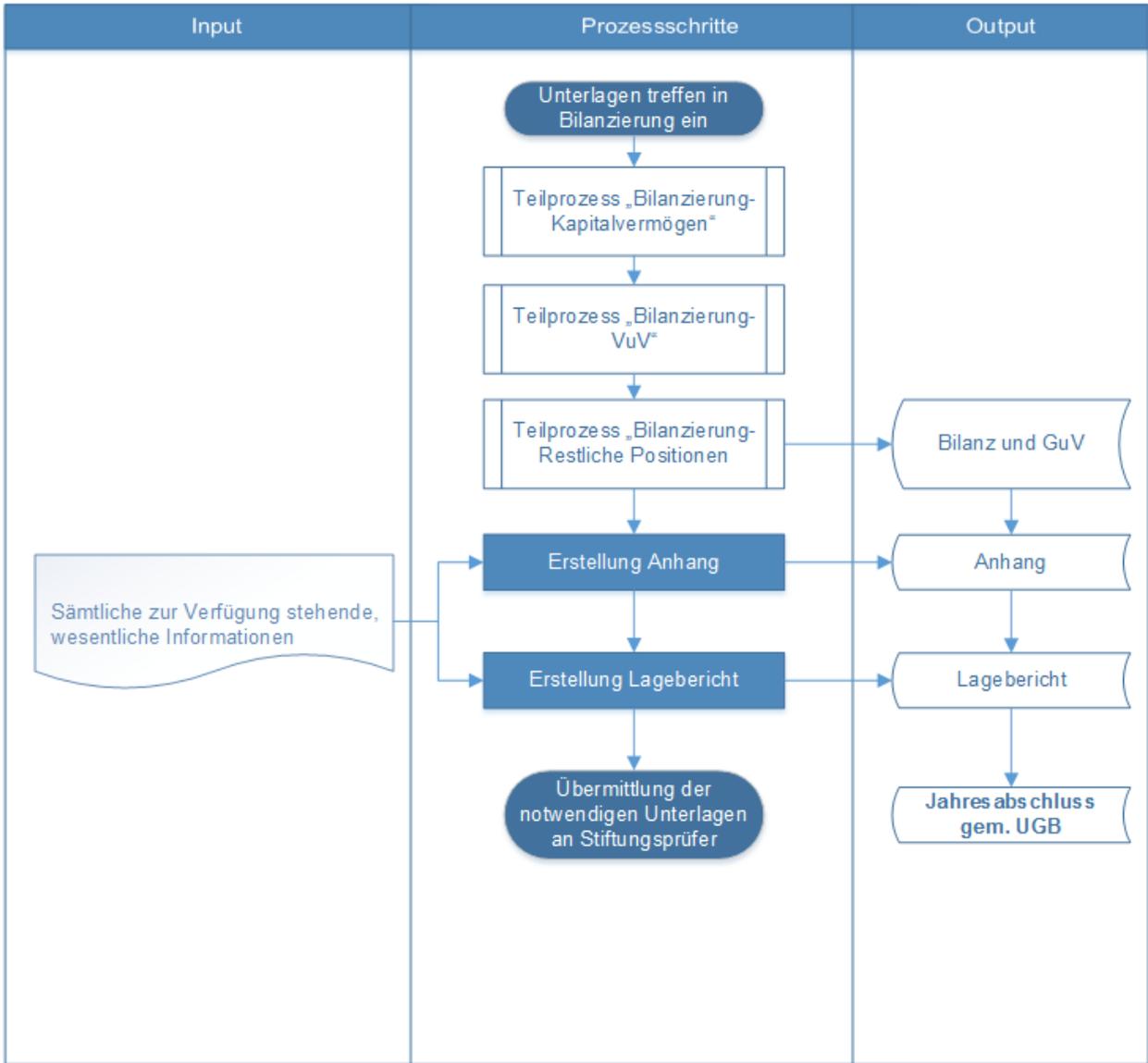


Abbildung 25: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Bilanzierung"

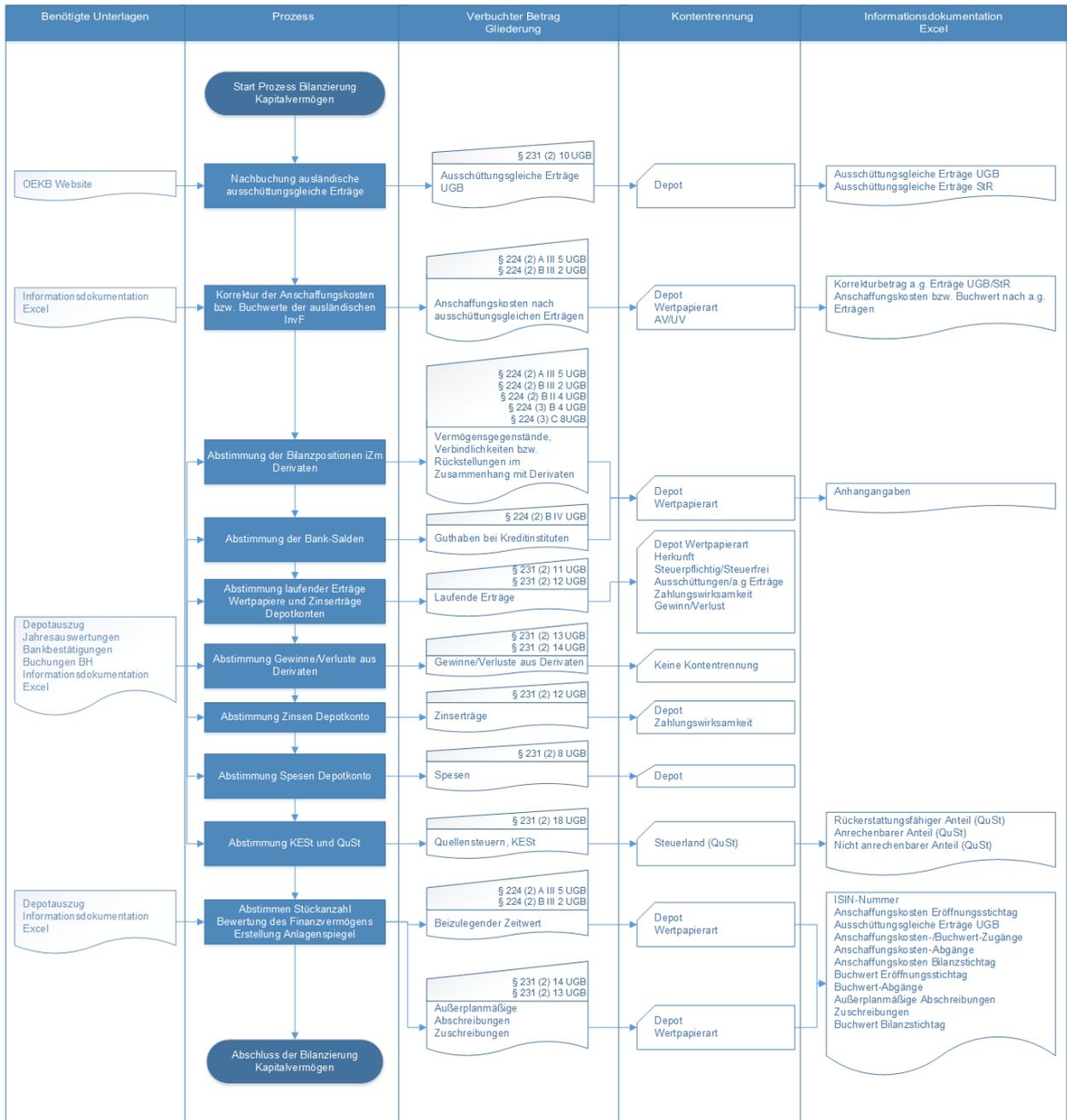


Abbildung 26: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Bilanzierung - Kapitalvermögen"

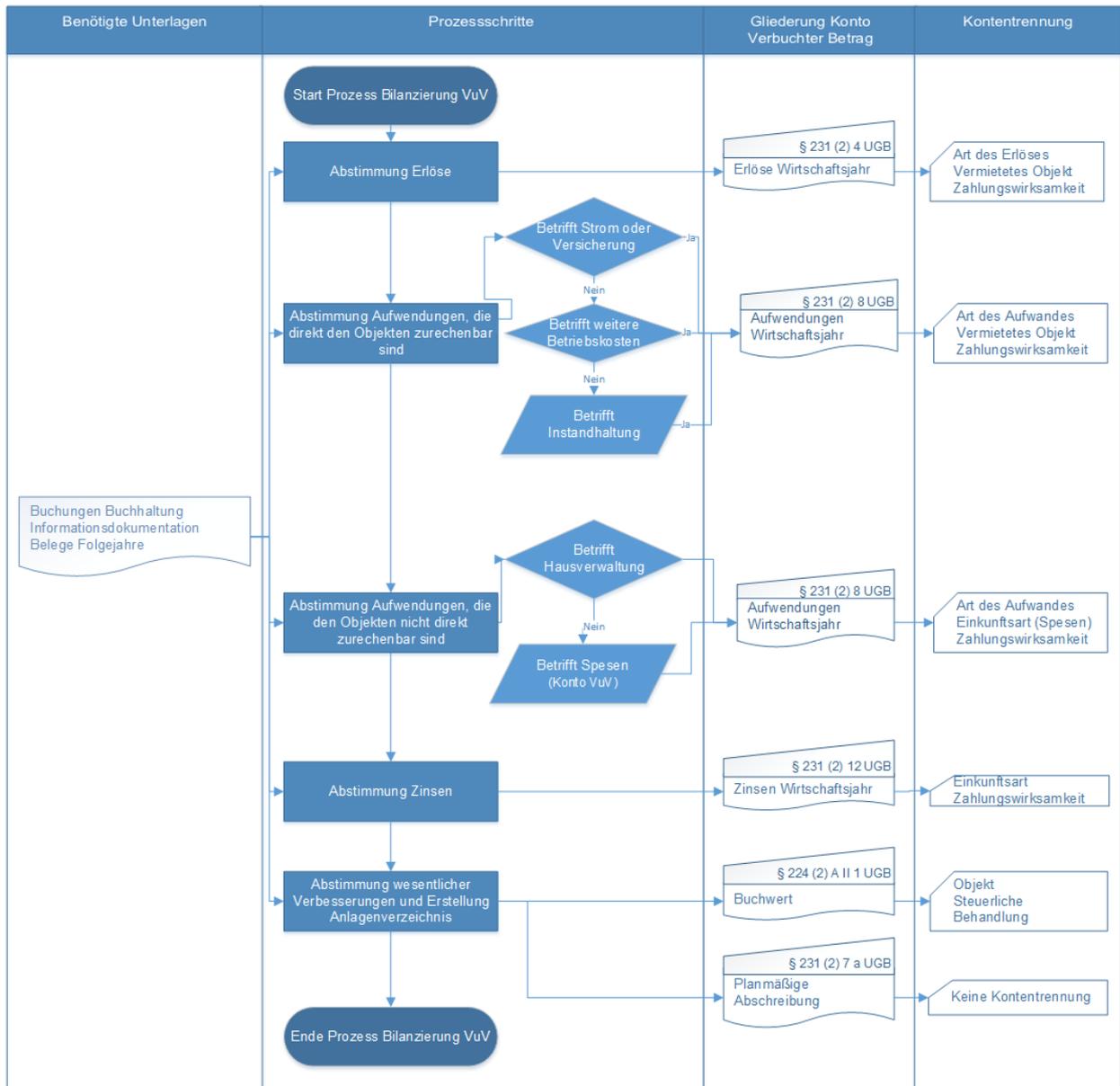


Abbildung 27: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Bilanzierung - VuV"

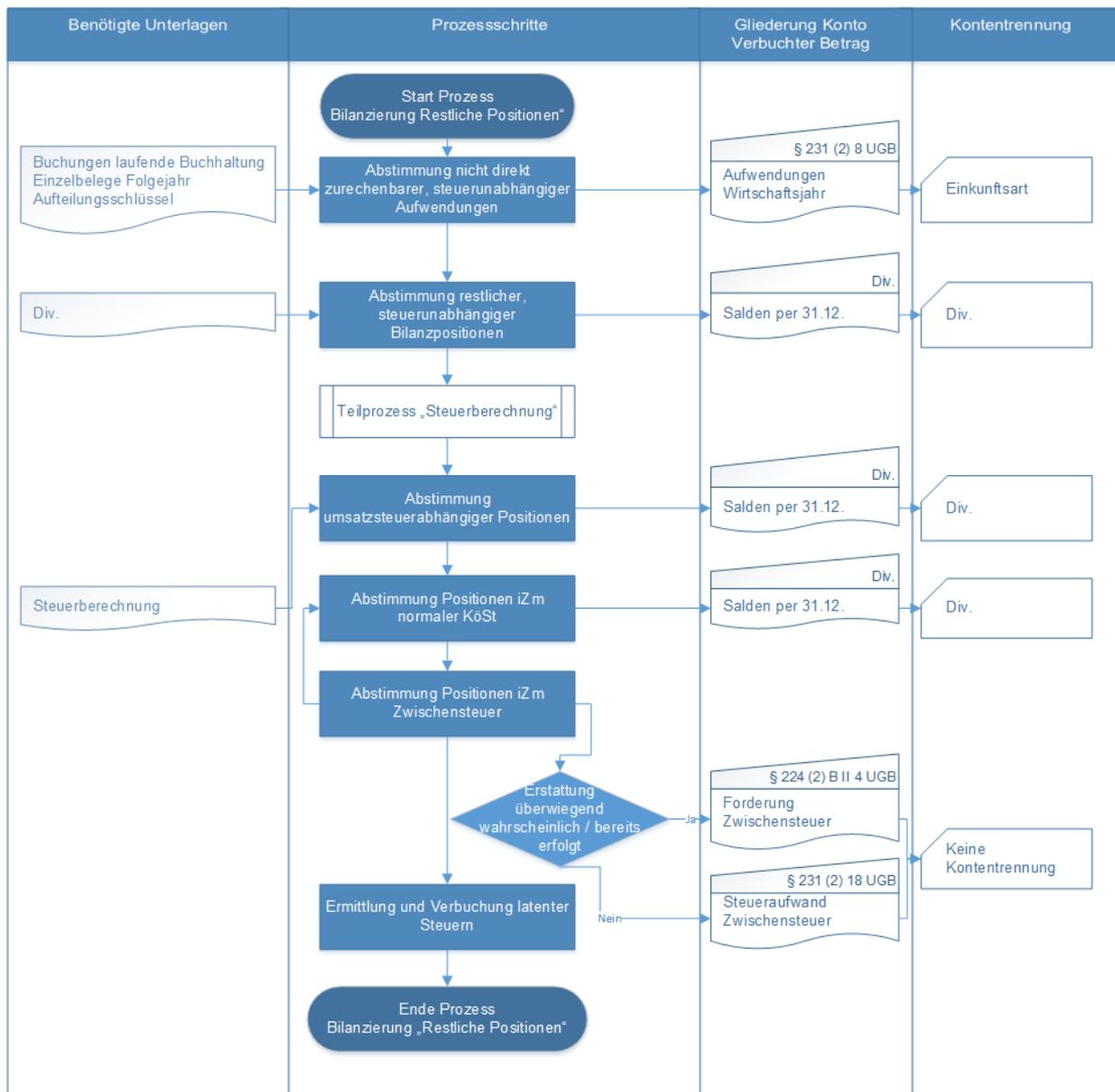


Abbildung 28: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Bilanzierung – Restliche Positionen“, Quelle: eigene Darstellung.

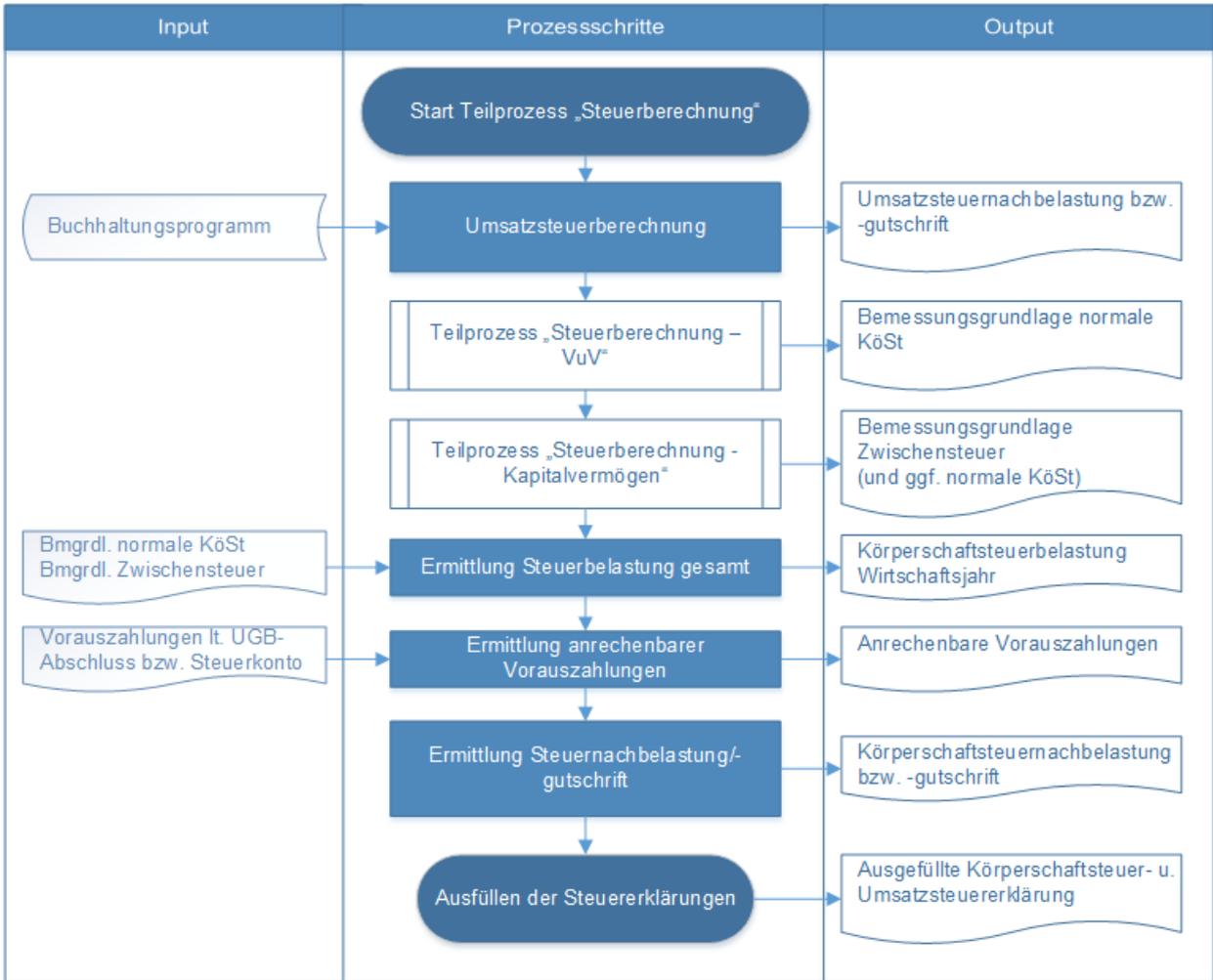


Abbildung 29: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Steuerberechnung"

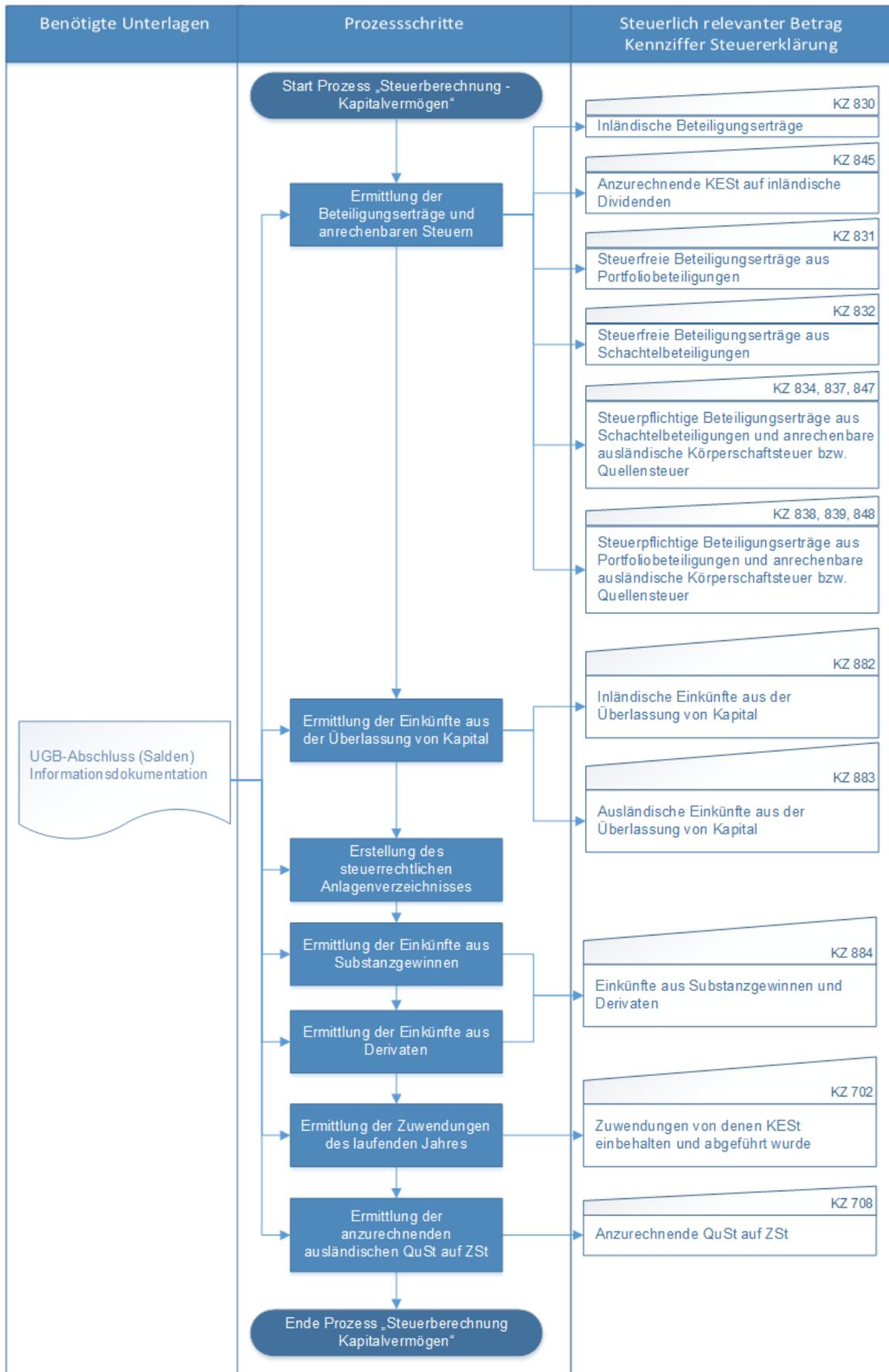


Abbildung 30: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Steuerberechnung - Kapitalvermögen"

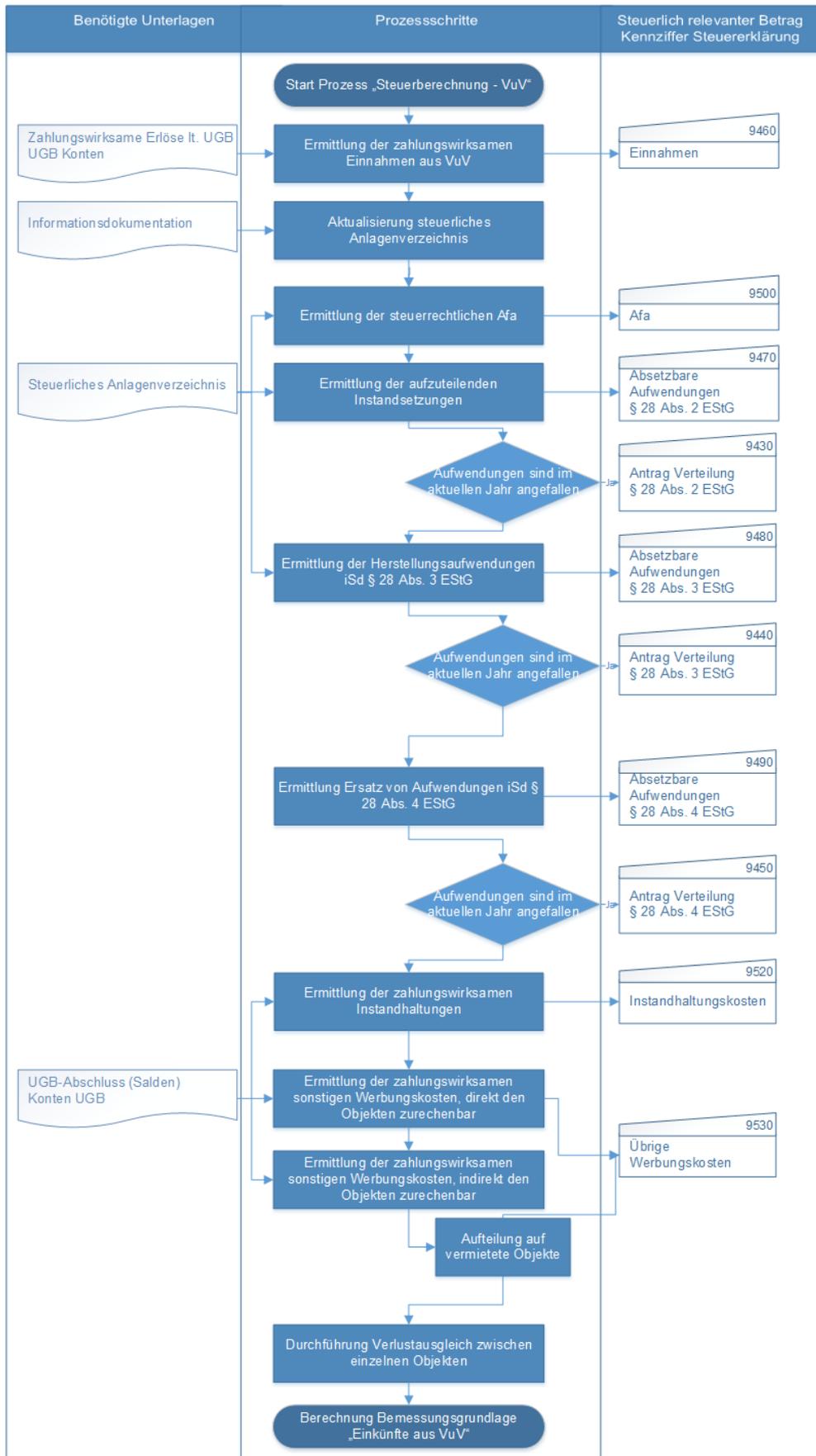


Abbildung 31: Flow-Chart des Soll-Prozesses "Steuerberechnung - VuV"

9.5. Erstellung des Leitfadens

Der Leitfaden, der im Anhang der Arbeit enthalten ist, stellt den Praxisoutput für den Kooperationspartner dar und behandelt die folgenden Inhalte:

- Buchhaltung, Bilanzierung und Steuerberechnung bei Privatstiftungen
- Gliederungsvorschlag für Privatstiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten
- Potentiale zur Steueroptimierung bei Privatstiftungen

Die Ergebnisse der Prozessanalyse wurden in einer Anleitung zur Vorgehensweise im Rahmen der Buchhaltung, Bilanzierung und Steuerberechnung bei Privatstiftungen zusammengefasst. Anzumerken ist, dass diese Anleitung keine Details zu Berechnungen oder Verbuchungen liefert, sondern lediglich die generelle Vorgehensweise darstellen soll, um insbesondere doppelt durchgeführte Tätigkeiten und Fehler zu verhindern. Sollten theoretische Einzelheiten benötigt werden, kann auf die Kapitel „2. Darstellung der unternehmensrechtlichen Bestimmungen“ und „3. Darstellung der steuerrechtlichen Bestimmungen“ dieser Arbeit zurückgegriffen werden.

Die Inhalte im dem Gliederungsvorschlag aus Kapitel „4.3 Analyse der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung“ und den Steueroptimierungspotentialen aus Kapitel „5. Erhebung von Potentialen zur Steueroptimierung“ wurden aus den der Arbeit abgeleitet, bzw. zusammengefasst. Anzumerken ist, dass die Umgliederung des Eigenkapitals im Leitfaden nicht enthalten ist, da diese Umgliederung bei den restlichen Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, bereits erfolgt ist. Die Information bezüglich der entsprechenden Umgliederung wird daher bei Übergabe der Masterarbeit erfolgen.

Abschließend ist zu vermerken, dass praxisrelevante Inhalte, wie z.B. nützliche Websites im Zusammenhang mit der Informationsbeschaffung, ergänzend im Leitfaden eingefügt wurden. Diese haben sich insbesondere aus Online-Recherchen und Gesprächen mit den Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen des Kooperationspartners ergeben.

10. Resümee

In diesem Kapitel werden die Inhalte der Arbeit zusammengefasst. Anschließend werden die kritische Reflexion sowie der Ausblick in die Zukunft dargestellt.

10.1. Zusammenfassung

Der Kooperationspartner der Masterarbeit ist die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH, die einige Privatstiftungen, im Speziellen die XY Stiftung, betreut. Zur Ausgangslage ist zusammenfassend anzuführen, dass die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Kanzlei über wenig Spezialwissen im der Behandlung von Privatstiftungen verfügen, wobei sich insbesondere bei der Behandlung von Kapitalvermögen Probleme ergeben. Aufgrund eines Beteiligungsverkaufs hat sich bei der XY Stiftung jedoch die Verschiebung des Stiftungsergebnisses ergeben, weshalb seit 2016 im Wesentlichen Kapitaleinkünfte generiert werden.

Die Zielsetzung der Masterarbeit ist die Erstellung eines Leitfadens für die einheitliche Behandlung von Privatstiftungen bei der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH, der eine Anleitung zur Buchhaltung und Bilanzierung inkl. Steuerberechnung für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beinhaltet. Weiters soll dieser Leitfaden einen Gliederungsvorschlag für die GuV von Privatstiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten, behandeln. Abschließend wird die Anforderung an den Leitfaden gestellt, eine Übersicht über mögliche Steueroptimierungspotentiale, insbesondere für den Stiftungsvorstand zu liefern.

Dieser Leitfaden soll in Bezug auf die XY Stiftung erstellt werden, jedoch grundsätzlich auch für andere Stiftungen, die der Kooperationspartner betreut, anwendbar sein, da die XY Stiftung aufgrund ihres Umfangs alle Aspekte der anderen Stiftungen umfasst.

Nach Darstellung der unternehmens- und steuerrechtlichen Aspekte wird die Analyse des unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses in Kapitel 4 behandelt und ergibt, dass das Eigenkapital der XY Stiftung umgegliedert werden muss. Die Zuwendungen an die Begünstigten sind als eigene Position darzustellen und der „Bilanzgewinn“ ist in „Ergebnisvortrag“ umzubenennen und beinhaltet lediglich die kumulierten Jahresergebnisse. Weiters ist die Position „Stiftungsvermögen“ in „Stiftungskapital“ umzubenennen.

In Hinsicht auf die GuV ist ein Gliederungsvorschlag für die XY Stiftung in der Arbeit enthalten, der sich grundsätzlich an der AFRAC-Stellungnahme für die Rechnungslegung von Privatstiftungen orientiert. Es wurden lediglich kleine Anpassungen vorgenommen.

In Kapitel 5 erfolgt die Erhebung der o.a. Optimierungspotentiale hinsichtlich der Steuerbelastung der XY Stiftung. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Erzielung von steuerfreien Einkünften, die Verschiebung steuerlich relevanter Einkünfte zur Vermeidung eines Verlustvortrags bzw. zur Erzielung eines Verlustausgleichs sowie die Ausnutzung von Rückerstattungs- und Anrechnungsmöglichkeiten iZm Kapitalertrag- und Quellensteuern zu nennen. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die o.a. Maßnahmen unabhängig für Einkünfte aus Kapitalvermögen und VuV zu setzen sind, da zwischen den verschiedenen Einkünften und Besteuerungsebenen kein Verlustausgleich möglich ist.

Nach kurzer Darstellung der Grundlagen der Prozessanalyse und Prozessdarstellung erfolgen die Identifikation der Ist-Prozesse, die Analyse dieser Prozesse sowie die Konzeption der Soll-Prozesse. Für diese Zwecke wird der Rechnungswesen-Prozess in die drei Teilprozesse „Laufende Buchhaltung“, „Bilanzierung“ und „Steuerberechnung“ unterteilt. Anzumerken ist, dass der Prozess der Steuerberechnung zwar grundsätzlich der Bilanzierung untergeordnet ist, jedoch aufgrund seines Umfangs separat behandelt wird.

Die Analyse und Konzeption des Soll-Prozesses ergeben, dass durch die richtige Erfassung der Geschäftsfälle in der laufenden Buchhaltung die Teil-Prozesse der Bilanzierung und Steuerberechnung verkürzt werden können. Weiters können, insbesondere durch die Trennung gleichartiger Geschäftsfälle auf verschiedene Konten sowie die externe Informationserfassung in einer Excel-Datei, die benötigten Unterlagen in der Bilanzierung bzw. Steuerberechnung reduziert werden.

Ein weiterer Vorteil durch den neu aufgestellten Soll-Prozess ergibt sich durch die richtiggestellten, unterjährigen Auswertungen, die dem Stiftungsvorstand nun als fundierte Entscheidungsgrundlage dienen können. Aufgrund der richtigen Verbuchung im Zuge der laufenden Buchhaltung werden Umbuchungen im Zuge der Bilanzierung reduziert, weshalb der Jahresabschluss ab sofort nicht mehr wesentlich von unterjährigen Saldenlisten abweicht.

Neben dem Prozess der laufenden Buchhaltung können weiters die Prozesse der Bilanzierung und Steuerberechnung optimiert werden, da doppelt durchgeführte Tätigkeiten durch die sinnvolle Anordnung von Arbeitsschritten vermieden werden. Weiters erfolgt die Sicherstellung von Informationen für Folgejahre.

Die Ergebnisse der Arbeit dokumentiert der Leitfaden zur einheitlichen Behandlung von Privatstiftungen beim Kooperationspartner. Dieser beinhaltet im Wesentlichen die o.a. Ergebnisse der Prozessanalyse und -optimierung, den Gliederungsvorschlag der GuV für Privatstiftungen sowie die erhobenen Steueroptimierungspotentiale und ist im Anhang zu finden.

10.2. Kritische Reflexion und Ausblick

In Zukunft ist seitens des Kooperationspartners davon auszugehen, dass sofern die Ergebnisse der Masterarbeit im Kanzleialltag berücksichtigt werden, sich die Leistungszeiten der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter für die Privatstiftungen verringern. Es ist hervorzuheben, dass dies nur durch die Anweisung den Leitfaden zu nutzen sowie die entsprechende Mitarbeitermotivation erzielt werden kann.

Weiters sollte die Steuerbelastung der Stiftungen reduziert werden können, sofern die Stiftungsvorstände die relevanten Ausführungen beachten. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass hinsichtlich der steuerlichen Optimierungspotentiale zwar die Informationsweiterleitung seitens der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter an den Stiftungsvorstand erfolgen sollte, die zu tätigen Schritte jedoch vom Stiftungsvorstand entschieden werden müssen.

Hinsichtlich des Gliederungsvorschlages ist zu empfehlen, diesen nicht nur bei der XY Stiftung umzusetzen, sondern ggf. leicht adaptiert auch bei den anderen Stiftungen einzuführen, da durch die separate Darstellung der einzelnen Ergebnisse detailliertere Informationen auf den ersten Blick ersehen werden können. Aufgrund der fehlenden Offenlegungspflicht für Privatstiftung stellt dies kein Problem iZm der Veröffentlichung von internen Informationen dar. Durch die Umsetzung des Gliederungsvorschlages kann der Stiftungsvorstand fundiertere Entscheidungen treffen, da es bei den Stiftungen des Kooperationspartners auch in Zukunft keine Kostenrechnung geben wird und daher der Jahresabschluss bzw. unterjährig erstellte Saldenlisten die wesentlichen Informationsgrundlagen sind.

Literaturverzeichnis

- ARNOLD, N. [2013]: Stiftungshandbuch: stiftungsrechtliche und steuerliche Bestimmungen; Österreich und Liechtenstein, hrsg. von ARNOLD, N./LUDWIG, C., 2. akt. Aufl., Wien: Linde, 2013.
- "BARTOS, P./NOVOSEL, S. [2017]: B.II.4. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände, in: Bilanzposten-Kommentar, hrsg. von KANDUTH-KRISTEN, S./FRITZ-SCHMIED, G., Wien: Linde, 2017, S. 329-344."
- BERTL, R./DEUTSCH-GOLDONI, E./HIRSCHLER, K. [2015]: Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch: Änderungen durch das RÄG 2014; Umfassende Überarbeitung der Bilanzanalyse; neueste Rechtsprechung, 9. akt. und erw. Aufl., Wien: LexisNexis, 2015.
- BRAUNEIS, A./MESTEL, R. [2015]: Finanzwissen - allgemein verständlich: Investmentfonds, in: ÖBA Bank Archiv - Zeitschrift für das gesamte Bank- und Börsenwesen, 2015, 267.
- BUCHMANN, E./MARSCHNER, E. [2017]: Depotentnahme und -übertrag sollten nur im Rahmen der KEST geregelt sein: Korrekturmöglichkeit fehlt, in: SWK Steuer- und Wirtschaftskartei 92 (2017), 13-14, 659.
- DENK, C./FRITZ-SCHMIED, G./MITTER, C./WOHLSCHLAGER, T./WOLFSGRUBER, H. [2016]: Externe Unternehmensrechnung: Handbuch für Studium und Bilanzierungspraxis, 5. akt. Aufl., Wien: Linde, 2016.
- DENK, P./FUHRMANN, K./GUTMANN, T./KLINGER, M./KOTHBAUER, C./KOZIC, J./LANG, V./WAGNER, R. [2016]: Betriebskostenabrechnung, in: Handbuch Immobilienverwaltung in der Praxis, hrsg. von LANG, V./KLINGER, M., 2. akt. Aufl., Wien: Linde, 2017, S. 182-183.
- DIETER, C./HOHENSINNER, M. [2016]: § 209 UGB: Bewertungsvereinfachungsverfahren, in: Unternehmensgesetzbuch: Großkommentar, hrsg. von ZIB, C./DELLINGER, M., Wien: Lexisnexis, 2016 (Band III - Teil 1), S. 433-447.
- DORALT, W. [2016]: § 16 Werbungskosten, in Einkommensteuergesetz: Kommentar, hrsg. von DORALT, W./KIRCHMAYR, S./MAYR, G./ZORN, N., Wien: Facultas Verlag, 2016, § 16.
- DORALT, W. [2016]: § 28 EStG: Vermietung und Verpachtung, in: Einkommensteuergesetz-Kommentar, hrsg. von DORALT, W./KIRCHMAYR, S./MAYR, G./ZORN, N., 18. Aufl., Wien: Facultas Verlag, 2016, § 28.
- DORALT, W./KIRCHMAYR, S./MAYR, G./ZORN, N. [2016]: Ausnahmen von der Abzugspflicht, in Einkommensteuergesetz: Kommentar, hrsg. von DORALT, W./KIRCHMAYR, S./MAYR, G./ZORN, N., Wien: Facultas Verlag, 2016, § 94.
- EDLBACHER, J. [2018]: Besteuerung von Investmentfonds: KEST-Abrechnung und Veranlagung nach der FMV 2015, Wien: Linde, 2018.
- EGGER, A./SAMER, H./BERTL, R. [2016]: Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch: Band 1 - Der Einzelabschluss; Erstellung, Prüfung und Veröffentlichung, 16. überarb. Aufl., Wien: Linde, 2016.
- ENGEL-KAZEMI, N./TEUBENBACHER, E. [2015]: Besteuerung von Investmentfonds in Österreich, in: Investmentfonds - Aufsicht und Besteuerung, hrsg. von ENGEL-KAZEMI, N./BLUM, D./DAMM, D./KAMMEL, A./PEJHOVSKY, R./PINETZ, E., 1. Aufl., Wien: Linde, 2015, S. 91-157.

- ENGLMAIR, V. [2016]: § 13 KStG, in: Körperschaftsteuergesetz 2016, hrsg. von LANG, M./RUST, A./SCHUCH, J./STARINGER, C., 2. Aufl., Wien: Linde, 2015, S. 869-933.
- FRAUWALLNER, F. [2006]: Die Relevanz des Rechenwertes für den bilanzierenden Anleger, in: Perspektiven des österreichischen Investmentfondswesens, hrsg. von KAMMEL, A./ZIBUSCHKA, T., Wien: 2006, S. 342-357.
- FRÖHLICH, C. [2010]: § 209 Bewertungsvereinfachungsverfahren, in: Bilanzrecht: Kommentar, Einzelabschluss, hrsg. von HIRSCHLER, K. Wien: Linde, 2010, S. 505-509.
- FÜERMANN, T. [2014]: Prozessmanagement: Kompaktes Wissen, Konkrete Umsetzung, Praktische Arbeitshilfen, München: Carl Hanser Verlag, 2014.
- GALLATI, R. [2011]: Verzinsliche Wertpapiere: Bewertung und Strategien, 3. Aufl., Wiesbaden: Gabler Verlag, 2011.
- GEYER, C./UTTNER, V. [2007]: Praxishandbuch Börsentermingeschäfte, Erfolgreich mit Optionen, Optionsscheinen und Futures, 1. Aufl., Wiesbaden: 2007.
- HADEYER, M. [2017]: Grundlagen derivative Finanzinstrumente, in: Handbuch Unternehmensfinanzierung, hrsg. von MITTENDORFER, F./MITTERMAIR, K., Wien: Linde, 2017, S. 323-324.
- HIRSCHLER, K./ZWICK, M. [2017]: A.III.5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens, in: Bilanzposten-Kommentar, hrsg. von KANDUTH-KRISTEN, S./FRITZ-SCHMIED, G., Wien: Linde, 2017, S. 211-234.
- HIRSCHLER, K./ZWICK, M. [2017]: B.III.2. Sonstige Wertpapiere und Anteile, in: Bilanzposten-Kommentar, hrsg. von KANDUTH-KRISTEN, S./FRITZ-SCHMIED, G., Wien: Linde, 2017, S. 362-377.
- HÖLTSCHL, E. [2017]: Latente Steuern bei Privatstiftungen: Zur Übertragungsmöglichkeit von stillen Reserven aus Anteilsveräußerungen gem § 13 Abs 4 Z 1 KStG, in: SWK Steuer- und WirtschaftsKartei 92 (2017), 7, S. 410-414.
- HULL, J. [2009]: Optionen, Futures und andere Derivate, 7. akt. Aufl., Leipzig: Pearson Studium, 2009.
- KEPPERT, T. [2017]: Steuersparcheckliste 2017: Steuern sparen vor dem Jahreswechsel, in: SWK Steuer- und WirtschaftsKartei 92 (2017), 34, 1421-1437.
- KIRCHMAYR, S. [2016]: Einkünfte aus Kapitalvermögen, in: Einkommensteuergesetz: Kommentar, hrsg. von DORALT, W./KIRCHMAYR, S./MAYR, G./ZORN, N., Wien: Facultas Verlag, 2016, § 27.
- KONEZNY, G. [2016]: § 204 Abschreibungen im Anlagevermögen, in: UGB Kommentar 2016, hrsg. von TORGGLER, U., 2. Aufl., Wien: Linde, 2017, S. 898-908.
- KRASSNIG, U. [2012]: Finanzinstrumente und Sicherungsbeziehungen in der Rechnungslegung: ausgewählte Themenbereiche mit Fallbeispielen, Wien: Linde, 2012.
- LAUDACHER, M. [2017]: § 28 Vermietung und Verpachtung, in: Jakom Einkommensteuergesetz 2017: Einkommensteuergesetz-Kommentar, hrsg. von KANDUTH KRISTEN, S./LAUDACHER, M./LENNEIS, C./MARSCHNER, E./VOCK, M., 10. erw. Aufl., Wien: Linde, 2017, S. 1436-1491
- LECHNER, E. [2012]: Kapitaleinkünfte von Privatstiftungen, in: Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, hrsg. von LECHNER, E./MAYR, G./TUMPEL, M., Wien: Linde, 2012, S.434-454.

- MACHER, H. [2011], Praxishandbuch Investmentfonds: rechtliche und steuerliche Aspekte, Wien [u.a.]: Springer, Wien: Bank-Verlag, 2011.
- MARSCHNER, E. [2015]: Optimierung der Familienstiftung aus Sicht der Begünstigten, 3. Aufl., Wien: Linde, 2015.
- MARSCHNER, E. [2017]: Investmentfonds in Fallbeispielen: Handhabung von in- und ausländischen Investmentfonds in Buchhaltung und Steuererklärung, 3. Auflage, Wien: Linde, 2017.
- MARSCHNER, E. [2017]: § 27 Einkünfte aus Kapitalvermögen, in: Jakob Einkommensteuergesetz 2017: Kommentar, hrsg. von KANDUTH-KRISTEN, S./LAUDACHER, M./LENEIS, C./MARSCHNER, E./VOCK, M., 10. erw. Aufl., Wien: Linde, 2017, 1310-1415.
- MARSCHNER, E. [2012]: SWK-Spezial: Besteuerung von Kapitalvermögen nach dem KEST-Erlass, Wien: Linde, 2012.
- MARSCHNER, E. [2017b]: Investmentfonds in Buchhaltung und Steuererklärung: Praxisgerechte Verarbeitung für verschiedene Investorentypen, in: SWK Steuer- und Wirtschaftskartei 92 (2017), 29, 1249-1258.
- MAYR, G. [2013]: Körperschaftsteuer, in: Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Internationales Steuerrecht, hrsg. von DORALT, W./RUPPE, H. G., 11. Aufl., Wien: Manz, 2013, (Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I), S. 335-450.
- MELHARDT, S. [2018]: Umsatzsteuer-Handbuch 2017: UStG 1994 / Umsatzsteuerrichtlinien 2000; Verordnungen und Erlässe zum UStG 1994; Judikatur von VwGH und EuGH; EU-Mehrwertsteuer-Richtlinien, Wien: Linde, 2018.
- NADVORNIK, W./BRAUNEIS, A./GRECHENIG, S./HERBST, A./SCHUSCHNIG, T. [2015]: Praxishandbuch des modernen Finanzmanagements, 2. Aufl., Wien: Linde, 2015.
- PERNEGGER, R. [2016]: Umsatzsteuer für die betriebliche Praxis, 3. Aufl., Wien: Linde, 2016.
- PFISTER, P. [2012]: Einkünfte aus Derivaten, in: Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, hrsg. von LECHNER, E./MAYR, G./TUMPEL, M., Wien: Linde, 2012, S.141-184.
- PORTELE, K./PORTELE, M. [2017]: Das 1x1 der Steuern bei Immobilien: So navigieren Sie sich durch den Steuerdschungel, hrsg. von ROLLETT, H., 2. Aufl., Wien: Linde, 2017.
- PRODINGER, C. [2016]: Grundanteilverordnung - pauschale Ermittlung des Grundanteils, in: SWK Steuer- und Wirtschaftskartei 91 (2016), 16, 737-741.
- RÉDEI, C. [2012]: Steuerreporting für in- und ausländische Investmentfonds ab 01.04.2012, in: Handbuch der Besteuerung von Kapitalvermögen, hrsg. von LECHNER, E./MAYR, G./TUMPEL, M., Wien: Linde, 2012, S. 412-432.
- ROHATSCHEK, R. [2016]: Sonderfragen der Bilanzierung, 5. Auflage, Wien: Linde, 2016.
- SCHEREDA, M. [2015]: Der Jahresabschluss einer Privatstiftung – Teil 1, in: PSR Die Privatstiftung: Nationales und internationales Stiftungsrecht (2015), 4, S. 152-156.
- SCHMIDT, M. [2014]: Derivative Finanzinstrumente: Eine anwendungsorientierte Einführung, 4. überarb. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel-Verlag, 2014.
- SCHUCHTER-MANG, Y. [2015]: § 13 KStG, in: Körperschaftsteuergesetz: Update-Kommentar, hrsg. von BERGMANN, S./BIEBER, T., Wien: Facultas Verlag, 2015, § 13.

- SCHUSTER, T./USKOVA, M. [2015]: Finanzierung: Anleihen, Aktien, Optionen, Berlin Heidelberg: Springer Gabler, 2015.
- STEINER, C./JANKOVIĆ, A. [2016] Der Jahresabschluss nach dem UGB: Buchhaltung und Bilanzierung ab 2016; alle Änderungen durch RÄG 2014 und APRÄG 2016; mehr als 430 Beispiele, Wien: Manz, 2016.
- STEINHAUSER, E. [2018]: Ertragsbesteuerung inländischer Risikokapitalfonds, Wien: Linde, 2018.
- VOCK, M. [2017]: § 19 Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben, in: Jakom Einkommensteuergesetz 2017: Einkommensteuergesetz-Kommentar, hrsg. von KANDUTH KRISTEN, S./LAUDACHER, M./LENNEIS, C./MARSCHNER, E./VOCK, M., 10. erw. Aufl., Wien: Linde, 2017, S. 997-1020.
- WAGENHOFER, A. [2017]: Bilanzierung und Bilanzanalyse: Eine Einführung, 13. Aufl., Wien: Linde, 2017.
- WAGNER, K./LINDNER, A. [2013]: WPM - Wertstromorientiertes Prozessmanagement: Effizienz steigern - Verschwendung reduzieren - Abläufe optimieren, München: Carl Hanser Verlag, 2013.
- WAGNER, K./PATZAK, G. [2015]: Performance Excellence: Der Praxisleitfaden zum effektiven Prozessmanagement, 2 vollst. überarb. Aufl., München: CarlHanser Verlag, 2015.
- WENINGER, P./LUTZ, K. [2016]: § 231 Gliederung, in: UGB Kommentar 2016, hrsg. von TORGGLER, U., 2. Aufl., Wien: Linde, 2017, S. 1029-1045.
- WOLF, E. [2012]: Österreichische Privatstiftung: von der Gründung bis zur Auflösung, 4. Aufl., Wien: dbv-Verlag, 2012.

Stellungnahmen, Fachgutachten, Rechtsprechung

- AFRAC [2017]: Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen, 3. Überarbeitung, in: Rechnungslegung und Prüfung 2018: Stellungnahmen, Fachgutachten, Richtlinien; Aktuell: EU-Audit-Reform; Berufsrecht idF WTBG 2017, hrsg. von AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE/Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer/Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 10. Auflage, Wien: Linde, 2018 (Kodex des österreichischen Rechts), S. 176-182.
- AFRAC [2017]: Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögen (UGB), 7. Überarbeitung, in: Rechnungslegung und Prüfung 2018: Stellungnahmen, Fachgutachten, Richtlinien; Aktuell: EU-Audit-Reform; Berufsrecht idF WTBG 2017, hrsg. von AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE/Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer/Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 10. Auflage, Wien: Linde, 2018 (Kodex des österreichischen Rechts), S. 92-108.
- AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE [2017]: Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen, 5. Überarbeitung, in: Rechnungslegung und Prüfung 2018: Stellungnahmen, Fachgutachten, Richtlinien; Aktuell: EU-Audit-Reform; Berufsrecht idF WTBG 2017, hrsg. von AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE/Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer/Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 10. Auflage, Wien: Linde, 2018 (Kodex des österreichischen Rechts), S. 109-123.

- AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE [2015]: Dividendenaktivierung (UGB), 2. Überarbeitung, in: Rechnungslegung und Prüfung 2018: Stellungnahmen, Fachgutachten, Richtlinien; Aktuell: EU-Audit-Reform; Berufsrecht idF WTBG 2017, hrsg. von AUSTRIAN FINANCIAL REPORTING AND AUDITING COMMITTEE/Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer/Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 10. Auflage, Wien: Linde, 2018 (Kodex des österreichischen Rechts), S. 29-31
- EStR 2000, Einkommensteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 22.03.2005, BMF-010203/0233-VI/6/2015 i.d.F. 25.08.2015, Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben; Einkünfte aus Kapitalvermögen; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&dokumentId=5e27b267-e06d-40f6-b590-acee86bf6ef3>, [13.01.2018].
- InvFR 2008, Investmentfondsrichtlinien 2008, Richtlinie des BMF vom 17.10.2008, BMF-040410/0017-VI/6/2008 i.d.F. 17.10.2008, Ertragsteuerliche Behandlung von Erträgen aus Investmentfonds im Privatvermögen einer natürlichen Person, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&dokumentId=0b25f05f-33d8-4f74-9d5f-1016233a8e4f>, [23.03.2018].
- StiftR 2009, Stiftungsrichtlinien 2009, Richtlinie des BMF vom 16.11.2009, BMF-010200/0011-VI/6/2009 i.d.F. 16.11.2009, Die Besteuerung der eigennützigen Privatstiftungen, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&dokumentId=a116d210-c1c9-4f5d-be50-e6068b90a429>, [11.04.2018].
- UFS 24.05.2011, RV/0650-S/10, Keine Anrechnung rechtswidrig einbehaltener KEST auf KöSt einer Privatstiftung, <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segmentId=2aaa6ba1-aa53-4a1e-bc35-570c0447af3f>, [06.01.2018].
- UStR 2000, Umsatzsteuerrichtlinien 2000, Richtlinie des BMF vom 05.12.2017, GZ 09 4501/58-IV/9/00 idF 05.12.2017, Vorsteuerabzug und Steuersätze <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&dokumentId=479dbc37-fb74-47cd-a72b-7a34de15f619>, [11.02.2018].

Anhang

LEITFADEN

**zur einheitlichen Behandlung von Privatstiftungen bei der
Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH**



Aufgestellt im Rahmen der Erstellung der Masterarbeit mit dem Titel:

**Die Behandlung von Privatstiftungen im Unternehmens- und Steuer-
recht bei der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH**

Prozessanalyse und -optimierung

von:

Katharina Graf

Inhaltsverzeichnis

1.	HANDHABUNG DES LEITFADENS	1
2.	BUCHHALTUNG	2
2.1.	Laufende Verbuchung der Belege	2
2.2.	Überprüfung des vorläufigen, steuerlichen Ergebnisses im 4. Quartal	21
2.3.	Beendigung der laufenden Buchhaltung	22
3.	BILANZIERUNG	23
3.1.	Bilanzierung des Kapitalvermögens	23
3.2.	Bilanzierung der Vermietung und Verpachtung.....	25
3.3.	Bilanzierung der restlichen Positionen	26
3.4.	Erstellung Anhang und Lagebericht.....	27
3.5.	Übermittlung der Unterlagen an den Stiftungsprüfer	27
4.	STEUERBERECHNUNG	27
4.1.	Einkünfte aus Kapitalvermögen	28
4.2.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	32
5.	GLIEDERUNGSVORSCHLAG FÜR PRIVATSTIFTUNGEN, DIE ÜBERWIEGEND FINANZVERMÖGEN HALTEN	34
6.	POTENTIALE ZUR STEUEROPTIMIERUNG.....	35
6.1.	Steueroptimierung bei Einkünften aus Kapitalvermögen	35
6.2.	Steueroptimierung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.....	37

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Ausweis laufende Erträge.....	7
Tabelle 2:	Ermittlung unternehmensrechtlicher, ausschüttungsgleicher Erträge	8
Tabelle 3:	Ermittlung unternehmensrechtlicher, ausschüttungsgleicher außerordentliche Erträge	8
Tabelle 4:	Ermittlung steuerrechtlicher, ausschüttungsgleicher Erträge	9
Tabelle 5:	Ausweis Verkäufe	10
Tabelle 6:	Berechnung Steuerbelastung Zwischensteuer	29
Tabelle 7:	Eintragung der Einkünfte aus der Überlassung von Kapital in die Steuererklärung.	29
Tabelle 8:	Eintragung der Beteiligungserträge in der Steuererklärung.....	31
Tabelle 9:	Berechnung Steuerbelastung normale KöSt	31
Tabelle 10:	Gliederungsvorschlag für Stiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten.	

1. Handhabung des Leitfadens

Im folgenden Leitfaden werden die Ergebnisse der angeführten Masterarbeit zusammengefasst. Dieser Leitfaden ist für alle Privatstiftungen, die die Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH betreut, anzuwenden.

Im Folgenden ist in den Kapiteln 2. bis 4. die Anleitung der Vorgehensweise für Buchhaltung, unternehmensrechtliche Bilanzierung und Steuerberechnung enthalten. Die Ausführungen stellen auf die Ergebnisse der Prozessanalyse im Rahmen der Arbeit ab, weshalb die erläuterten Schritte jedenfalls in der angeführten Reihenfolge umgesetzt werden müssen.

Insbesondere im Rahmen der Buchhaltung wird auf die folgenden Aspekte abgestellt:

- Verbuchung
- Erfassung von Informationen
- Kontentrennung
- Buchungstext

Der Punkt Verbuchung beinhaltet jedenfalls den zu verbuchenden Betrag sowie die unternehmensrechtliche Gliederung dieses Betrags. Im Rahmen der Informationserfassung wird dargestellt, welche Informationen in einer separaten Excel-Datei für Folgeprozesse zu dokumentieren sind. Der Punkt Buchungstext umfasst die Erfassung von Informationen im Buchungstext bei der Verbuchung im System.

Der Aspekt der Kontentrennung umfasst die Kriterien, nach denen gleichartige Geschäftsfälle, wie z. B. der laufende Ertrag eines Wertpapiers, kontenmäßig zu trennen sind, obwohl diese unternehmensrechtlich der gleichen Gliederung angehören.

Im weiteren Verlauf wird der Gliederungsvorschlag für Privatstiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten, dargestellt. Dieser ist ggf. nach Rücksprache mit dem Stiftungsvorstand bei den entsprechenden Privatstiftungen einzuführen.

Abschließend werden Potentiale zur Steueroptimierung von Privatstiftungen behandelt. Es ist festzuhalten, dass die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Mag P. Russold SteuerberatungsGmbH den Stiftungsvorstand auf etwaige Optimierungspotentiale hinzuweisen haben, die Entscheidung über zu tätige Schritte jedoch dem jeweiligen Stiftungsvorstand obliegt.

2. Buchhaltung

In der laufenden Buchhaltung sind die folgenden Schritte durchzuführen:

1. Laufende Verbuchung der Belege
2. Überprüfung des vorläufigen, steuerlichen Ergebnisses im 4. Quartal
3. Beendigung der laufenden Buchhaltung

Diese Schritte werden in den folgenden Unterkapiteln näher dargestellt.

2.1. Laufende Verbuchung der Belege

Gelangt ein Beleg in die laufende Buchhaltung ein, sind die folgenden Schritte durchzuführen:

1. Belegprüfung

Im Zuge der Belegprüfung ist die formelle Richtigkeit des Beleges zu kontrollieren.

Hierzu sind bei Belegen, die Rechnungen iSd UStG darstellen und zumindest anteiligen Vorsteuerabzug ermöglichen die folgenden Bestandteile auf Richtigkeit zu prüfen:

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers
- Name und Anschrift des Leistungsempfängers
- UID-Nr. des leistenden Unternehmers
- UID-Nr. des Leistungsempfängers (wenn Rechnungsbetrag über EUR 10.000,00)
- Menge und handelsübliche Bezeichnung der Liefergegenstände,
- Art und Umfang der sonstigen Leistung
- Entgelt und anzuwendender Steuersatz;
- Hinweis auf steuerfreie Leistung
- Auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag
- Ausstellungsdatum der Rechnung
- Fortlaufende Nummer der Rechnung

Bei Belegen, die die Wertpapiere betreffen, reicht es nicht aus die Transaktionen mittels Kontoauszug zu buchen. Es sind die jeweiligen Einzelabrechnungen der Wertpapiere anzufordern.

2. Zuordnung des Beleges zu:

- Kapitalvermögen
- VuV

Ist keine 100%ige Zuordnung zu den angeführten Teilbereichen bzw. Einkunftsarten möglich, handelt es sich um nicht direkt zurechenbare Aufwendungen. Nach Zuordnung des Beleges zum entsprechenden Teilbereich, sind die nachfolgend angeführten Ausführungen zu beachten.

2.2. Kapitalvermögen

Wird ein Beleg dem Kapitalvermögen zugeordnet, ist zwischen den folgenden Transaktionen zu unterscheiden:

- 1. Kauf eines Wertpapiers/Derivats**
- 2. Laufender Ertrag eines Wertpapiers**
- 3. Verkauf eines Wertpapiers/Derivats**
- 4. Verfall/Ausübung/Ablauf Derivat**
- 5. Zinsen Depotkonto**
- 6. Spesen Depotkonto**

Die Behandlung dieser Teilbereiche der Buchhaltung iZm dem Kapitalvermögen wird im folgenden Kapitel erläutert.

1. Kauf eines Wertpapiers/Derivats

Beim Kauf eines Wertpapiers ist zuerst zu erheben, ob dieses Wertpapier bereits im Stiftungsvermögen und im jeweiligen Depot gehalten wird. Hierzu muss im Anlagenverzeichnis nach der ISIN-Nummer gesucht werden. Handelt es sich bei dem jeweiligen Kauf um einen Erstkauf, sind die folgenden Ausführungen, zusätzlich zu den allgemein geltenden Ausführungen bei einem Kauf-Vorgang, zu beachten.

❖ Informationserfassung Erstkauf

Im Falle des Erstkaufs eines Wertpapiers sind die folgenden Informationen der entsprechenden Kaufabrechnung zu entnehmen:

- ISIN-Nummer
- Bezeichnung
- Wertpapierart
- Herkunft/Steuerland
- Abrechnungswährung

Die folgenden Informationen sind entweder der Abrechnung zu entnehmen oder ggf. mit Hilfe des Internet zu ermitteln.

- Kuponstichtag (bei Anleihen)
- Kuponhöhe (bei Anleihen)
- Meldefonds/Nicht-Meldefonds
- Steuerfreie/Steuerpflichtige Beteiligungserträge (bei Aktien)

Die Information, ob es sich bei einem Investmentfonds um einen Melde- oder Nicht-Meldefonds handelt, kann auf der OeKB-Website abgerufen werden.

Die Information, ob es sich um steuerfreie oder steuerpflichtige Beteiligungserträge handelt, muss gem. § 10 KStG erhoben werden. Es gibt in Bezug auf die Beteiligungserträge keine Unterschiede zu Kapitalgesellschaften

Im Zusammenhang mit der Informationsbeschaffung aus dem Internet sind die folgenden Seiten zu empfehlen:

Allgemeine Informationen über Wertpapiere nach ISIN-Nummer	www.onvista.de
OeKB-Website - für Investmentfonds	www.profitweb.de
Liste „Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1. Jänner 2018)“	https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e10000s1&segmentId=e912cd7130af
Liste „Steuersätze in den EU-Ländern“	https://www.wko.at/service/steuern/Steuersaetze_in_den_EU-Laendern.html

Die erhobenen Informationen sind in einer Excel-Datei zu erfassen.

Die folgenden Ausführungen sind davon unabhängig, ob ein Erst- oder Folgekauf vorliegt, jedenfalls zu beachten:

❖ **Verbuchung Kauf**

Die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten von Anleihen, Aktien und Investmentfonds bestehen grundsätzlich aus dem Kurswert und Anschaffungsnebenkosten und sind grundsätzlich im Finanzanlagevermögen, unter den „Wertpapieren (Wertrechten) des Anlagevermögens“ zu verbuchen.

Die Anschaffungskosten von asymmetrischen Derivaten, wie Zertifikaten und Optionen, bestehen aus den gezahlten Prämien. Da bei diesen normalerweise bekannt ist, wann die Ausübung stattfindet, ist eine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen möglich. Wird das Derivat daher länger als ein Jahr gehalten, sind die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten ebenso unter den „Wertpapieren (Wertrechten) des Anlagevermögens“ zu verbuchen. Wird das Derivat kürzer als ein Jahr gehalten ist es dem Umlaufvermögen zuzuordnen und unter den „sonstige Wertpapieren und Anteilen“ des Umlaufvermögens zu verbuchen.

Stückzinsen, die beim Kauf von Anleihen anfallen, sind als „sonstige Forderung“ abzugrenzen.

Beim Kauf von symmetrischen Derivaten, wie z.B. Futures, gibt es grundsätzlich keine Anschaffungskosten. Jedoch sind Sicherungseinlagen zu zahlen, die unter den „sonstigen Forderungen“ zu verbuchen sind.

❖ **Kontentrennung Kauf**

Die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten, Zinsabgrenzungen und Sicherungseinlagen sind nach den folgenden Aspekten auf getrennte Konten zu verbuchen:

- Depot
- Wertpapierart

❖ **Buchungstext Kauf**

Im Buchungstext sind die folgenden Informationen des Kaufs zu erfassen:

- ISIN-Nummer
- Stückzahl Kauf

❖ **Informationserfassung Kauf**

Unabhängig davon, ob es sich um einen Erst- oder Folgekauf handelt, sind jedenfalls die folgenden Informationen des entsprechenden Kaufvorgangs in einer Excel-Datei zu erfassen:

- ISIN-Nummer
- Stückzahl
- Kurswert
- Anschaffungsnebenkosten
- Unternehmensrechtliche Anschaffungskosten
- Höhe der Stückzinsen (bei Anleihen)
- Höhe der Sicherungsleistung (bei Derivaten)
- Steuerrechtliche Anschaffungskosten
- Durchschnittskurs nach Kauf Steuerrecht/UGB

Die angeführten Informationen sind den Wertpapier-Einzelabrechnungen zu entnehmen bzw. händisch zu berechnen.

2. Laufender Ertrag eines Wertpapiers

Hinsichtlich der laufenden Erträge sind folgende Ertragsarten möglich:

- Kupon (Anleihen)
- Dividende (Aktien)
- Ausschüttung, ausschüttungsgleicher Ertrag (Investmentfonds)

Die untenstehenden Ausführungen sind für diese Ertragsarten zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Derivate gibt es grundsätzlich keine laufenden Erträge.

❖ **Verbuchung laufender Ertrag**

Unabhängig von der Ertragsart ist darauf zu achten, den Bruttoertrag zu verbuchen. Das heißt, dass einerseits die Nettoerträge, die am Konto zufließen, erfasst werden müssen, andererseits aber auch bezahlte Quellensteuern und ggf. KEST verbucht werden müssen.

Quellensteuern und KEST werden aufwandswirksam unter der Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ erfasst.

Insbesondere in Bezug auf Anleihen ist weiters zu beachten, dass ggf. die Auflösung von Abgrenzungsbuchungen aus dem Vorjahr erfolgen muss. Außerdem müssen Stückzinsen, die beim Kauf auf ein Forderungskonto verbucht wurden, beim Zufluss des ersten Ertrags aufwandswirksam in die Ertragsposition umgebucht werden.

Bei Erträgen aus Investmentfonds ist darauf zu achten, dass bei inländischen, thesaurierenden Fonds nur die KEST ausgeschüttet wird. Mittels der OeKB-Website, www.profitweb.at, sind bei Ausschüttung der KEST die unternehmensrechtlichen, ausschüttungsgleichen Erträge zu ermitteln und zu verbuchen (S. Informationserfassung laufender Ertrag).

Der Ausweis der Erträge erfolgt abhängig davon, ob das zugrundeliegende Wertpapier dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen ist:

Anlagevermögen	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
Umlaufvermögen	sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

Tabelle 20: Ausweis laufende Erträge

❖ **Kontentrennung laufender Ertrag**

Die Trennung der laufenden Erträge auf verschiedene Konten ist nach den folgenden Aspekten durchzuführen:

- Depot
- Wertpapierart
- Herkunft
- Steuerpflicht / Steuerfreiheit (bei Beteiligungserträgen)
- Ausschüttungen / Ausschüttungsgleiche Erträge (bei Investmentfonds)
- Zahlungswirksamkeit

Quellensteuern sind getrennt nach den Steuerländern zu verbuchen.

❖ **Buchungstext laufender Ertrag**

Im Buchungstext ist bei laufenden Erträgen die ISIN-Nummer des zugrundeliegenden Wertpapiers zu erfassen.

❖ Informationserfassung laufender Ertrag

Hinsichtlich der laufenden Erträge sind die inländischen, ausschüttungsgleichen Erträge gem. UGB und Steuerrecht in einer Excel-Datei zu dokumentieren. In Bezug auf die folgend dargestellte Datenerhebung der ausschüttungsgleichen Erträge ist die Website der OeKB, www.profitweb.at heranzuziehen:

❖ Ausschüttungsgleiche Erträge UGB

Die unternehmensrechtliche Ermittlung der zu aktivierenden ausschüttungsgleichen Erträge ergibt sich durch den Abzug der getätigten Ausschüttungen (Zeile 6.2 bzw. 5.6) von den gesamten ausschüttungsgleichen Erträgen (Zeile 6.1). Die Spalte „BV jur. Person“ ist ggf. heranzuziehen, da nicht die steuerrechtlich maßgeblichen Werte genutzt werden dürfen.

Der Aktivierungsbetrag der unternehmensrechtlichen, ausschüttungsgleichen Erträge ergibt sich daher folgendermaßen:

Zeile	Art der Information	Spalte
06.1	Korrekturbetrag ausschüttungsgleicher Ertrag für Anschaffungskosten	BV jur. Person
<i>abzgl.</i> 05.6 <i>oder</i> 06.2	Ausschüttung (vor Abzug KESt), die der Fonds mit der gegenständlichen Meldung vornimmt	Stiftung
<i>ergibt</i>	Aktivierungsbetrag der ausschüttungsgleichen Erträge	

Tabelle 21: Ermittlung unternehmensrechtlicher, ausschüttungsgleicher Erträge

Aus der o.a. Berechnung resultieren die gesamten ausschüttungsgleichen Erträge. Um jedoch noch die darin enthaltenen außerordentlichen Erträge ermitteln zu können, muss aus der Spalte der Kapitalgesellschaften der Betrag der Substanzgewinne (Zeile 4.3) abzüglich der anteiligen Ausschüttung der KESt (Zeile 12.8) entnommen werden:

Zeile	Art der Information	Spalte
04.3	In den steuerpflichtigen Einkünften enthaltene Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 des laufenden Jahres	BV jur. Person
<i>abzgl.</i> 12.8	KESt auf Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1998	BV jur. Person
<i>ergibt</i>	ausschüttungsgleiche außerordentliche Erträge	

Tabelle 22: Ermittlung unternehmensrechtlicher, ausschüttungsgleicher außerordentliche Erträge

❖ Ausschüttungsgleiche Erträge Steuerrecht

Die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte aus Investmentfonds können direkt der Meldung auf der OeKB Seite entnommen werden (Zeile 4.2.1). Außerdem sind die steuerfreie Inlands- (Zeile 3.3.2) und Auslandsdividenden (Zeile 3.3.3) zu dokumentieren, da diese in die Steuererklärung einzutragen sind. Außerdem sind die entsprechenden Quellensteuern, lt. folgender Tabelle, zu dokumentieren.

Grundsätzlich sind für steuerliche Zwecke die Beträge aus der Spalte „Stiftung“ heranzuziehen:

Zeile	Art der Information	Spalte
03.3.2	Inlandsdividenden steuerfrei gem. §10 KStG	Stiftung
03.3.3	Auslandsdividenden steuerfrei gem. §10 bzw. § 13 Abs. 2 KStG	Stiftung
04.2.1	Nicht endbesteuerte Einkünfte inkl. Einkünfte aus der Veräußerung von Schachtelbeteiligungen - davon Basis für die Zwischensteuer (§22 Abs.2 KStG)	Stiftung
07.2	Ausländische Erträge, DBA Anrechnung – Zinsen	Stiftung
8.1.2	Steuern auf Erträge aus Anleihen (Zinsen)	Stiftung
8.1.5	Zusätzliche, fiktive Quellensteuer	Stiftung

Tabelle 23: Ermittlung steuerrechtlicher, ausschüttungsgleicher Erträge

3. Verkauf eines Wertpapiers/Derivats

Wird ein Wertpapier verkauft, muss erhoben werden, wie lange sich dieses bereits im Vermögen befunden hat. Wurde das Wertpapier bereits im vorangegangenen Wirtschaftsjahr im Vermögen der Stiftung gehalten und ist der unternehmensrechtliche Jahresabschluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres noch nicht erstellt, ist eine entsprechende Information hinsichtlich des Verkaufs an die Bilanzierung weiterzuleiten. Diese muss das Wertpapier ggf. ins Umlaufvermögen umbuchen.

Die folgenden Ausführungen sind sowohl beim Verkauf eines Wertpapiers, als auch beim Verkauf eines Derivats zu berücksichtigen.

❖ **Verbuchung Verkauf**

Bei der Verbuchung von Verkäufen ist einerseits der geflossene Verkaufserlös, andererseits der Buchwertabgang des Wertpapiers zu buchen. Bei symmetrischen Derivaten gibt es grundsätzlich keine Anschaffungskosten und daher auch keinen Buchwert. Bei Vorhandensein einer Sicherungsleistung ist diese jedoch aufzulösen.

Bei Investmentfonds ist darauf zu achten, dass ausschüttungsgleiche Erträge, die bis zum Verkaufszeitpunkt zu realisieren sind, verbucht werden müssen, um den korrekten Buchwertabgang ermitteln zu können.

Der Ausweis der Verkaufserlöse und Buchwertabgänge erfolgt abhängig davon, ob je Verkaufsvorgang ein Gewinn oder Verlust erzielt wurde:

Gewinn	Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens
Verlust	Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens

Tabelle 24: Ausweis Verkäufe.

❖ **Kontentrennung Verkauf**

Die Kontentrennung im Zusammenhang mit Verkaufserlösen und Buchwertabgängen basiert auf folgenden Aspekten:

- Depot
- Wertpapierart
- Abgang Anlage-/Umlaufvermögen
- Verkaufserlös / Buchwertabgang

❖ **Buchungstext Verkauf**

Im Buchungstext der Buchungen iZm dem Verkauf von Wertpapieren sind jedenfalls folgende Informationen zu erfassen:

- ISIN-Nummer
- Stückzahl Verkauf

❖ **Informationserfassung Verkauf**

Die folgenden Informationen sind hinsichtlich getätigter Verkäufe in einer Excel-Datei zu dokumentieren:

- ISIN-Nummer
- Stückzahl Verkauf
- Datum Verkauf
- Erstkauf
(nach ISIN-Nummer)
- Anlagevermögen/Umlaufvermögen
- Buchwertabgang UGB
- Anschaffungskostenabgang Steuerrecht
- Ausschüttungsgleiche Erträge UGB
(S. *Informationserfassung Laufender Ertrag*)
- Ausschüttungsgleiche Erträge
Steuerrecht
(S. *Informationserfassung Laufender Ertrag*)
- Verkaufserlös

4. Verfall/Ausübung/Ablauf Derivat

In Hinsicht auf Derivate sind neben einem Verkauf die folgenden Vorgänge möglich, um ein Derivat zu beenden:

- Verfall (bei Optionen)
- Ausübung (bei Optionen)
- Ablauf

Die folgenden Ausführungen sind in Hinsicht auf diese Fälle zu berücksichtigen.

❖ **Verbuchung Verfall/Ausübung/Ablauf Derivat**

Verfällt das Recht einer Option, da diese nicht ausgeübt wurde, ist die entsprechende Optionsprämie aufwandswirksam zu erfassen und daher vom Anlage- oder Umlaufvermögen in die „Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ umzubuchen.

Wird eine Option ausgeübt oder läuft ein anderes Derivat ab, erfolgt die Realisierung des Differenzausgleichs bzw. die Auflösung der Sicherungsleistung.

Der Ausweis ist abhängig davon, ob ein positiver oder negativer Differenzausgleich erzielt werden konnte:

Positiver Ausgleich	Erträge aus dem Abgang von und der Zuschreibung zu Finanzanlagen und Wertpapieren des Umlaufvermögens
Negativer Ausgleich	Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens

Wird das entsprechende Basisgeschäft tatsächlich geliefert, ist dieses entsprechend zu bewerten. Prämien und andere Werte iZm dem Derivat gehören zu den Anschaffungskosten bzw. zum Veräußerungserlös.

❖ **Kontentrennung Verfall/Ausübung/Ablauf Derivat**

Die Kontentrennung hat auf Basis der folgenden Aspekte zu erfolgen:

- Depot
- Wertpapierart
- Anlage- / Umlaufvermögen

❖ **Buchungstext Verfall/Ausübung/Ablauf Derivat**

Im Buchungstext ist insbesondere die ISIN-Nummer zu erfassen.

❖ **Informationserfassung Verfall/Ausübung/Ablauf Derivat**

In Hinsicht auf die abgewickelten Derivate sind die folgenden Informationen in einer separaten Excel-Datei zu dokumentieren:

- ISIN-Nummer
- Art der Beendigung
- Datum Verfall/Ausübung/Ablauf
- Zugang Derivat
- Anlage- / Umlaufvermögen
- Buchwertabgang UGB (Prämie)
- Auflösung Sicherungsleistung
- Differenzausgleich
- Realisierte Einkünfte Steuerrecht

5. Zinsen Depotkonto

Die folgend behandelten Zinsen betreffen lediglich die Depotkonten.

Zu den Zinsen iZm dem Girokonto der VuV S. Kapitel 2.1.2

❖ **Verbuchung Zinsen**

Es ist darauf zu achten, Zinsen der Depotkonten brutto zu verbuchen und daher ggf. abgezogene KESt zu berücksichtigen. Die KESt wird unter den „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ ausgewiesen, während die Zinsen der Depotkonten unter den „sonstigen Zinsen und ähnlichen Erträgen“ zu verbuchen sind.

Ggf. muss eine Auflösung der Abgrenzungen aus dem Vorjahr erfolgen.

❖ **Kontentrennung Zinsen**

- Hinsichtlich der Kontentrennung ist zu beachten, dass die Zinsen der Depotkonten auf andere Konten zu verbuchen sind, als die Zinsen iZm dem Girokonto der VuV. Weiters ergibt sich folgende Kontentrennung:
- Depot
- Zahlungswirksamkeit

❖ **Buchungstext Zinsen**

Im Buchungstext ist der zugrundeliegende Zeitraum der Verzinsung zu erfassen.

❖ **Informationserfassung Zinsen**

Es sind grundsätzlich keine weiteren Informationen zu dokumentieren.

6. Spesen Depotkonto

Die folgend behandelten Spesen betreffen lediglich die Depotkonten. Die Spesen iZm dem Girokonto der VuV werden im Kapitel 2.3 behandelt.

❖ **Verbuchung Spesen**

Die Verbuchung der Spesen erfolgt brutto unter den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“, da iZm Kapitalvermögen kein Vorsteuerabzug zusteht. Ggf. ist die Auflösung von Abgrenzungen aus dem Vorjahr zu verbuchen.

❖ **Kontentrennung Spesen**

Die Spesen sind, wie die Zinsen, getrennt nach Einkunftsart zu verbuchen, weshalb keine Vermischung der Spesen der Depotkonten mit Spesen iZm der VuV erfolgen darf. Weiters hat eine Trennung nach Depot zu erfolgen.

❖ **Buchungstext Spesen**

Im Buchungstext ist der zugrundeliegende Zeitraum der Spesenabrechnung zu erfassen.

❖ **Informationserfassung Spesen**

Es sind grundsätzlich keine weiteren Informationen zu dokumentieren.

2.3. Vermietung und Verpachtung

Wird ein Beleg der Vermietung und Verpachtung zugeordnet, kann es sich um folgende Geschäftsfälle handeln:

- 1. Ausgangsrechnung**
- 2. Eingangsrechnung**
- 3. Zahlung von Zinsen**
- 4. Zahlung von Spesen**

Diese Geschäftsfälle werden im folgenden Kapitel dargestellt.

1. Ausgangsrechnung

Die Erlöse die Stiftungen iZm der Vermietung und Verpachtung erzielen können, sind einerseits Mieterlöse und andererseits Betriebskostenerlöse.

❖ **Verbuchung Ausgangsrechnung**

Ausgangsrechnungen iZm Miet- und Betriebskostenerlösen werden unter den „übrigen, sonstigen betrieblichen Erträgen“ verbucht. Die Verbuchung der Umsatzsteuer erfolgt am Umsatzsteuer-Evidenzkonto, da diese erst abgeführt werden muss, wenn der Erlös bezahlt wird.

❖ **Kontentrennung Ausgangsrechnung**

Die Kontentrennung iZm Ausgangsrechnungen erfolgt nach diesen Aspekten:

- Art des Erlöses
- Vermietetes Objekt
- Zahlungswirksamkeit

❖ **Buchungstext Ausgangsrechnung**

Im Buchungstext sind die folgenden Daten zu erfassen:

- Beschreibung
- Zeitraum

❖ **Informationserfassung Ausgangsrechnung**

Eine Informationserfassung ist dann durchzuführen, wenn Informationen iZm der zu tätigen Dotierung von Rückstellung oder Zuweisung zu Abgrenzungen erlangt werden.

❖ **Verbuchung der Zahlung einer Ausgangsrechnung**

Bei Zahlung der Ausgangsrechnung ist einerseits die Zahlung gegen das Forderungskonto zu verbuchen und der offene Posten auszuziffern. Andererseits muss die Umsatzsteuer vom Evidenz- auf das Sammelkonto umgebucht werden, da die Umsatzsteuerschuld schlagend wird. Weiters muss der erzielte Erlös auf das „Zahlungswirksame“ Ertragskonto umgebucht werden.

2. Eingangsrechnung

Die Eingangsrechnungen können die folgenden Geschäftsfälle beinhalten:

- Strom
- Versicherung
- Restliche Betriebskosten (z.B. Wärme)
- Honorar Hausverwaltung
- Instandhaltungen
- wesentliche Verbesserungen

Im Zuge der Verbuchung der Eingangsrechnungen muss, sofern es sich um die Verbesserung eines Gebäudes handelt, zuerst entschieden werden, wie diese unternehmens- und steuerrechtlich behandelt werden.

Unternehmensrechtlich ist zwischen Instandhaltungsaufwand und Herstellungskosten zu unterscheiden:

Instandhaltungsaufwand	Aufwendungen, für unwesentliche Verbesserung die über ursprünglichen Zustand nicht hinausgeht
Herstellungskosten/ Anschaffungskosten	Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterungen oder für eine wesentliche Verbesserung, die über seinen ursprünglichen Zustand hinausgeht, anfallen.

Steuerrechtlich ist zwischen laufender Instandhaltung, Instandsetzungen, und Herstellungskosten zu unterscheiden:

Instandhaltungsaufwand	Austausch von unwesentlichen Gebäudeteilen bzw. keine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes
Instandsetzungen	Aufwendungen, die den Nutzungswert des Gebäudes erhöhen, seine Nutzungsdauer verlängern und nicht zu den Herstellungsaufwendungen gehören Eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes wird dann angenommen, wenn unselbständige Bestandteile eines Gebäudes zu mehr als 25% ausgetauscht werden und dadurch eine wesentliche Verbesserung des Gebäudes eintritt.
Herstellungsaufwendungen	Wesensart des Gebäudes wird verändert z.B. Erweiterung des Gebäudes oder Austausch sämtlicher Teile des Gebäudes

❖ **Verbuchung Eingangsrechnung**

Bei der Verbuchung von Eingangsrechnung ist die ausgewiesene Vorsteuer auf das Evidenzkonto zu buchen, da der Vorsteuerabzug erst mit Zahlung zusteht.

Es ist zwischen den laufenden Aufwendungen und den Herstellungskosten zu unterscheiden.

Die laufenden Aufwendungen werden grundsätzlich unter den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ verbucht und sind:

- Strom
- Versicherung
- Restliche Betriebskosten
- Honorar Hausverwaltung
- Instandhaltung

Eine etwaige Abgrenzung aus Vorjahren ist aufzulösen.

Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten iZm Gebäuden sind unter den „Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund“ im Sachanlagevermögen zu verbuchen.

❖ **Kontentrennung Eingangsrechnung**

Die Kontentrennung iZm Eingangsrechnungen erfolgt grundsätzlich nach vermieteten Objekten. Hinsichtlich der laufenden Aufwendungen sind weiters die folgenden Unterscheidungen anzustellen:

- Art der Aufwendung
- Zahlungswirksamkeit

Im Zusammenhang mit Herstellungskosten muss außerdem die Kontentrennung auf Basis der steuerlichen Behandlung erfolgen. Instandsetzungen sind daher von Herstellungskosten zu trennen.

❖ **Buchungstext Eingangsrechnung**

Im Buchungstext ist jedenfalls eine Beschreibung des Geschäftsfalles zu erfassen. Außerdem ist, bei laufenden Aufwendungen, der zugrundeliegende Zeitraum zu dokumentieren.

❖ **Informationserfassung Eingangsrechnung**

Eine Informationserfassung ist dann durchzuführen, wenn Informationen iZm der zu tätigen Dotierung von Rückstellung oder Zuweisung zu Abgrenzungen erlangt werden.

Weiters muss im Zusammenhang mit Herstellungskosten die folgende Informationsdokumentation erfolgen:

- Datum Inbetriebnahme
- Anschaffungs-/Herstellungskosten UGB
- Nutzungsdauer UGB
- Steuerrechtliche Behandlung
- Herstellungs-/Instandsetzungs-Aufwendungen Steuerrecht
- Nutzungsdauer / Verteilungszeitraum Steuerrecht

❖ **Verbuchung der Zahlung einer Eingangsrechnung**

Bei Zahlung der Eingangsrechnung ist einerseits die Zahlung gegen das Verbindlichkeiten-Konto zu verbuchen und der offene Posten auszuziffern. Andererseits muss die Vorsteuer vom Evidenz- auf das Sammelkonto umgebucht werden, da der Vorsteuerabzug mit Zahlung zusteht. Weiters muss, sofern es sich um einen laufenden Aufwand handelt, der Aufwand auf das „Zahlungswirksame“ Aufwandskonto umgebucht werden.

3. Zahlung von Zinsen

Im Zusammenhang mit dem Girokonto der Vermietung und Verpachtung sind auch Zinserträge zu verbuchen. Diese werden grundsätzlich erst bei Verbuchung am Konto in der Buchhaltung erfasst.

❖ **Verbuchung Zinsen**

Die Verbuchung des Zinsertrags erfolgt unter den „sonstigen Zinsen und ähnliche Erträgen“. Ggf. ist die Auflösung von Abgrenzungen zu verbuchen.

❖ **Kontentrennung Zinsen**

Die Erfassung der Zinsen erfolgt getrennt von den Zinsen iZm dem Kapitalvermögen. Weiters ist nach Zahlungswirksamkeit zu unterscheiden.

❖ **Buchungstext Zinsen**

Im Buchungstext sind die folgenden Daten zu erfassen:

- Beschreibung
- Zeitraum

❖ **Informationserfassung Zinsen**

Eine Informationserfassung ist dann durchzuführen, wenn Informationen iZm der zu tätigen Dotierung von Rückstellung oder Zuweisung zu Abgrenzungen erlangt werden.

4. Zahlung von Spesen

Im Zusammenhang mit dem Girokonto der Vermietung und Verpachtung sind auch Spesen zu verbuchen. Diese werden grundsätzlich erst bei Verbuchung am Konto in der Buchhaltung erfasst.

❖ **Verbuchung Spesen**

Die Verbuchung der Spesen erfolgt unter den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“. Ggf. ist die Auflösung von Abgrenzungen zu verbuchen.

❖ **Kontentrennung Spesen**

Die Erfassung der Spesen erfolgt getrennt von den Spesen iZm dem Kapitalvermögen. Weiters ist nach Zahlungswirksamkeit zu unterscheiden.

❖ **Buchungstext Spesen**

Im Buchungstext sind die folgenden Daten zu erfassen:

- Beschreibung
- Zeitraum

❖ **Informationserfassung Spesen**

Eine Informationserfassung ist dann durchzuführen, wenn Informationen iZm der zu tätigen Dotierung von Rückstellung oder Zuweisung zu Abgrenzungen erlangt werden.

2.4. Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen

Kann ein Beleg nicht zum Kapitalvermögen oder der Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden, ist er den nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen zuzuordnen. Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen sind insbesondere Beratungskosten, die zumindest zum teilweisen Vorsteuerabzug berechtigen und Gebühren bzw. Steuern.

Die Behandlung dieser Aufwendungen wird im folgenden Kapitel dargestellt.

1. Eingangsrechnungen – Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen

Wie bereits angeführt betreffen Eingangsrechnungen iZm nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen insbesondere Beratungskosten.

❖ **Verbuchung Eingangsrechnung**

Die Eingangsrechnung muss gemäß dem, für die Stiftung festgelegten, Aufteilungsschlüssel für umsatz- und ertragsteuerliche Zwecke aufgeteilt werden. Der Anteil der Vermietung und Verpachtung wird, unter Abzug des anteiligen Vorsteuerbetrages, getrennt vom Nettobetrag des Anteils des Kapitalvermögens verbucht. Die anteilige Vorsteuer der Vermietung und Verpachtung wird auf das Vorsteuer-Evidenzkonto verbucht. Der anteilige Vorsteuerbetrag des Kapitalvermögens ist nicht abzugsfähig und wird daher auf ein separates Aufwandskonto verbucht.

Die drei resultierenden Aufwandskonten sind im „sonstigen betrieblichen Aufwand“ zu gliedern.

❖ **Kontentrennung Eingangsrechnung**

Die Kontentrennung iZm Eingangsrechnungen erfolgt wie bereits oben angedeutet nach diesen Aspekten:

- Einkunftsart (*S. Verbuchung Eingangsrechnung*)
- Nettobetrag / Nicht abzugsfähige Vorsteuer (*S. Verbuchung Eingangsrechnung*)
- Zahlungswirksamkeit

❖ **Buchungstext Ausgangsrechnung**

Im Buchungstext sind die folgenden Daten zu erfassen:

- Beschreibung
- Zeitraum

❖ **Informationserfassung Ausgangsrechnung**

Eine Informationserfassung ist dann durchzuführen, wenn Informationen iZm der zu tätigen Dotierung von Rückstellung oder Zuweisung zu Abgrenzungen erlangt werden.

❖ **Verbuchung der Zahlung einer Eingangsrechnung**

Bei Zahlung der Eingangsrechnung ist einerseits die Zahlung gegen das Verbindlichkeiten-Konto zu verbuchen und der offene Posten auszuziffern. Andererseits muss die Vorsteuer vom Evidenz- auf das Sammelkonto umgebucht werden, da der Vorsteuerabzug mit Zahlung zusteht. Weiters muss der Aufwand auf das „Zahlungswirksame“ Aufwandskonto umgebucht werden.

2. Zahlung von Gebühren

Die Behandlung der Zahlung von Gebühren erfolgt analog zur Verbuchung von Eingangsrechnungen, wobei zu beachten ist, dass bei Gebühren grundsätzlich keine Vorsteuer ausgewiesen ist und diese erst bei Zahlung verbucht werden.

3. Zahlung von Steuern

❖ **Verbuchung Steuern**

Steuern sind in der laufenden Buchhaltung unter den „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ auszuweisen. Ggf. ist die Auflösung von Abgrenzungen aus dem Vorjahr zu verbuchen.

❖ **Kontentrennung Steuern**

Es hat keine Kontentrennung zu erfolgen.

❖ **Buchungstext Steuern**

Im Buchungstext sind die folgenden Daten zu erfassen:

- Beschreibung
- Zeitraum

2.5. Überprüfung des vorläufigen, steuerlichen Ergebnisses im 4. Quartal

Im vierten Quartal ist die Berechnung des vorläufigen, steuerlichen Ergebnisses in Hinsicht auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen und VuV durchzuführen. Das steuerliche Ergebnis ist in Folge dem Stiftungsvorstand vorzulegen, um die Optimierung der Steuerbelastung zu ermöglichen. Die Entscheidung, welche Schritte in Bezug auf die Steueroptimierung zu tätigen sind, liegt hierbei beim Stiftungsvorstand. *Zu den Möglichkeiten zur Steueroptimierung S. Kapitel 6.*

2.6. Beendigung der laufenden Buchhaltung

Die Beendigung der laufenden Buchhaltung erfolgt nach der vollständigen Verbuchung aller Belege eines Geschäftsjahres.

Vorher sind aber alle Unterlagen, die in Vorjahren an den Stiftungsprüfer zu übermitteln waren und angefordert werden müssen, bei der jeweiligen Institution anzufordern.

Jedenfalls anzufordern sind die folgenden Unterlagen:

- Bankenbestätigungen (Saldenbestätigungen)
- Jahresauswertungen der Depots bzw. Depotauszüge

3. Bilanzierung

In der Bilanzierung haben grundsätzlich die Teilschritte

1. Bilanzierung des Kapitalvermögens
2. Bilanzierung der Vermietung und Verpachtung
3. Bilanzierung der restlichen Positionen
4. Erstellung Anhang und Lagebericht
5. Übermittlung der Unterlagen an den Stiftungsprüfer

zu erfolgen, wobei hiermit grundsätzlich dann begonnen wird, wenn die Unterlagen aus der Buchhaltung in der Bilanzierung eintreffen. Um die Bilanzierung der restlichen Positionen vollständig durchführen zu können, muss zuvor jedoch die Steuerberechnung durchgeführt werden. Diese wird im Kapitel 4. Steuerberechnung näher erläutert.

3.1. Bilanzierung des Kapitalvermögens

Die Bilanzierung des Kapitalvermögens umfasst folgende Schritte, die in der folgend angeführten Reihenfolge auszuführen sind und im Zuge dieses Kapitels erläutert werden:

1. Nachbuchung ausschüttungsgleicher Erträge
2. Korrektur der Anschaffungskosten/Buchwerte der Investmentfonds
3. Abstimmen der restlichen Positionen iZm dem Kapitalvermögen
4. Abstimmen der Stückanzahl der Wertpapiere, Bewertung des Kapitalvermögens und Erstellung Anlagenspiegel Kapitalvermögen

Die Behandlung dieser Aufwendungen wird im folgenden Kapitel dargestellt.

1. Nachbuchung ausschüttungsgleicher Erträge

In der Bilanzierung sind lediglich die ausschüttungsgleichen Erträge, von ausländischen Investmentfonds, die sich zum Bilanzstichtag noch im Stiftungsvermögen befinden, zu verbuchen. Die ausschüttungsgleichen Erträge von inländischen Fonds wurden bereits bei Verbuchung der KEST-Ausschüttung verbucht. Die ausschüttungsgleichen Erträge von Fonds, die bereits verkauft wurden, wurden ebenfalls im Zuge der laufenden Buchhaltung, vor Ermittlung des Buchwertabganges verbucht.

2. Korrektur der Anschaffungskosten/Buchwerte der Investmentfonds

Durch die Nachbuchung der ausschüttungsgleichen Erträge sind in der Excel-Datei, die in der Buchhaltung erstellt wurde, die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Investmentfonds anzupassen.

3. Abstimmen der restlichen Positionen iZm dem Kapitalvermögen

Dieser Punkt umfasst die Abstimmung aller anderen Positionen iZm dem Kapitalvermögen. Insbesondere zählen hierzu:

- Bilanzpositionen iZm Derivaten
- Salden Depot-Konten
- Laufende Erträge der Wertpapiere
- Gewinne/Verluste aus Derivaten
- Zinserträge Depot-Konto
- Spesen Depot-Konto
- Kapitalertragsteuer
- Quellensteuern

Die Abstimmarbeiten erfolgen mit Hilfe von Jahresauswertungen, Depotauszügen und Saldenbestätigungen, die von den depotführenden Banken zur Verfügung gestellt werden. Außerdem ist die Übereinstimmung mit den Informationen lt. Excel-Datei zu überprüfen.

Hinsichtlich Gliederung und Kontentrennung S. Kapitel 2.1.1.

In Bezug auf die Derivate sollte bereits Augenmerk auf die nötigen Anhangangaben gelegt werden und ggf. eine Dokumentation erfolgen.

In Hinsicht auf die Quellensteuern sind die rückerstattungsfähigen, anrechenbaren und nicht anrechenbaren Anteile zu erheben und zu dokumentieren.

4. Abstimmen der Stückanzahl der Wertpapiere und Bewertung des Kapitalvermögens

In diesem Schritt erfolgt der Vergleich der vorhandenen Stückanzahl zum Stichtag lt. Excel-Datei und Depotauszug. Stimmt diese überein, kann die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert erfolgen.

Der Kurswert zum Stichtag ist in diesem Schritt mit dem Buchwert zu vergleichen. Liegt der Kurswert unter dem Buchwert ist eine außerplanmäßige Abschreibung durchzuführen. Liegt der Kurswert über dem Buchwert ist bis zu den historischen Anschaffungskosten zzgl. etwaiger Korrekturbeträge bei Investmentfonds eine Wertaufholung vorzunehmen.

Die Wertpapiere sind grundsätzlich unter den „Wertpapieren (Wertrechten) des Anlagevermögens“ bzw. unter den „sonstigen Wertpapieren und Anteilen des Umlaufvermögens“ auszuweisen. Hinsichtlich der Gliederung müssen auch die Informationen des wertaufhellenden Zeitraumes, die seitens der Buchhaltung an die Bilanzierung ergehen, berücksichtigt werden.

Zur Erstellung des Anlagenverzeichnisses, das alle Wertpapiere nach ISIN-Nummer getrennt ausweist, sind mit Hilfe der bereits erstellten Excel-Datei die folgenden Informationen zusammenzufassen:

- ISIN-Nummer
- Anschaffungskosten Eröffnungstichtag
- Ausschüttungsgleiche Erträge UGB
- Anschaffungskosten-/Buchwert-Zugänge
- Anschaffungskosten-Abgänge
- Anschaffungskosten Bilanzstichtag
- Buchwert Eröffnungstichtag
- Buchwert-Abgänge
- Außerplanmäßige Abschreibungen
- Zuschreibungen
- Buchwert Bilanzstichtag

3.2. Bilanzierung der Vermietung und Verpachtung

Die Bilanzierung der Vermietung und Verpachtung umfasst folgende Schritte, die in der folgenden Reihenfolge auszuführen sind:

1. Abstimmung der Erlöse
2. Abstimmung der Aufwendungen, die den vermieteten Objekten direkt zurechenbar sind
3. Abstimmung der Aufwendungen, die den vermieteten Objekten nicht direkt zurechenbar sind
4. Abstimmung der Zinsen
5. Abstimmung der wesentlichen Verbesserungen
6. Erstellung Anlagenverzeichnis

Die angeführten Teilschritte basieren auf den Unterlagen und der Informationsdokumentation der Buchhaltung sowie ggf. den Belegen des Folgejahres.

In Bezug auf die Aufwendungen, die den vermieteten Objekten zurechenbar sind, wie z.B. Betriebskosten und Instandhaltungen, ist anzumerken, dass die Trennung der Aufwandskonten jedenfalls auf Basis der vermieteten Objekte zu erfolgen hat.

Aufwendungen, die den vermieteten Objekten nicht direkt zurechenbar sind, werden im Zuge der Steuerberechnung auf die vermieteten Objekte verteilt.

Die Gliederung und weitere Kontentrennung der Erlöse und Aufwendungen kann dem Kapitel 2.1.2 entnommen werden.

Im Zuge der Bilanzierung der Vermietung und Verpachtung ist sicherzustellen, dass die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung eingehalten werden und entsprechende Abgrenzungs- bzw. Rückstellungsbuchungen vorgenommen werden.

In Bezug auf die Abstimmung der wesentlichen Verbesserungen, ist die planmäßige Abschreibung, mit Hilfe der Informationsdokumentation der laufenden Buchhaltung zu ermitteln. Die wesentlichen Verbesserungen im Zusammenhang mit Gebäuden sind unter den „Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund“ im Sachanlagevermögen auszuweisen. Die Kontentrennung der Vermögenswerte hat auf Basis der vermieteten Objekte und der steuerlichen Behandlung zu erfolgen.

Die planmäßige Abschreibung ist unter den „Abschreibungen auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen“ zu gliedern. Hinsichtlich der Abschreibungen hat keine Kontentrennung zu erfolgen.

Im weiteren Verlauf ist das Anlagenverzeichnis der VuV zu aktualisieren. Dieser Schritt erfolgt im Programm „RZL“.

3.3. Bilanzierung der restlichen Positionen

Die Bilanzierung der restlichen Positionen besteht einerseits aus der Abstimmung der steuerunabhängigen Positionen, deren Gliederung und Verbuchung sich grundsätzlich aus *Kapitel 2.4 Nicht direkt zurechenbare Aufwendungen* ergibt.

An dieser Stelle sind grundsätzlich Abgrenzungsbuchungen vorzunehmen und Salden zu kontrollieren.

Nach Durchführung der Steuerberechnung ist weiters die Abstimmung der umsatz- und ertragsteuerabhängigen Positionen und die Verbuchung von latenten Steuern durchzuführen, wobei sich diese Vorgehensweise grundsätzlich nicht von der bei Kapitalgesellschaften unterscheidet.

In Bezug auf die Zwischensteuer ist anzumerken, dass diese lediglich dann als „sonstige Forderung“ zu verbuchen ist, wenn die Erstattung zum Bilanzierungszeitpunkt bereits erfolgt oder überwiegend wahrscheinlich ist. Ansonsten ist die Zwischensteuer unter den „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ auszuweisen.

3.4. Erstellung Anhang und Lagebericht

Im Zuge der Erstellung des Anhangs und Lageberichts werden alle, während der Bilanzierung, erlangten Informationen verarbeitet. Die Dokumente haben alle gesetzlichen Vorgaben, die für große Kapitalgesellschaften zu beachten sind, zu erfüllen.

3.5. Übermittlung der Unterlagen an den Stiftungsprüfer

Die Unterlagen des Jahresabschlusses sind nach Fertigstellung an den Stiftungsprüfer zu übermitteln, damit dieser seine Prüfung durchführen kann.

Jedenfalls sind die folgenden Unterlagen an den Stiftungsprüfer zu übermitteln:

- Bilanz
- GuV
- Anlagenverzeichnis
- Anhang
- Lagebericht
- Steuerberechnung
- Steuererklärungen
- Zwischensteuer-Evidenzkonto

4. Steuerberechnung

Im Zuge der Steuerberechnung wird einerseits die Umsatzsteuerbelastung und andererseits die Ertragsteuerbelastung errechnet.

Da die Umsatzsteuerberechnung grundsätzlich programmautomatisiert erfolgt, zielt dieses Kapitel auf die Berechnung iZm den Ertragsteuern ab.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen wird in diesem Kapitel in Hinsicht auf die Einkünfte aus

1. Kapitalvermögen *und*
2. Vermietung und Verpachtung

näher erläutert.

Im Anschluss an die Ermittlung der Steuerbelastung der Zwischenkörperschaftsteuer und normalen Körperschaftsteuer muss die Erhebung der anrechenbaren Vorauszahlungen auf Körperschaftsteuer durchgeführt werden. Die abgeführten Vorauszahlungen sind einerseits im UGB-Abschluss, andererseits auf dem FinanzOnline-Konto ersichtlich.

Durch Abzug der Vorauszahlungen von der gesamten Steuerbelastung erfolgt die Ermittlung der Steuernachbelastung bzw. -gutschrift.

Abschließend müssen die Steuerklärungen ausgefüllt werden. Aufgrund dieser Tatsache wird im folgenden Kapitel bei jedem steuerlich relevanten Betrag die auszufüllende Kennziffer angeführt.

4.1. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Die im folgenden angeführten Kennziffern der Steuererklärungen sind im Formular „K2 - Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallen“, insbesondere unter Punkt „13. Sondervorschriften für Privatstiftungen“ anzufinden.

Im Zuge dieses Kapitels werden die Einkünfte und die entsprechende Berechnung der Steuerbelastung der folgenden Besteuerungsebenen näher dargestellt:

1. Zwischenkörperschaftsteuer
2. Normale Körperschaftsteuer

4.1.1. Zwischenkörperschaftsteuer

Der normalen Zwischenkörperschaftsteuer unterliegen:

1. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital
2. Einkünfte aus Substanzgewinnen
3. Einkünfte aus Derivaten

Die Ermittlung dieser Einkünfte wird im folgenden Kapitel näher erläutert.

Sind diese Einkünfte ermittelt ist folgende Berechnung durchzuführen, um die Steuerbelastung iZm der Zwischenkörperschaftsteuer zu ermitteln:

+	Einkünfte aus der Überlassung von Kapital
+	Einkünfte aus Substanzgewinnen
+	Einkünfte aus Derivaten
=	Bemessungsgrundlage Zwischensteuer
x	25% ergibt Steuerbelastung gesamt
-	Anrechenbare Quellensteuern auf Zwischensteuer
-	Zuwendungen des laufenden Jahres
=	Steuerbelastung nach anrechenbaren Quellensteuern und Zuwendungen

Tabelle 25: Berechnung Steuerbelastung Zwischensteuer.

Ggf. kann auch eine Rückerstattung von Zwischensteuerbeträgen aus Vorjahren erfolgen.

Ein etwaiger Verlustausgleich zwischen den drei Einkünften ist grundsätzlich zulässig. Ausgenommen ist ein Ausgleich mit Zinsen aus Bankguthaben.

Die anrechenbaren Quellensteuern auf Zwischensteuern sind der Excel-Datei, die im Zuge der Bilanzierung erstellt bzw. erweitert wurde, zu entnehmen. Die Zuwendungen des laufenden Jahres können dem UGB-Abschluss entnommen werden.

1. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital

Zur Ermittlung der Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind die zahlungswirksamen Kupons und Zinserträge aus Bankzinsen des laufenden Jahres dem UGB-Abschluss zu entnehmen. Weiters sind die steuerpflichtigen, ausschüttungsgleichen Erträge aus Investmentfonds aus der Excel-Datei zu übernehmen.

Die Eintragung der Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erfolgt folgendermaßen:

Relevanter Betrag	Kennziffer
Inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital	882
Ausländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital	883

Tabelle 26: Eintragung der Einkünfte aus der Überlassung von Kapital in die Steuererklärung.

2. Einkünfte aus Substanzgewinnen

Für die Ermittlung der Einkünfte aus Substanzgewinnen muss zuerst das steuerrechtliche Anlagenverzeichnis aktualisiert werden. Hierfür können die steuerrechtlichen Zu- und Abgänge aus der Excel-Datei übernommen werden. Zu berücksichtigen sind an dieser Stelle auch die steuerlichen Korrekturpositionen iZm Investmentfonds.

Anschließend werden die Abgänge der Anschaffungskosten lt. Anlagenverzeichnis mit den Verkaufserlösen lt. UGB-Abschluss gegenübergestellt. Die Differenz ergibt die Einkünfte aus Substanzgewinnen (oder ggf. Substanzverlusten).

Die Eintragung der Einkünfte aus Substanzgewinnen erfolgt in der Kennziffer **884**.

3. Einkünfte aus Derivaten

Die steuerpflichtigen Einkünfte aus Derivaten bestehen aus den folgenden Teilen:

- verfallene Optionsprämien,
- Differenzausgleich oder
- Veräußerungsgewinne (oder ggf. -verluste)

Diese Einkünfte sind aus der Excel-Datei zu übernehmen.

Wir das Basisgeschäft eines Derivats ausgeführt, werden keine Einkünfte aus Derivaten begründet. Die steuerliche Erfassung erfolgt erst bei Verkauf des zugrundeliegenden Basisgutes.

Die Eintragung der Einkünfte aus Derivaten erfolgt ebenfalls in der Kennziffer **884**.

4.1.2. Normale Körperschaftsteuer

Der normalen Körperschaftsteuer unterliegen

- steuerpflichtige Beteiligungserträge
- Erträge aus nicht-verbrieften Finanzinstrumenten („private-placement“)

Auf die Erträge aus nicht-verbrieften Finanzinstrumenten wird in diesem Leitfaden nicht näher eingegangen.

In der Steuererklärung sind neben den steuerpflichtigen, auch steuerfreie Beteiligungserträge anzuführen. Die folgenden Beträge können aus den Konten-Salden des UGB-Abschlusses entnommen werden. Es ist darauf zu achten, lediglich zahlungswirksame Beträge zu erfassen.

Weiters sind auf die steuerpflichtigen Beteiligungserträge die anteilig anrechenbaren, ausländischen Quellensteuern anzuführen. Der anrechenbare Teil, der auf steuerpflichtige Beteiligungserträge entfällt, ist aus der, im Zuge der Bilanzierung erstellten Excel-Datei zu entnehmen und entsprechend einzutragen:

Relevanter Betrag	Kennziffer
Steuerfreie Inländische Beteiligungserträge	830
Steuerfreie Beteiligungserträge aus Portfoliobeteiligungen	831
Steuerfreie Beteiligungserträge aus Schachtelbeteiligungen	832
Steuerpflichtige Beteiligungserträge aus Schachtelbeteiligungen	834
Steuerpflichtige Beteiligungserträge aus Portfoliobeteiligungen	838
Anrechenbare Quellensteuern auf steuerpflichtige Portfoliobeteiligungserträge	848
Anrechenbare Quellensteuern auf steuerpflichtige Schachtelbeteiligungserträge	847

Tabelle 27: Eintragung der Beteiligungserträge in der Steuererklärung

Die Berechnung der Steuerbelastung der normalen Körperschaftsteuer aus Einkünften aus Kapitalvermögen ergibt sich folgendermaßen:

+	Steuerpflichtige Beteiligungserträge aus Schachtelbeteiligungen
+	Steuerpflichtige Beteiligungserträge aus Portfoliobeteiligungen
=	Bemessungsgrundlage normale Körperschaftsteuer
x	25% ergibt Steuerbelastung gesamt
-	Anrechenbare Quellensteuern auf steuerpflichtige Portfoliobeteiligungserträge
-	Anrechenbare Quellensteuern auf steuerpflichtige Schachtelbeteiligungserträge
=	Steuerbelastung nach anrechenbaren Quellensteuern

Tabelle 28: Berechnung Steuerbelastung normale KöSt.

4.2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unterliegen der normalen Körperschaftsteuer.

Da für jedes vermietete Objekt eine eigene Beilage zur Körperschaftsteuererklärung auszufüllen ist, müssen die folgend erläuterten Beträge für jedes vermietete Objekt einzeln erhoben werden. Die Aufteilung jener Werbungskosten, die nicht direkt den Objekten zugerechnet werden können, wie z.B. die Aufwendungen für die Hausverwaltung, müssen mit Hilfe eines geeigneten Aufteilungsschlüssels, wie zum Beispiel der flächenmäßigen Aufteilung, in einer Excel-Tabelle verteilt werden.

Um alle Dokumente vor Beginn der Ermittlung der Beträge zur Verfügung zu haben, muss das steuerrechtliche Anlagenverzeichnis aktualisiert werden. Hierfür sind die steuerrechtlichen Werte aus der Excel-Datei zu nutzen.

Im Anschluss können mit Hilfe des UGB-Abschlusses bzw. des steuerlichen Anlageverzeichnisses die folgenden Beträge, die in die entsprechenden „Beilagen zur Körperschaftsteuererklärung K 2 für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden“ einzutragen sind, ermittelt werden. Zu beachten ist, dass lediglich zahlungswirksame Einnahmen und Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Relevanter Betrag	Kenn-ziffer
Einnahmen	9460
Absetzung für Abnutzung	9500
Absetzbare Aufwendungen gem. § 28 Abs. 2 EStG (Instandsetzungen)	9470
Aufwendungen gem. § 28 Abs. 2 EStG die im laufenden Jahr angefallen sind (Antrag auf Verteilung)	9430
Absetzbare Aufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG (Herstellungsaufwendungen)	9480
Aufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG die im laufenden Jahr angefallen sind (Antrag auf Verteilung)	9440
Absetzbare Aufwendungen gem. § 28 Abs. 4 EStG (Ersatz von Aufwendungen)	9490
Aufwendungen gem. § 28 Abs. 4 EStG die im laufenden Jahr angefallen sind (Antrag auf Verteilung)	9450
Instandhaltungskosten	9520
Übrige Werbungskosten	9530

In Hinsicht auf die laufenden Instandhaltungskosten, ist die Option zur Verteilung auf 15 Jahre, sofern diese nicht regelmäßig wiederkehrend sind, zu beachten.

Ein Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich zulässig.

Nach Saldierung der Ergebnisse der einzelnen Objekte, ergibt sich daher die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer iZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Steuerbelastung ergibt sich durch Berechnung des Anteils von 25%.

5. Gliederungsvorschlag für Privatstiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten

Der folgend angeführte Gliederungsvorschlag wurde in Anlehnung an die AFRAC-Stellungnahme erhoben und ist insbesondere für Privatstiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten, relevant.

A. Ergebnis aus Kapitalvermögen

1. Erträge aus verbundenen Unternehmen
2. Erträge aus sonstigen Beteiligungen
3. Erträge aus Wertpapieren des Anlagevermögens
 - a. Laufende Erträge
 - b. Substanzgewinne
 - c. Zuschreibungen
4. Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens
 - a. Laufende Erträge
 - b. Substanzgewinne
5. Erträge aus Derivaten
6. Aufwendungen aus Wertpapieren des Anlagevermögens
 - a. Substanzverluste
 - b. Abschreibungen
7. Aufwendungen aus Wertpapieren des Umlaufvermögens
 - a. Substanzverluste
 - b. Abschreibungen
8. Aufwendungen aus Derivaten
davon Abschreibungen
9. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
10. Sonstige dem Kapitalvermögen zurechenbare Aufwendungen

11. **Ergebnis aus Kapitalvermögen**

B. Ergebnis aus Immobilienvermögen

12. Mieterlöse
13. Abschreibungen auf Immobilien (Gebäude)
14. Sonstige dem Immobilienvermögen zurechenbare Aufwendungen
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen

16. **Ergebnis aus Immobilienvermögen**

D. Sonstiges Ergebnis

17. Sonstige betriebliche Erträge
18. Abschreibungen auf Sachanlagen
19. Sonstige betriebliche Aufwendungen

20. **Sonstiges Ergebnis**

E. Gesamtergebnis

21. **Ergebnis vor Steuern (Zwischensumme aus Z. 11, 16, 20)**
22. Steuern vom Einkommen und Ertrag
davon Zwischenkörperschaftsteuer
davon Quellensteuern

23. **Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**

Tabelle 29: Gliederungsvorschlag für Stiftungen, die überwiegend Finanzvermögen halten.

6. Potentiale zur Steueroptimierung

Die folgenden Ausführungen wurden im Rahmen der angeführten Masterarbeit erhoben. Für nähere Ausführungen in Hinsicht auf die theoretische Basis dieser Optimierungspotentiale wird auf diese Arbeit verwiesen.

Die folgenden Ausführungen enthalten Inhalte im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung. Da diese Einkünfte bei Privatstiftungen unabhängig voneinander versteuert werden, werden die entsprechenden Optimierungspotentiale separat voneinander erhoben.

6.1. Steueroptimierung bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Die Optimierungspotentiale in Hinsicht auf Einkünfte aus Kapitalvermögen ergeben sich durch die Investition in steuerfreie Einkünfte, die Verschiebung von Einkünften sowie die Ausnutzung von Anrechnungs- und Rückerstattungspotentialen hinsichtlich Kapitalertrag- und Quellensteuern.

❖ **Steuervorteile durch steuerfreie Einkünfte aus Kapitalvermögen**

Steuerfreie Einkünfte können insbesondere durch Beteiligungserträgen im Zusammenhang mit folgenden Wertpapieren erzielt werden:

- inländische Aktien
- ausländische Portfoliobeteiligungen, die die Ausnahmetatbestände gem. § 10 Abs. 5 KStG nicht erfüllen
- ausländische Schachtelbeteiligungen, die die Ausnahmetatbestände gem. § 10 Abs. 4 KStG nicht erfüllen
- Aktienfonds

❖ **Steueroptimierung durch die Verschiebung von Einkünften**

Da es hinsichtlich nicht ausgeglichener Verluste keine Vortragsmöglichkeit bei Einkünften aus Kapitalvermögen gibt, sollte es Ziel des Stiftungsvorstandes sein, entstandene Verluste mit bereits erzielten Erträgen auszugleichen, jedoch keinen Verlustüberhang zu generieren.

Die gezielte Realisierung von Verlusten bzw. Gewinnen wird iZm den Einkünften aus Kapitalvermögen durch den Verkauf von qualifizierten Wertpapieren erfolgen. Gegebenenfalls können die, zur Realisierung, verkauften Wertpapiere wiederbeschafft werden. Ein steuerlicher Missbrauch wird in dieser Hinsicht seitens der Abgabenbehörde dann angenommen, wenn der Verkaufs- und Wiederbeschaffungs-Vorgang nur über die Bank und nicht über die Börse abgewickelt wird. Wird der Vorgang jedoch unter Einbindung des Kurs- und Wiederbeschaffungsrisikos vorgenommen, sind das Veräußerungs- und Wiederbeschaffungsgeschäft als selbständige Rechtsgeschäfte anzusehen.

Eine weitere Möglichkeit zur Realisierung von Verlusten und Gewinnen ist die Übertragung des Wertpapiers von einem Depot auf ein anderes. Die Übertragung zwischen zwei Depots von zwei verschiedenen depotführenden Banken ist grundsätzlich geeignet für die entsprechende Realisierung der Einkünfte. Die steuerlichen Anschaffungskosten dürfen dem übernehmende Depot jedoch nicht mitgeteilt werden.

Weiters ist festzuhalten, dass auch die Übertragung der stillen Reserven gem. § 13 Abs. 4 KStG eine geeignete Möglichkeit der Verschiebung von Einkünften darstellt, da beim Verkauf einer qualifizierten Beteiligung ein steuerfreier Betrag gebildet werden kann und erst nach einem Jahr versteuert werden muss, sofern kein Kauf einer qualifizierten Ersatzbeteiligung erfolgt.

Zur Erleichterung bzw. Ermöglichung der Verschiebung von Einkünften aus Kapitalvermögen sind folgende Maßnahmen zu setzen:

- Vermeidung von Durchschnittspreisbildung bei steuerlichen Anschaffungskosten durch Depotziele
- Beachtung des Verlustausgleichsverbotes in Hinsicht auf Zinsen aus Bankguthaben
- Beachtung von geplanten bzw. getätigten Zuwendungen an Begünstigte

❖ **Steuroptimierung durch die Anrechnung und Rückerstattung von Kapitalertrag- und Quellensteuer**

Im Zusammenhang mit Kapitalertrag- und Quellensteuern sind folgende Maßnahmen, zur Reduktion der Steuerbelastung, zu setzen:

- Antragstellung zur KEST-Befreiung bei allen Banken
- Ausnutzung der Anrechnungsmöglichkeiten von Quellensteuern für steuerpflichtige Einkünfte in Höhe des gem. DBA zulässigen Prozentsatzes
- Ausnutzung der Rückerstattungsmöglichkeiten von Quellensteuern für steuerpflichtige Einkünfte in Höhe der Überschreitung des gem. DBA zulässigen Prozentsatzes

6.2. Steuroptimierung bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Die Steuroptimierung iZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kann grundsätzlich nur durch die Verschiebung von Einkünften erfolgen.

Dies kann durch die gezielte Anwendung des Zufluss-Abfluss-Prinzips bewerkstelligt werden, da Einnahmen und sofort abzugsfähige Ausgaben grundsätzlich in der Periode steuerlich zu erfassen sind, in der der Zahlungsfluss stattfindet.

Zu beachten ist, dass regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen, die bereits fällig sind, im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu erfassen sind. Wiederkehrend sind Zahlungen dann, wenn sie mindestens dreimal hintereinander in annähernd gleichen Zeiträumen zu erbringen sind. Die kurze Zeit wird jedenfalls überschritten, wenn die Zahlung mehr als 15 Tage vor oder nach dem Kalenderjahr erfolgt.

Weitere Möglichkeiten zur Verschiebung von Einkünften bieten sich durch die Aufteilungsmöglichkeiten gem. § 28 EStG. Diese Möglichkeiten beinhalten auf Antrag, die Aufteilung von

- nicht jährlich anfallenden Instandhaltungsaufwendungen und außergewöhnlichen Aufwendungen auf 15 Jahre
- begünstigten Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG auf 15 Jahre
- Aufwendungen gem. § 28 Abs. 4 EStG auf 10 Jahre

In Bezug auf Abschreibungssätze und Grundanteile kann nur dann ein Vorteil entstehen, wenn ein neues Gebäude in das Vermögen aufgenommen wird und abweichende Werte mit Hilfe von Gutachten nachgewiesen werden können.