



Rablstraße 31, A-4601 Wels
Telefon 0043/7242/67438-0, Telefax 0043/7242/43606
e-mail: ederwt@aon.at

Die österreichische Privatstiftung aus deutscher Sicht



Stand: Juli 2003

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
Afa	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	(deutsche) Abgabenordnung
AR	Aufsichtsrat
ArbVG	Arbeitsverfassungsgesetz
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
bspw.	beispielsweise
BStFG	Bundesstiftungs- und Fondsgesetz
BWG	Bankwesengesetz
bzgl.	bezüglich
d.h.	das heißt
dAStG	deutsches Außensteuergesetz
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-D-	Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem
ErbSt	Gebiet der Erbschaftsteuer zwischen der Republik Österreich und Deutschland
ErbSt	Erbschaftsteuer
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErIRV	Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage
EuGH	Europäischer Gerichtshof
ff	fortfolgend

gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
Gz	Geschäftszahl
HGB	Handelsgesetzbuch
hL	herrschende Lehre
idF	in der Fassung
idH	in der Höhe
idHv	in der Höhe von
idR	in der Regel
iF	im Fall
InvFG	Investmentfondsgesetz
iVm	in Verbindung mit
KommSt	Kommunalsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVG	Kapitalverkehrsgesetz
lit	litera
mE	meines Erachtens
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
PSG	Privatstiftungsgesetz
RGBl	Reichsgesetzblatt
Rz	Randziffer
sog.	sogenannte, -er, -es
tw	teilweise
ua	unter anderem
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.a.	vor allem
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
zB	zum Beispiel

INHALTSVERZEICHNIS

EINLEITUNG	7
ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN	8
I. WESEN DER PRIVATSTIFTUNG	8
II. GESELLSCHAFTSRECHTLICHE GRUNDLAGEN	9
II.1. ORGANE DER PRIVATSTIFTUNG	9
II.1.1. DER STIFTUNGSVORSTAND	10
II.1.2. DER STIFTUNGSPRÜFER	11
II.1.3. DER AUFSICHTSRAT	12
II.1.4. SONSTIGE ORGANE.....	12
II.2. DIE STIFTUNGSERKLÄRUNG	13
III. HANDELSRECHTLICHE BESTIMMUNGEN	18
III.1. ENTSTEHUNG DER PRIVATSTIFTUNG	18
III.2. BUCHFÜHRUNGSPFLICHTEN	19
III.3. AUFLÖSUNG UND ABWICKLUNG DER PRIVATSTIFTUNG	20
BESTEuerung DER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG NACH ÖSTERREICHISCHEM RECHT	22
I. BESTEUERUNG BEI GRÜNDUNG DER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG	22
I.1. ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUER.....	22
I.2. EINKOMMEN- UND KÖRPERSCHAFTSTEUER	24
I.2.1. ZUWENDUNGEN VON PRIVATVERMÖGEN	25
I.2.2. ZUWENDUNGEN VON BETRIEBSVERMÖGEN	25
I.2.2.1. UNTERNEHMENSZWECKFÖRDERUNGSSTIFTUNGEN	26
I.2.2.2. ARBEITNEHMERFÖRDERUNGSSTIFTUNGEN.....	27
I.2.2.3. BELEGSCHAFTSBETEILIGUNGSSTIFTUNGEN.....	28
I.2.3. FIKTIVE EINKÜNFTE DES STIFTERS ANLÄSSLICH EINER UNENTGELTLICHEN ÜBERTRAGUNG	30
I.3. UMSATZSTEUER	32
I.4. GRUNDERWERBSTEUER	34
II. DIE LAUFENDE BESTEUERUNG DER PRIVATSTIFTUNG	35
II.1. KÖRPERSCHAFTSTEUER	35

II.1.1.	PERSÖNLICHE STEUERPFlicht	35
II.1.2.	SACHLICHE STEUERPFlicht	35
II.1.3.	SONDERVORSCHRIFTEN ÜBER DIE ZWISCHENBESTEUERUNG.....	39
II.1.4.	BESTEuerung VON ANTEILEN AN INVESTMENTFONDS	41
II.2.	UMSATZSTEUER.....	43
III.	DIE BESTEUERUNG DER BEGÜNSTIGTEN	44
III.1.	ERBSCHAFTS- UND SCHENKUNGSSTEUER.....	44
III.2.	EINKOMMEN- UND KÖRPERSCHAFTSTEUER	45
III.3.	GRUNDERWERBSTEUER	49
IV.	BESTEuerung BEI AUFLÖSUNG DER PRIVATSTIFTUNG	50
IV.1.	AUFLÖSUNG DER STIFTUNG.....	50
IV.2.	WIDERRUF DER STIFTUNG.....	51
	STEUERLICHE FOLGEN DER ERRICHTUNG EINER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG AUS DEM BLICKWINKEL DES DEUTSCHEN STEUERRECHTS	53
I.	BESTEuerung BEI GRÜNDUNG DER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG	53
I.1.	ERBSCHAFTSSTEUER/SCHENKUNGSSTEUER	53
I.1.1.	SACHLICHE STEUERPFlicht	53
I.1.2.	PERSÖNLICHE STEUERPFlicht.....	53
I.1.3.	HÖHE DER STEUER	56
I.2.	ERTRAGSTEUERN.....	57
I.2.1.	PRIVATVERMÖGEN.....	57
I.2.2.	BETRIEBSVERMÖGEN	60
II.	LAUFENDE BESTEUERUNG	61
II.1.	BESTEuerung DER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG	61
II.1.1.	ERBSCHAFTSSTEUER	61
II.1.2.	ERTRAGSTEUERN.....	62
II.2.	BESTEuerung DES VON DER STIFTUNG BEGÜNSTIGTEN	62
II.2.1.	ALLGEMEINES	62
II.2.2.	ERBSCHAFTSSTEUER/SCHENKUNGSSTEUER	63
II.2.3.	ERTRAGSTEUERN.....	64
II.3.	SONDERREGELUNG FÜR FAMILIENSTIFTUNGEN – DIE SOG. ZURECHNUNGSBESTEUERUNG NACH § 15 DASTG.....	64

II.3.1.	ZIEL DER ZURECHNUNGSBESTEUERUNG.....	64
II.3.2.	TATBESTANDLICHE VORAUSSETZUNGEN DES § 15 ABS. 1 DASTG .	65
II.3.3.	RECHTSFOLGE.....	67
II.3.4.	BEGRIFF UND ERMITTLUNG DES STEUERPFLICHTIGEN EINKOMMENS	67
II.3.5.	ZUFALLSDESTINATÄRE	68
II.3.6.	ERBSCHAFTSTEUER.....	68
III.	BESTEuerung BEI AUFLÖSUNG DER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG.....	69
III.1.	ERBSCHAFTSSTEUER/SCHENKUNGSSTEUER	69
III.2.	ERTRAGSTEUERN.....	70
IV.	ERRICHTUNG EINER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG IM ZUSAMMENHANG MIT EINER WOHNsITZVERLEGUNG DES STIFTERS UND/ODER DES BEGÜNSTIGTEN VON DEUTSCHLAND NACH ÖSTERREICH.....	71
IV.1.	ALLGEMEINES	71
IV.2.	ERRICHTUNG EINER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG DURCH STIFTUNGSGESCHÄFT UNTER LEBENDEN NACH ERFOLGTEM WOHNsITZWECHSEL.....	71
IV.2.1.	MOTIVE FÜR EINEN WOHNsITZWECHSEL	71
IV.2.2.	VORAUSSETZUNGEN EINES WOHNsITZWECHSELS VON DEUTSCHLAND NACH ÖSTERREICH.....	73
IV.2.3.	VERMÖGENSÜBERTAGUNG AUF DIE ÖSTERREICHISCHE PRIVATSTIFTUNG NACH ERFOLGTER WOHNsITZVERLEGUNG	74
IV.3.	ERRICHTUNG EINER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG DURCH STIFTUNGSGESCHÄFT VON TODES WEGEN	76
	PROBLEMATIK DER AUSWIRKUNGEN DES ÖSTERREICHISCHEN UND DEUTSCHEN STEUERRECHTS BEI ERRICHTUNG EINER ÖSTERREICHISCHEN PRIVATSTIFTUNG DURCH IN DEUTSCHLAND ANSÄSSIGE	77
	SCHLUSSBEMERKUNG	81

EINLEITUNG

Die durch das im Jahr 1993 in Österreich reformierte Stiftungsrecht neu geschaffene Privatstiftung erfreut sich seit dem Inkrafttreten des Privatstiftungsgesetzes am 01.09.1993 wachsender Beliebtheit.

Die Vorteile der Sicherung und Erhaltung des auf die Stiftung übertragenen Vermögens insbesondere verbunden mit erbschaftssteuerlich günstigen Effekten haben auch zahlreiche in Deutschland ansässige Steuerbürger bereits in der Vergangenheit veranlasst, ernsthaft über die Vermögensbindung mittels einer österreichischen Privatstiftung nachzudenken.

Nachstehend wird die österreichische Privatstiftung aus zivilrechtlicher sowie aus steuerrechtlicher Sicht konkreter dargestellt. Die steuerrechtliche Darstellung setzt sich mit den steuerlichen Folgen der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung aus der Sichtweise des deutschen Steuerrechts auseinander. Dabei werden die Besteuerungsfolgen bei Gründung, während des Bestehens und bei der Auflösung der Stiftung erläutert, wobei stets zwischen erbschafts- bzw. schenkungssteuerlichen und ertragsteuerlichen Konsequenzen differenziert wird. Schließlich wird die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung im Zusammenhang mit einer Wohnsitzverlegung des deutschen Stifters und/oder des Begünstigten von Deutschland nach Österreich dargestellt.



ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN

I. Wesen der Privatstiftung

Die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen zur Errichtung einer Privatstiftung sind im Privatstiftungsgesetz (kurz: PSG) zu finden. Im PSG wird die Privatstiftung als eigentümerlose, juristische Person eingerichtet. **Eigentümerlos** ist sie deswegen zu bezeichnen, da die Gesellschaft keine Mitglieder haben kann. Dies bedeutet, dass der Stifter zwar die Privatstiftung nach seinem Willen ausgestalten kann, aber er selber soll vom Einfluss an dem Vermögen in Hinkunft ausgeschlossen sein. Diese weitgehende Freistellung vom Stifter ist ja gerade der Sinn der Privatstiftung, da ansonsten die Gefahr besteht, Missbrauch zu betreiben. Sie unterscheidet sich zu anderen Konstruktionen, wie etwa Vereinen oder Fideikommissen, teils in organisatorischer, teils in rechtlicher Hinsicht. Eben wegen dieser eigentümerlosen Situation erkennt der Gesetzgeber erhöhten Kontrollbedarf, den er durch gesellschaftsrechtliche Bestimmungen gewährleisten will. Steuerrechtlich erhält die Privatstiftung eine Sonderstellung, auf die später noch näher eingegangen wird.

Die Privatstiftung kann durch zwei Ereignisse mit Vermögen ausgestattet werden: entweder durch Gründung einer Privatstiftung unter Lebenden oder von Todes wegen. Beide Arten ermöglichen also die Übertragung von Stiftervermögen auf einen Rechtsträger, der einem vom Stifter bestimmten Zweck erfüllen soll.

Die Motive, warum Privatstiftungen errichtet werden, sind vielfältig: Arbeitnehmerförderungs-, Pensionsvorsorge- oder Familienstiftungen sind nur einige beispielhafte Anwendungsbereiche.



II. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

II.1. Organe der Privatstiftung

Damit die Privatstiftung ihre Aufgaben erfüllen kann, benötigt sie, wie jede juristische Person, Organe. Ebenso dienen die Organe der Kontrolle zur satzungsgemäßen Erfüllung des Stiftungszwecks.

Als äußeres Kontrollorgan kann das **Gericht** gesehen werden, das in Zweifelsfällen oder bei Streitigkeiten weitreichende Befugnisse erhält. Die Festlegung des jeweilig zuständigen Gerichts richtet sich nach § 40 PSG. In Wien ist dies das Handelsgericht, in den anderen Bundesländern das Landesgericht abhängig vom Sitz der Stiftung. Die Zuständigkeit ist zwingendes Recht. Für außerstreitige Angelegenheiten wird in der ErlRV auf das Außerstreitgesetz verwiesen.

§ 14 PSG normiert die zulässigen Organe; hierbei sind **Stiftungsvorstand**, **Stiftungsprüfer** und, unter bestimmten Voraussetzungen, **Aufsichtsrat** obligatorisch. **Weitere Organe** können vom Stifter bestimmt werden.

Organe der Stiftung können teilweise auch juristische Personen sein. Es ist wichtig festzuhalten, dass **Begünstigte nicht in die im Gesetz aufgezählten Organe berufen werden** können. Ansonsten könnte die angestrebte Eigentümer- und Mitgliederlosigkeit des Gesetzes leicht unterlaufen werden. Diese Bestimmung läuft aber ins Leere. **Durch diverse organisatorische Konstruktionen** ist es **möglich**, den **Stiftungsvorstand Weisungen zu erteilen**, bspw. durch Installierung von Beiräten oder Kuratoren.



II.1.1. Der Stiftungsvorstand

Die §§ 15 –19 PSG legen Funktionen und Aufgaben des Stiftungsvorstandes fest. Er muss aus mindestens drei Mitgliedern bestehen, wobei mindestens zwei ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR haben müssen. Durch diese Bedingung sollen „Scheinvorstände“ wohl vermieden werden und auch gewährleistet sein, dass die Verantwortlichen auch abgabenrechtlich dem Staat bereit stehen.

Dieses Sechs-Augen-Prinzip ist ein wesentlicher Unterschied zu anderen juristischen Personen, wo ja nur jeweils eine Person zur Vertretung nach außen bestimmt werden muss. Mitglieder im Stiftungsvorstand können, wie erwähnt, auch juristischen Personen sein. Begünstigte und deren Verwandte können gem. § 15 Abs. 2 PSG nicht Mitglied im Stiftungsvorstand sein. Um missbräuchliche Konstruktionen zu vermeiden, werden im § 15 Abs. 3 leg cit PSG auch juristische Personen bedacht, an denen eine natürliche Person und deren Verwandte beteiligt sind und ebenfalls von der Mitgliedschaft im Stiftungsvorstand ausgeschlossen werden.

Der **Stifter** allerdings **kann in allen Organen vertreten sein, sofern er nicht Begünstigter ist** oder mit den Begünstigten verwandt ist. Der erste Stiftungsvorstand wird idR vom Stifter selbst bestimmt. Nur wenn eine Privatstiftung von Todes wegen errichtet wurde und in angemessener Zeit keine Eintragung ins Firmenbuch zu erwarten ist, so wird auf Antrag oder von Amts wegen ein Stiftungskurator durch das Gericht bestellt, der bis zur ordnungsgemäßen Aufnahme des Betriebes die Privatstiftung zu errichten und zu leiten hat. Antragsberechtigt zur Einsetzung eines Stiftungskurators sind alle Beteiligten, also auch die Begünstigten. Das Gesetz selbst sieht keine eingeschränkte Einsatzdauer des Stiftungsvorstandes vor, dh. falls der Stifter dies wünscht muss er dies auch in die Stiftungserklärung explizit aufnehmen.



Eine Verschwiegenheitspflicht oder ein Wettbewerbsverbot sind nicht zwingend vorgeschrieben. Auch hier sollte beim Verfassen der Stiftungserklärung gegebenenfalls darauf geachtet werden.

Die Abberufung von Vorstandsmitgliedern ist auf Antrag oder von Amts wegen bei Gründen, die § 27 Abs. 2 PSG vorsieht, durchzuführen. Ansonsten ist es dispositives Recht und in der Stiftungserklärung gegebenenfalls zu konkretisieren.

Über eine Amtzurücklegung des Vorstandes bestehen keine Regelungen wie beim Aufsichtsrat. Er kann jedoch schadenersatzpflichtig gem. § 29 PSG gemacht werden.

Aufgaben des Stiftungsvorstandes sind die Vertretung der Privatstiftung und die Wahrnehmung des Stiftungszwecks unter den Bedingungen der Stiftungserklärung. Weiters obliegt dem Vorstand gem. § 17 PSG die Führung der Handelsbücher.

II.1.2. Der Stiftungsprüfer

Auch er zählt zu den Organen der Stiftung. Jedoch findet sich hier ein Unterschied zu den anderen Gesellschaftsformen. Trotzdem wird natürlich auf die Objektivität des Prüfers großer Wert gelegt und durch diverse Ausschlussgründe gewährleistet (§ 20 Abs. 3 PSG). Die Bestellung des Stiftungsprüfers erfolgt, falls vorhanden, vom Aufsichtsrat, andernfalls vom Gericht. Die Aufgabe dieses Organs besteht in der Prüfung des Jahresabschlusses inklusive des Lageberichtes. Die Auskunftspflicht des Prüfers erstreckt sich auf die anderen Stiftungsorgane. Die Verschwiegenheitspflicht gilt allerdings gegenüber jenen Organen, die andere Aufgaben als Kontrollaufgaben wahrnehmen. Auch hier wird im § 21 PSG als äußeres Kontrollorgan bei Unstimmigkeiten das Gericht genannt.



Für den Jahresabschluss gilt zwar auch die Bestimmung über einen Bestätigungsvermerk, aber keine Offenlegungspflicht iSd §§ 277 ff österreichischem Handelsgesetzbuch (kurz: HGB).

II.1.3. Der Aufsichtsrat

Ein Aufsichtsrat ist nur in den Fällen des § 22 PSG verpflichtend einzusetzen, fakultativ aber jederzeit möglich. Wichtig dabei ist, dass im § 22 Abs. 4 leg cit PSG darauf hingewiesen wird, dass § 110 ArbVG anzuwenden ist. Dies bedeutet, dass auch im Aufsichtsrat einer Privatstiftung die Parität von Arbeitnehmervertretern gewahrt bleiben muss. Die Bestellung erfolgt erstmalig vom Stifter bzw. Stiftungskurator, in weiterer Folge vom Gericht. Auch hier wird auf eine nicht zu enge Verflechtung mit Begünstigten oder anderen, im Gesetz genannten Organen geachtet, ebenso gilt hier das „Sechs-Augen-Prinzip“ (§ 23 PSG). Interessanterweise stellt die Mitgliedschaft in anderen Organen der Stiftung, die vom Stifter zusätzlich eingeführt wurden, wie bspw. ein Familienbeirat, keinen Ausschlussgrund dar. Aufgaben des Aufsichtsrates sind die Überwachung der Tätigkeiten des Vorstandes und die Zustimmung zu wesentlichen Geschäften iSd § 95 Abs. 5 öAktG. Weiters gelten die Bestimmungen des § 95 Abs. 1,2 und 4-6 öAktG sinngemäß. Das bedeutet, dass der Aufsichtsrat weitgehend die gleichen Rechte und Pflichten wie bei anderen juristischen Personen innehat.

II.1.4. Sonstige Organe

Wie bereits oben erwähnt stehen dem Stifter die Einsetzung weiterer Organe mittels Stiftungserklärung völlig frei. Hier erscheint v.a. die Einsetzung von **Beiräten** sinnvoll zu sein. Positiv erscheint diese Möglichkeit in Anbetracht dessen, dass der Stiftungsvorstand v.a. bei Fehlen eines obligatorischen Aufsichtsrates, mehr kontrolliert werden kann. Gegen die freiwillige Einrichtung eines Aufsichtsrates stehen oft die zwingenden Bestimmungen, die mit der Bildung eines Aufsichtsrates einher gehen.



Unterschiedliche Ansichten gibt es jedoch über den zulässigen Umfang solcher Beiräte. Beiräte können mit beliebigen Rechten ausgestattet werden. Es ist also möglich, einen Beirat zu installieren, der die Befugnisse eines Aufsichtsrates hat oder sogar weitergehende Rechte, ohne aber an die zwingenden Bestimmungen gebunden zu sein. Es ist hier schon eine gewisse Gefahr der Umgehung zu orten, aber trotz allem mE zulässig, im Gegensatz zu anderslautenden Erläuterungen zur Regierungsvorlage. Denn aus dem Gesetz ergibt sich ein eindeutiger Gestaltungsspielraum zugunsten des Stifters, zumal auch im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften keine Einschränkungmaßnahme geboten scheint. Die Einsatzmöglichkeiten solcher Beiräte sind vielfältig. Auch in diesen kann der Stifter vertreten sein und so seinen Einfluss geltend machen.

II.2. Die Stiftungserklärung

Stiftungserklärungen bedürfen der notariellen Beurkundung bzw. bei Stiftungen von Todes wegen muss die Form einer letztwilligen Anordnung gem. § 39 PSG erfüllt sein. Die Stiftungserklärung und deren zwingender Inhalt sind Gegenstand der §§ 9 und 10 leg cit PSG.

Weitergehende Inhalte sind jedenfalls erlaubt, da die Aufzählung im § 9 Abs. 2 leg cit PSG nur beispielhaft ist. Die Stiftungserklärung setzt sich aus der zwingend zu errichtenden Stiftungsurkunde und der freiwillig zu errichtenden Stiftungszusatzurkunde zusammen. Die Möglichkeit einer Stiftungszusatzurkunde ist aber in der Stiftungsurkunde zu erwähnen. Auch die Aufstellung einer Stiftungszusatzurkunde im nachhinein ist möglich, sofern dies in der Stiftungsurkunde vorgesehen ist. Die **Stiftungszusatzurkunde** ist v.a. dann in Betracht zu ziehen, wenn zusätzliche Bestimmungen nicht öffentlich eingesehen werden sollen, da diese dem **Firmenbuchgericht nicht vorzulegen** ist (§ 10 Abs. 2 PSG).



Der zwingende Inhalt der Stiftungsurkunde ist in § 9 Abs. 1 PSG taxativ vorgegeben; danach muss sie folgendes enthalten.

- a) Die Widmung des Vermögens: Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Stiftung nicht vermögenslos errichtet und das Vermögen umrissen wird, wobei das gesetzliche Mindestvermögen 70.000,-- Euro betragen muss. Verpflichtend ist aber jedenfalls nur die Festlegung des Vermögens idH des gesetzlichen Mindestvermögens. Das Stammvermögen muss nicht erhalten bleiben, d.h. der Vermögensstand kann im Verlauf der Tätigkeit auch unter dem gesetzlichen Mindestvermögen liegen. Wird jedoch das Mindestvermögen nicht bar in inländischer Währung aufgebracht, so hat zwingend eine Gründungsprüfung stattzufinden, ob diese Mindestanforderung erfüllt ist. Die Bestellung des Gründungsprüfers erfolgt gem. § 11 PSG durch das Gericht. Das Vermögen muss auch keine besonderen Merkmale erfüllen, d.h. es muss sich nicht zwingend um ertragbringendes Vermögen handeln. Es muss aber jedenfalls in die Verfügungsmacht des Vorstandes übergegangen sein, eine bloße Widmung reicht daher nicht aus. Darüber hinausgehendes Vermögen kann auch in der – nicht öffentlichen – Stiftungszusatzurkunde festgelegt werden.
- b) Den Stiftungszweck: Ein wesentliches Merkmal der Privatstiftung ist der Verwendungszweck des Vermögens und des Gewinnes. Wesentlich ist hierbei eine Tätigkeit mit Außenwirkung, eine bloß verwaltende Tätigkeit ist nicht ausreichend. Hier ist tatsächlich ersichtlich, welche Art von Stiftung es ist: gemeinnützig- oder eigennützig. Strittig ist allerdings, was denn genau den Begriff „gemeinnützig“ definiert. Eine Legaldefinition fehlt im PSG. Analoge Bestimmungen finden sich im § 2 Bundesstiftungs- und Fondsgesetz und den §§ 35 ff österreichische Bundesabgabenordnung (BAO). Die Definition gestaltet sich jedoch als schwierig: beide Bestimmungen sehen in der Gemeinnützigkeit das Wohlergehen der Allgemeinheit als ein Merkmal. Unterschiede ergeben sich jedoch bei den Destinatären (= Begünstigter).



Gemäß § 2 Abs. 2 Bundesstiftungs- und Fondsgesetz ist Gemeinnützigkeit auch erfüllt, wenn der Begünstigtenkreis geschlossen ist. Dies steht im Gegensatz zur Definition von Gemeinnützigkeit und Allgemeinheit in den §§ 35 f BAO. Laut diesen Vorschriften ist bei einem zu engen Kreis von Begünstigten nicht das Merkmal der Allgemeinheit erfüllt. Nach hL ist allerdings ein offener Destinatärkreis für die Gemeinnützigkeit der Privatstiftung nötig. Wichtig ist die Einteilung, ob eine gemeinnützige Privatstiftung besteht oder nicht, v.a. in Bezug auf die steuerliche Behandlung der Körperschaft.

Ebenfalls strittig ist, inwieweit die Privatstiftung eigennützige Zwecke verfolgen kann. Unter einer Selbstzweckstiftung wird eine Stiftung verstanden, die ausschließlich thesauriert, also nur Gewinne um ihrer selbst willen lukriert. Die Lehre steht solchen Selbstzweckstiftungen ablehnend gegenüber. Die Intention des Gesetzgebers gem. § 5 PSG ist die Ermöglichung von Privatstiftungen für Begünstigte. Zudem kommt noch im § 1 Abs. 2 Z 1 leg cit PSG das Verbot gewerbsmäßiger Tätigkeit. De facto erscheint eine Selbstzweckstiftung als nicht möglich, da es auch in jedem Fall Begünstigte in irgendeiner Form geben wird. Trotzdem ist v.a. der Fall einer Unternehmensstiftung strittig.

- c) Die Bezeichnung der Begünstigten: Hier sollen die Begünstigten oder zumindest die Institution, welche diese feststellt, angegeben werden. Begünstigte können nur natürliche oder juristische Personen sein. Dies ergibt sich auch aus der Systematik der Rechte des Begünstigten wie etwa Klagemöglichkeit oder Auskunftsrecht. Im übrigen wird auf die Behandlung im vorigen Punkt verwiesen. Im Falle einer gemeinnützigen Stiftung ist dieser Punkt natürlich obsolet. Will der Stifter die Begünstigten nicht in der Stiftungserklärung bestimmen, so ist in der Stiftungsurkunde ein Organ anzugeben, die die Begünstigten festzustellen hat. Wird dieses Organ in der Stiftungsurkunde nicht konkret benannt, so ist der Stiftungsvorstand für



die Begünstigtenfeststellung zuständig. Einen unmittelbar subjektiven Rechtsanspruch des Begünstigten auf Leistung, selbst wenn bspw. eine monatliche Zahlung an eine bestimmte Person in der Stiftungserklärung vorgesehen ist, gibt es im PSG nicht. Das PSG räumt nämlich in § 17 Abs. 2 leg cit dem Gläubigerschutz eine Vorrangstellung ein. Die Begünstigten dürfen vom Vorstand nur bedacht werden, wenn Gläubigerinteressen nicht entgegen stehen. Kontrollinstrumente über die Gebarung des Stiftungsvermögens stehen dem Begünstigten durch Auskunfts- und Klagerechte zu. Wichtig ist auch eine allfällige Festlegung eines Letztbegünstigten; wird nämlich die Privatstiftung aus den in § 35 Abs. 1 und 2 PSG genannten Gründen aufgelöst, so ist die Rechtsfolge davon die Abwicklung der Privatstiftung gem. § 36 leg cit PSG. Danach ist das verbleibende Vermögen unter den Letztbegünstigten aufzuteilen, mangels eines solchen der Republik Österreich das restliche Vermögen anheim fällt. Im Falle des Widerrufs wird jedoch der Stifter als Letztbegünstigter angesehen (§ 36 Abs. 4 PSG).

- d) Name und Sitz der Privatstiftung: Zwingend muss die Privatstiftung ihren Sitz zur Sicherung der Besteuerungsrechte gem. § 1 Abs. 1 PSG im Inland begründen. Ihr Name muss die Bezeichnung „Privatstiftung“ gem. § 2 leg cit PSG enthalten. Eine Sitzverlegung ins Ausland kann die Auflösung der Stiftung von Amts wegen zur Folge haben, da ein wesentliches Wesensmerkmal nicht mehr vorliegt.
- e) Die Angabe der Stiftungsdauer: Das österreichische Bundesstiftungs- und Fondsgesetz fordert im § 5 Abs. 1 Z 3 eine dauernde Widmung des Vermögens. Im PSG wird die Wahl zwischen Errichtung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit freigestellt. Einzige Einschränkung dieses Wahlrechts bildet § 35 Abs. Z 3 PSG. Danach sind nicht gemeinnützige, überwiegend zur Versorgung natürlicher Personen dienende Privatstiftungen nach 100 Jahren aufzulösen, es sei denn die Letztbegünstigten wollen – einstimmig – die Stiftungsdauer verlängern.



Neben diesen zwingenden Bestimmungen gibt es auch noch weitere Punkte, die aber, falls sie der Stifter aufnimmt, gem. § 10 Abs. 2 PSG zwingend in der Stiftungsurkunde aufscheinen müssen und daher der Öffentlichkeit zugänglich sind. Diese Bestimmungen umfassen hauptsächlich organisatorische Bestimmungen über die Stiftungsorgane. Wichtig sind die Regelungen bzgl. der Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde, die Möglichkeit der Änderung der Stiftungserklärung und der Widerrufungsvorbehalt, der auch steuerliche Konsequenzen hat und bereits bei Errichtung zu berücksichtigen ist. Weitere Punkte, sowie durch den Stifter als nötig befundene Regelungen für bestimmte Ereignisse, können optional in der Stiftungsurkunde oder –zusatzurkunde untergebracht werden. Die Gestaltungsmöglichkeiten sind hier für den Stifter sehr weit gezogen.

Auch bei Errichtung von Todes wegen muss die letztwillige Stiftungserklärung den Mindestinhalt aufweisen. In dieser Erklärung wird somit auch festgelegt, ob es sich bei der Vermögenswidmung um eine Erbschaft (§ 532 öABGB) oder um ein Vermächtnis (§ 535 öABGB) handelt. Bis auf die zwingende Angabe der Adresse des Stifters gelten die gleichen Bestimmungen wie bei der Errichtung unter Lebenden. Die Privatstiftung hat bzgl. erstmaliger Widmung von Vermögen kein Ausschlagungsrecht, da sie ansonsten über die Existenz oder Nicht-Existenz ihrer selbst bestimmen könnte. Wie aber bereits oben angesprochen, soll die Privatstiftung den Willen des Stifters repräsentieren. Für weitere Vermögenswidmungen gelten die allgemeinen erbrechtlichen Bestimmungen, d.h. die Ausschlagung des Erbes ist nach Errichtung der Privatstiftung gem. § 803 öABGB möglich.



III. Handelsrechtliche Bestimmungen

III.1. Entstehung der Privatstiftung

Der Stiftungsvorstand ist verpflichtet, die Privatstiftung beim Firmenbuchgericht anzumelden und die notwendigen Unterlagen vorzulegen. Die Eintragung hat demnach ins Firmenbuch zu erfolgen (§§ 12 f PSG). Die Privatstiftung wird mit der Stiftungserklärung errichtet, die Entstehung erfolgt mit der Eintragung ins Firmenbuch (§ 7 leg cit PSG). Wesentlicher Unterschied zwischen Errichtung und Entstehung erweist sich in der Haftungsfrage. Vor Entstehung haften alle Handelnden solidarisch (§ 7 Abs. 2 leg cit PSG). Danach gelten die einschlägigen Haftungsbestimmungen (§ 29 leg cit PSG).

Natürlich fließen mit der Gründung einer Privatstiftung auch Fragen des Erbrechts mit ein. Der oder die Stifter kürzen das zu weitervererbende Vermögen an mögliche Pflichterben. Erfolgt die Errichtung der Privatstiftung von Todes wegen, so können die Erben eine Pflichtteilsklage gem. §§ 729 ff. öABGB einbringen. Diese Möglichkeit verjährt binnen drei Jahren. Für Gläubiger gilt entweder die Universalsukzession gem. § 797 öABGB bzw. im Falle des Legats die Haftung des Erben gem. § 658 öABGB.

Wird eine Privatstiftung unter Lebenden errichtet, so stehen dem pflichtteilsberechtigten Kind bzw. dem Ehegatten bei der Nachlassberechnung auch getätigte Schenkungen zu, sofern die Pflichtteilsberechtigung schon vor der Schenkung bestand und es möglich ist, gegen die Schenkung vorzugehen, sofern nicht die Ausnahmeregelungen des § 785 Abs. 3 öABGB zutreffen. Diese Ausnahmen sind jedoch sehr restriktiv in Bezug auf einen Pflichtteilsanspruch. Die in dieser Ausnahme angesprochene Zwei-Jahres-Frist wird tw. mit dem Argument bestritten, dass im Falle einer Widerrufsmöglichkeit die Privatstiftung nur als Treuhänder über das Vermögen verfügt und das wirtschaftliche Eigentum beim Stifter respektiv bei seinen Rechtsnachfolgern bleibt.



Diesem Gedanken ist aber zu widersprechen, da erstens die Intention des Gesetzgebers auch dahingehend zu sehen ist, Erbstreitigkeiten mit Hilfe der Privatstiftung zu vermeiden und zweitens der Wille des Stifters der Privatstiftung ja immanent ist und, sofern kein Widerruf zu Lebzeiten erfolgt ist, mE der Widerruf als höchstpersönliches Recht anzusehen und daher nicht vom Rechtsnachfolger ausgeübt werden kann. Dem Gedanken des wirtschaftlichen Eigentums ist ebenfalls nicht zu folgen, da der Stifter selbst bei Widerrufsvorbehalt keine faktische Macht über dieses Vermögen hat. Die wirtschaftliche Eigentumsbefugnis würde zudem alle betreffenden steuerrechtlichen Bestimmungen ad absurdum führen. Auch die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 PSG über die Bescheinigung der freien Verfügungsgewalt über das eingebrachte Vermögen würde, wenn auch nur im Falle der Errichtung und nicht bei weitführenden Widmungen, ins Leere abzielen. Gläubiger sind nur bei vorsätzlicher Schädigung bzw. bei Kenntnis durch den Stiftungsvorstand zur Anfechtung gem. § 28 Konkursordnung (öKO) und § 2 Anfechtungsordnung (öAnfO) berechtigt.

III.2. Buchführungspflichten

Gem. § 18 PSG ist der Vorstand zur Buchführung verpflichtet. Die Bestimmung verweist auf die einschlägigen Buchführungsvorschriften im HGB. Dies bedeutet, dass die Privatstiftung die Buchführung ähnlich wie ein Vollkaufmann zu gestalten hat, obwohl sie nicht unbedingt Kaufmannseigenschaft besitzen muss. Dies bedeutet daher für die Privatstiftung Jahresabschlusspflicht mit Lagebericht, wie die Pflicht zur allfälligen Konzernrechnungslegung. Es ist daher unabhängig davon, welche Art von Geschäften die Privatstiftung verfolgt. Prinzipiell darf sie jeder Tätigkeit, außer einer gewerbsmäßigen gem. § 1 Abs. 2 Z 1 PSG, nachgehen.



III.3. Auflösung und Abwicklung der Privatstiftung

Die möglichen Auflösungsgründe werden im § 35 Abs. 1 PSG taxativ aufgezählt. Die Auflösung hat zu geschehen, wenn im Falle einer begrenzten Stiftungsdauer diese abgelaufen ist, weiters aus Konkursgründen, im Falle eines einstimmigen Auflösungsbeschlusses des Stiftungsvorstandes oder durch das Gericht. Die Auflösung ist zwingend gem. § 35 Abs. 2 PSG zu beschließen, wenn der Stifter widerrufen hat, der Stiftungszweck nicht mehr erreicht werden kann oder erreicht ist, falls bei einer Versorgungsstiftung iSd § 35 Abs 2 Z 3 leg cit PSG keine Fortsetzung beschlossen wird oder sich aus anderen in der Stiftungserklärung festgelegten Gründen ein Auflösungsbeschluss erfolgen kann.

Der oder die Stifter können eine bereits errichtete Privatstiftung widerrufen, jedoch müssen sie sich dies in der Stiftungserklärung vorbehalten haben (§ 34 PSG, *sog. Widerrufsvorbehalt*). Wird die Privatstiftung durch letztwillige Verfügung angeordnet, so kann der Stifter diese Widmung vor seinem Tod gem. §§ 713 ff öABGB jederzeit widerrufen. Bei der Errichtung unter Lebenden gelten die allgemeinen Bedingungen des Widerrufs, also der unbedingten Aufnahme eines solchen in die Stiftungserklärung gem. § 34 PSG.

Bei Meinungsverschiedenheiten bzgl. der Auflösungsbeschlüsse kann auch hier das Gericht angerufen werden (§ 35 Abs. 3 und 4 PSG).

In § 36 PSG finden sich die Regelungen über die Abwicklung dieser Körperschaft. Danach muss der Vorstand unter Hinweis der Auflösung einen Gläubigeraufruf im „Amtsblatt der Wiener Zeitung“ durchführen, damit diese binnen eines Monats ihre Forderungen geltend machen können. Bezüglich des Gläubigerschutzes wird auf § 213 öAktG verwiesen, dh. ua. dass mit der Aufteilung des Vermögens frühestens ein Jahr nach dem Gläubigeraufruf begonnen werden kann.



Das Restvermögen wird danach im Falle mehrerer Letztbegünstigter, mangels anderer Regelung, zu gleichen Teilen aufgeteilt.

Nach Abwicklung ist dem Firmenbuchgericht unter Legung der Schlussrechnung die Auflösung zu melden. Danach erfolgt die Löschung der Privatstiftung aus dem Firmenbuch.



Besteuerung der österreichischen Privatstiftung nach österreichischem Recht

I. Besteuerung bei Gründung der österreichischen Privatstiftung

I.1. Erbschafts- und Schenkungssteuer

Zuwendungen an Privatstiftungen unterliegen als **unentgeltliche Zuwendungen** der Erbschafts- und Schenkungssteuer, und zwar

- bei Übergang von Vermögen auf Grund einer Stiftung **unter Lebenden** (§ 3 Abs. 1 Z 7 öErbStG),
- bei Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung (Erwerb **von Todes wegen**) (§ 2 Abs. 2 Z 1 öErbStG), und
- bei Übergang von Vermögen auf eine Stiftung **in Erfüllung einer** vom Erblasser **angeordneten Auflage** (§ 2 Abs. 2 Z 2 öErbStG).

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt unabhängig von der Höhe **einheitlich 5 %** vom Wert der Zuwendung (§ 8 Abs. 3 lit b öErbStG). Ist der Stifter selbst eine Privatstiftung, beträgt der Steuersatz 2,5 %.

Diese Steuersätze gelten nur für Zuwendungen an die Privatstiftung durch **den (die) Stifter** selbst. Es ist unerheblich, ob die Zuwendung anlässlich der **Gründung** der Privatstiftung oder im Rahmen einer späteren **Nachstiftung** (auch für nachträgliche Zuwendungen außerhalb einer Stiftungserklärung) erfolgt.

Wenn einer Privatstiftung nach ihrer Entstehung von anderen Personen als dem Stifter Vermögen gewidmet wird, erlangen diese dadurch nicht die Stellung eines Stifters. Solche **Zustiftungen** werden nach dem allgemeinen



Tarif besteuert, wobei bei der Ermittlung des Steuersatzes immer die **Steuerklasse V** zur Anwendung kommt.

Bei der Zuwendung von **Grundstücken** ist die Steuer um das sog. **Grunderwerbsteuer-Äquivalent** in Höhe von **3,5 % vom dreifachen Einheitswert** zu erhöhen (§ 8 Abs. 4 lit b öErbStG).

Ist bei Zuwendungen des Stifters an eine Familienstiftung die Besteuerung **nach dem allgemeinen Tarif** (§ 8 Abs. 1 öErbStG) **günstiger**, kann die Steuer nach Wahl des Abgabepflichtigen nach dem allgemeinen Tarif berechnet werden (§ 8 Abs. 3 lit c öErbStG).

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird mit dem **Differenzbetrag** zur allgemeinen Tarifsteuer **nacherhoben**, wenn **innerhalb von zehn Jahren** die vom Stifter zugewendeten oder an deren Stelle getretenen Vermögenswerte unentgeltlich herausgegeben werden (§ 8 Abs. 3 lit b. öErbStG). Die Steuer bemisst sich bei Familienstiftungen nach der Steuerklasse, die für den entferntest Begünstigten anzuwenden ist. Sofern die Vermögenswerte an den Stifter selbst rückübertragen oder zur satzungsmäßigen Erfüllung von angemessenen Unterhaltungsleistungen verwendet werden, unterbleibt die Nachversteuerung.

Bei Zuwendungen an eine Privatstiftung, die ausschließlich **gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke** verfolgt, beträgt der Steuersatz ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendung **2,5 %** vom Wert. Von dieser Begünstigung sind auch Zuwendungen durch andere Personen als den Stifter erfasst. Eine derartige Privatstiftung kann zugewendetes Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte überdies innerhalb von zehn Jahren unentgeltlich veräußern, ohne dass es zu einer Nachversteuerung kommt.



Die **Wertermittlung des zugewendeten Vermögens** erfolgt zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 18 öErbStG).

Die Bewertung erfolgt

- im allgemeinen nach dem **gemeinen Wert** (§ 10 öBewG),
- bei inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, inländischem **Grundvermögen** und inländischen Betriebsgrundstücken nach dem **dreifachen Einheitswert** (§ 19 Abs. 2 öErbStG),
- bei Wertpapieren und Anteilen an Kapitalgesellschaften, die im Inland einen Kurswert haben, der Kurswert (§ 13 Abs. 1 öBewG),
- bei nicht börsennotierten Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genussscheinen der gemeine Wert (Schätzung nach dem Wiener Verfahren) (§ 13 Abs. 2 öErbStG),
- bei Kapitalgesellschaften und Schulden sowie wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen nach dem Wert gem. §§ 14 bis 17 öBewG.

Werden einer Privatstiftung **im Ausland gelegene Grundstücke** gestiftet, ist als Bemessungsgrundlage der **Verkehrswert** maßgeblich.

Zuwendungen an **ausländische Stiftungen** (zB eine liechtensteinische Stiftung) unterliegen der Erbschafts- und Schenkungssteuer nach dem Tarif und zwar der Steuerklasse, die für den **entferntest Begünstigten** anzuwenden ist (zB bei Nichtverwandten von 14 % bis zu 60 % je nach Höhe des zugewendeten Vermögens (§ 7 Abs. 2 öErbStG)).

I.2. Einkommen- und Körperschaftsteuer

Zuwendungen des Stifters an eine Privatstiftung stellen in der Regel unentgeltliche Vermögensübertragungen dar und sind **nicht als Veräußerungsvorgänge** zu behandeln.



Da eine Privatstiftung keine Gesellschafter oder Mitglieder hat und der Stifter daher als Gegenwert für die Hingabe des Vermögens von der Privatstiftung keine Gesellschafter- oder Mitgliederrechte erhält, kann auch **keine gesellschaftsrechtliche Einlage** vorliegen.

I.2.1. Zuwendungen von Privatvermögen

Die **Zuwendung von Wirtschaftsgütern** aus dem **Privatvermögen** führt, abgesehen vom Sondertatbestand der gemischten Schenkung, der Schenkung unter Auflage etc., grundsätzlich zu **keiner Einkommensteuerpflicht**.

Bei Zuwendungen aus dem Privatvermögen kann mangels einer Veräußerung auch **kein Spekulationstatbestand** des § 30 öESTG und **keine Veräußerung bestimmter Beteiligungen** nach § 31 öESTG vorliegen.

Eine unentgeltliche Vermögensübertragung liegt auch vor, wenn Zuwendungen an die Stiftung in Form einer **gemischten Schenkung** erfolgen, d.h. wenn der Verkehrswert der Gegenleistung höchstens 50 % des Verkehrswertes der Zuwendung beträgt.

I.2.2. Zuwendungen von Betriebsvermögen

Bei Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen ist zu unterscheiden, ob diese beim Zuwendenden als Betriebsausgabe abzugsfähig sind oder nicht.

Werden **betriebliche Einheiten** (Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile) unentgeltlich einer Privatstiftung übertragen, löst dies beim Stifter **keine Realisierung** der in diesen Einheiten enthaltenen stillen Reserven bzw. stillen Lasten aus. Es liegt ein Fall der **Buchwertfortführung** vor, die steuerneutral bleibt (§ 6 Z 9 lit a öESTG).



Wird anlässlich der Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteiles **Sonderbetriebsvermögen** zurückbehalten, sind die stillen Reserven bzw. Lasten des Sonderbetriebsvermögens anlässlich der Entnahme steuerwirksam aufzulösen. Sofern vom Stifter nur ein Teil seines Gesellschaftsanteiles der Stiftung übertragen und der Rest des Mitunternehmeranteils sowie das Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten werden, liegt hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens keine Entnahme vor. Wird nur Sonderbetriebsvermögen übertragen, ist von einer Entnahme auszugehen, es sei denn, das Sonderbetriebsvermögen ist ein (Teil-)Betrieb.

Werden **einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens** (zB Grundstücke, Beteiligungen, etc.) einer Privatstiftung unentgeltlich zugewendet, stellen diese Wertabgänge in der Regel Entnahmen des Stifters dar. Der Entnahmetatbestand ist dann verwirklicht, wenn der Wertabgang nicht betrieblich veranlasst ist. Die Entnahme ist mit dem Teilwert anzusetzen, in der Differenz zum abgehenden Buchwert ergibt sich eine Gewinnrealisierung (§ 6 Z 4 öEStG).

Zuwendungen an Privatstiftungen sind nur in folgenden Fällen als **Betriebsausgaben** anzuerkennen:

I.2.2.1. Unternehmenszweckförderungsstiftungen

Unternehmenszweckförderungsstiftungen (§ 4 Abs. 11 Z 1 lit a öEStG) sind Privatstiftungen, deren Zweck nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar dem **Betriebszweck des stiftenden Unternehmens** oder mehrerer finanziell verbundener Konzernunternehmen dient. Dies kann beispielsweise bei Zuwendungen an Privatstiftungen der Fall sein, deren Zweck die betriebliche Forschung im Konzern ist.



Als finanziell verbunden werden jene Unternehmen angesehen, an denen eine zumindest 20-prozentige Beteiligung besteht.

Die Abzugsfähigkeit der (Geld- oder Sach-)Zuwendungen als Betriebsausgabe ist in zeitlicher Hinsicht von der Behandlung der Zuwendungen bei der Privatstiftung abhängig. Verteilt die Privatstiftung die Zuwendungen als Betriebseinnahmen auf den Zweckerfüllungszeitraum der Zuwendungen (maximal aber auf zehn Jahre), dann ist der Betriebsausgabenabzug auf den gleichen Zeitraum zu verteilen (§ 13 Abs. 1 Z 1 öKStG).

I.2.2.2. Arbeitnehmerförderungsstiftungen

Arbeitnehmerförderungsstiftungen (§ 4 Abs. 11 Z 1 lit b öEStG) sind Privatstiftungen, die nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung **ausschließlich der Unterstützung betriebs- oder konzernzugehöriger Arbeitnehmer** und deren Familien im Falle des Alters, der Invalidität und der Hilfsbedürftigkeit (Pensionen, Renten, Zuschüsse, Sterbegelder) dienen.

Es sind dabei folgende Voraussetzungen zu erfüllen (s. § 4 Abs. 11 Z 1 lit b öEStG):

- Der Kreis der Begünstigten der Privatstiftung beschränkt sich auf Arbeitnehmer oder frühere Arbeitnehmer der Betriebe eines Arbeitgebers oder mit diesem verbundener Konzernunternehmen. Als Arbeitnehmer gelten auch der (Ehe-) Partner des (früheren) Arbeitnehmers und Kinder.
- Der Kreis der Begünstigten ist in der Stiftungsurkunde oder Zusatzurkunde genau bezeichnet.
- Die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Privatstiftung ist durch die Stiftungsurkunde und tatsächlich dauernd für Zwecke der Unterstützung der Arbeitnehmer gesichert.
- Die dem Kreis der Begünstigten angehörenden Personen sind nicht zu laufenden Beiträgen oder zu sonstigen Zuschüssen verpflichtet.
- Die Stiftungsurkunde sieht vor, dass das Vermögen bei Auflösung der Privatstiftung nur den Begünstigten zufällt und bei Fehlen von Begünstigten nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden darf.



Die Zuwendungen des stiftenden Arbeitgebers sind dabei nur in jenem Ausmaß als Betriebsausgabe abzugsfähig, in dem sie zusammen mit allfälligen Zuwendungen an betriebliche Unterstützungskassen, sonstigen Hilfskassen und unmittelbaren Zuwendungen an die Leistungsberechtigten **10 % der jährlichen Lohn- und Gehaltssumme** (Höchstgrenze) nicht übersteigen. Soweit die Zuwendungen an die Privatstiftungen zu einem unangemessen hohen Stiftungsvermögen führen, ist ein Betriebsausgabenabzug gleichfalls ausgeschlossen (§ 4 Abs. 4 Z 2 öEStG).

Zuwendungen an die Arbeitnehmerförderungsstiftung durch die Beträge des Arbeitgebers fallen bei den begünstigten Arbeitnehmern nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 26 Z 7 lit a öEStG), erst bei der Auszahlung durch die Privatstiftung liegen (als Vorteil aus dem Dienstverhältnis) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (§ 25 Abs. 1 Z 2 lit c öEStG).

I.2.2.3. Belegschaftsbeteiligungsstiftungen

Belegschaftsbeteiligungsstiftungen (§ 4 Abs. 11 Z 1 lit c öEStG) sind Privatstiftungen, die nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung **ausschließlich und unmittelbar in der Weitergabe von Beteiligungserträgen** aus Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen dienen.

Stifter laut der Stiftungsurkunde können nur

- der Arbeitgeber,
- die mit diesem verbundenen Konzernunternehmen und
- die innerbetrieblich bestehende gesetzliche Arbeitnehmervertretung sein.



Die Zuwendungen des Stifters sind dabei nur soweit abzugsfähig, als es sich

- um Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers,
- um Beteiligungen an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen,
- um den für die Anschaffung solcher Beteiligungen notwendigen Geldbetrag, oder
- um Aufwendungen für die Gründung und die laufende Betriebsführung der Stiftung handelt.

Zuwendungen sind jedoch bei der Privatstiftung nur dann steuerfrei, als sich diese Zuwendung auf den Zugang (Erwerb) der Beteiligung oder den für die Anschaffung der Beteiligungen notwendigen Geldbetrag beschränken und für jeden Begünstigten pro Kalenderjahr den Betrag von **€ 1.460,--** nicht übersteigen (§ 13 Abs. 1 Z 1 öKStG).

Darüber hinaus müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Der Kreis der Begünstigten der Privatstiftung umfasst ausschließlich alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern oder frühere Arbeitnehmer des (jeweiligen) Stifters. Als Arbeitnehmer gelten auch der (Ehe-)Partner des (früheren) Arbeitnehmers und Kinder. Abweichend davon kann die Stiftungsurkunde vorsehen, dass nach Ablauf von 99 Jahren ab Errichtung der Stiftung der Stifter Letztbegünstigter sein kann.
- Der Kreis der Begünstigten ist in der Stiftungs(zusatz)urkunde genau bezeichnet.
- Die Weiterleitung der Beteiligungserträge der Privatstiftung im Wirtschaftsjahr des Zuflusses ist in der Stiftungs(zusatz)urkunde ausdrücklich festgehalten.
- Die Stiftungsurkunde sieht vor, dass das Vermögen bei Auflösung der Privatstiftung und bei Fehlen von Letztbegünstigten nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden darf.

Die Privatstiftung kann Zuwendungen auf das Zuwendungsjahr und die folgenden neun Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt als Betriebseinnahme ansetzen, es sei denn, aus dem Zweck der Zuwendung ergibt sich ein anderer Zeitraum (§ 13 Abs. 1 Z 1 öKStG). In gleicher Weise sind die Zuwendungen beim Stifterunternehmen nur gemäß dieser Verteilung abzugsfähig.



I.2.3. Fiktive Einkünfte des Stifters anlässlich einer unentgeltlichen Übertragung

Werden anlässlich einer unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an eine Privatstiftung vom Stifter **Einnahmen oder sonstige Vorteile** erzielt, liegen **Einkünfte aus Kapitalvermögen** vor (§ 27 Abs. 1 Z 7 öESTG).

Als Einnahmen oder sonstige Vorteile gelten insbesondere:

- die **Gegenleistung** (der entgeltliche Teil) einer **gemischten Schenkung** an die Privatstiftung,
- die **Erfüllung einer Auflage** durch die Privatstiftung infolge einer Schenkung unter Auflage,
- die **Übernahme einer Verbindlichkeit** durch die Privatstiftung anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung,
- die **Übernahme der Rückzahlungsverpflichtung** für eine Verbindlichkeit durch die Privatstiftung anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung,
- die **Übernahme von Rentenverpflichtungen** durch die Privatstiftung anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Vermögenswerten an die Stiftung.

Diese **fiktiven Zuwendungen** unterliegen wie Zuwendungen der Privatstiftung an die in Österreich steuerpflichtigen Begünstigten der **Halbsatzbesteuerung** (halber Einkommensteuersatz gem. § 37 Abs. 4 Z 1 lit f öESTG), sie unterliegen dem Abzug der **Kapitalertragsteuer** (§ 93 Abs. 2 z 1 lit d öESTG) sowie der Wirkung der **Endbesteuerung** (§ 97 Abs. 1 öESTG). Für den Fall, dass die Besteuerung nach dem Tarif unter Anwendung des Hälfteuersatzes günstiger ist als die Endbesteuerung, kann der Steuerpflichtige die Anrechnung der höheren Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer bzw. deren Erstattung beantragen (§ 97 Abs. 4 öESTG).



Geldwerte Vorteile sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes zu bewerten (§ 15 Abs. 2 öEStG).

Empfänger ist nicht nur derjenige, der das Wirtschaftsgut unentgeltlich an die Privatstiftung überträgt, sondern **auch jeder Dritte**, dem die Privatstiftung aus diesem Anlass einen Vorteil einräumt.

Die mit der unentgeltlichen Übertragung von betrieblichen Einheiten (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) verbundene **Übernahme von Betriebsschulden** durch die Privatstiftung führt beim Stifter zu **keiner fiktiven Zuwendung**.

Nicht als Vorteil gilt die **Übernahme von Belastungen** durch die Stiftung, wenn anlässlich der **Zuwendung eines Grundstückes** Belastungen (Verbindlichkeiten), welche in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstück stehen, an die Privatstiftung mitübertragen werden (§ 27 Abs. 1 Z 7 letzter Satz öEStG). In unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstück stehen vor allem Anschaffungsverbindlichkeiten für das Grundstück selbst sowie Verbindlichkeiten für die Herstellung und die Erhaltung des Gebäudes. Die Belastung einer Liegenschaft mit einer Hypothek (Pfandrecht) alleine reicht nicht aus, um einen unmittelbaren Zusammenhang der sichergestellten Verbindlichkeit mit dem Grundstück zu begründen.

Nicht als Vorteil ist weiters die Übernahme von Lasten im Fall der Zuwendung an eine Privatstiftung **von Todes** wegen zu werten.

Werden Wirtschaftsgüter unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses, eines Wohnrechtes oder eines **anderen Nutzungsrechtes** unentgeltlich an eine Privatstiftung übertragen, dann erhält diese nur den um das Nutzungsrecht verminderten Vermögenswert. Von der Privatstiftung wird dem



Nutzungsberechtigten daher **kein Vorteil** eingeräumt, sodass eine Besteuerung in diesem Falle nicht in Betracht kommt.

Der **Vorteil** ist **beim Empfänger** im Rahmen der **Einkünfte aus Kapitalvermögen** nach dem Zuflussprinzip zu erfassen. Im Falle der Vorteilszuwendung in Form einer **Schuldübernahme** durch die Stiftung muss daher unterschieden werden, ob es sich um einen **Schuldeintritt** (privative Schuldübernahme) oder um einen **Schuldbeitritt** (kumulative Schuldübernahme) handelt. Bei einem Schuldeintritt tritt der neue Schuldner (die Privatstiftung) an Stelle des alten, womit der Vorteil beim Altschuldner mit Wirksamkeit der Vereinbarung zufließt. Ist ein Schuldbeitritt vereinbart, dann tritt der Neuschuldner an die Seite des Altschuldners. Beide haften solidarisch für das Ganze, es bleibt somit dem Gläubiger überlassen, von wem er die Leistung begehrt. In diesem Fall fließt der Vorteil dem Altschuldner im Zeitpunkt und Ausmaß der Schuldentilgung durch die Privatstiftung (Neuschuldner) zu. Im Zweifel ist nach § 1406 öABGB eine Schuldübernahme als Schuldbeitritt und nicht als Schuldeintritt anzusehen.

I.3. Umsatzsteuer

Lieferungen und Leistungen sind nach allgemeinen Grundsätzen nur dann steuerbar, wenn sie von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland **gegen Entgelt** ausgeführt werden. Besteuert wird die tatsächliche Gegenleistung, wobei Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung nicht erforderlich ist.

Zuwendungen an Privatstiftungen mangelt es in der Regel an der Entgeltlichkeit, weil sie deshalb erbracht werden, damit die Privatstiftung den Stiftungszweck erfüllen kann. Sie sind nur dann steuerbar, wenn ein **Leistungsaustausch** vorliegt, wenn also die **Leistung** (Zuwendung) an die Privatstiftung erfolgt, um eine **Gegenleistung** zu erhalten und diese Gegenleistung von der Privatstiftung aufgewendet wird, um die Leistung



(Zuwendung) zu erhalten. Diese innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung wird vor allem bei Zuwendung von Vermögenswerten unter einer Auflage oder gegen Rente zu prüfen sein.

Wenn Vermögen unter **Vorbehalt eines Fruchtgenusses** oder eines **Wohnrechtes** zugewendet wird, ist die Zuwendung nicht auf den Erhalt einer Gegenleistung ausgerichtet, da die Privatstiftung nur die um die Nutzungsrechte geminderten Vermögenswerte erhalten soll. Der Nießbrauch bzw. das Wohnrecht ist daher keine Gegenleistung der Privatstiftung.

Steuerbar ist auch der **Eigenverbrauch** im Inland. Verwendet daher ein Unternehmer Gegenstände des Unternehmens für Zwecke außerhalb des Unternehmens, erfüllt er den Eigenverbrauchstatbestand. Eine Besteuerung erfolgt allerdings nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen **Vorsteuerabzug** berechtigt haben.

Zuwendungen von Gegenständen des Unternehmens an Privatstiftungen sind in der Regel nach diesem Tatbestand steuerbar, es sei denn, sie erfolgen für unternehmerische Zwecke.

Bei Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen, wie zB Forschungsförderungsstiftungen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen oder Belegschaftsbeteiligungsstiftungen wird eine Eigenverbrauchsbesteuerung daher nicht in Betracht kommen.

Der stiftende Unternehmer kann die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer gesondert in Rechnung stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 15 öUStG für die Privatstiftung als eine für eine steuerpflichtige Lieferung gesondert in Rechnung gestellte Steuer und kann von ihr daher als Vorsteuer abgezogen werden. Dazu muss die Privatstiftung Unternehmer sein und darf nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein.



I.4. Grunderwerbsteuer

Unentgeltliche Grundstückszuwendungen im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, somit auch Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen, sind von der **Grunderwerbsteuer ausgenommen** (§ 3 Abs. 1 Z 2 öGrEStG). Sie unterliegen aber zusätzlich zur normalen Erbschaft- und Schenkungsteuer dem sog. **Grunderwerbsteuer-Äquivalent** in Höhe von 3,5 % vom dreifachen Einheitswert (§ 8 Abs. 5 öErbStG).

Wird ein Grundstück **teilentgeltlich** oder unter Auflage übertragen (zB Nutzungs- oder Fruchtgenussvorbehalt) unterliegt die Übertragung der **Grunderwerbsteuer** von 3,5 % vom **Wert der Gegenleistung** bzw. Auflage.

Werden an eine Privatstiftung Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, welche ein inländisches Grundstück besitzen, kann dadurch der grunderwerbsteuerliche Tatbestand der **Übertragung oder Vereinigung aller Anteile** erfüllt sein (§ 1 Abs. 3 öGrEStG). Die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer wird in diesem Fall vom **einfachen Einheitswert** berechnet. Grunderwerbsteuerpflicht tritt allerdings nur ein, wenn **alle Anteile** übertragen oder in der Hand der Privatstiftung vereinigt werden.



II. Die laufende Besteuerung der Privatstiftung

II.1. Körperschaftsteuer

II.1.1. Persönliche Steuerpflicht

Rechtsfähige Stiftungen, die in Österreich im Firmenbuch eingetragen sind, unterliegen als Körperschaftsteuersubjekte der **unbeschränkten Steuerpflicht**. Die Steuerpflicht entsteht mit der Abfassung der Stiftungserklärung und dem ersten Auftreten der Gründer im Namen der werdenden Privatstiftung nach außen. Die Privatstiftung ist mit ihrem **gesamten Einkommen (Welteinkommen)** in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund von ausländischen Einkünften kann sich für die Privatstiftung auch eine beschränkte Steuerpflicht im Ausland ergeben, eine allfällige doppelte Besteuerung wird durch einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt.

Die Rechtspersönlichkeit der Stiftung und somit auch die persönliche Steuerpflicht endet mit der Löschung im Firmenbuch. Die Löschung im Firmenbuch erfolgt dann, wenn das gesamte Vermögen der Privatstiftung auf andere übergegangen ist.

II.1.2. Sachliche Steuerpflicht

Der für Privatstiftungen maßgebende Einkommensbegriff umfasst sämtliche positiven oder negativen Einkünfte der **sieben Einkunftsarten**, die innerhalb eines Veranlagungszeitraumes (Kalenderjahr) erzielt werden. Von der Summe der Einkünfte werden Sonderausgaben, ein allfälliger Sanierungsgewinn sowie ein allfälliger Gemeinnützigkeitsfreibetrag in Abzug gebracht.

Gemäß § 18 PSG ist die Privatstiftung aufgrund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur **Buchführung** verpflichtet. Die



Privatstiftung bezieht **allerdings nicht Kraft ihrer Rechtsform alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb**, sondern die **Einkünfte** der **entsprechenden** Einkunftsarten werden jeweils **getrennt nach** den jeweils **zutreffenden Ermittlungsvorschriften ermittelt** (§ 13 Abs. 1 Z 1 öKStG).

Das Körperschaftsteuergesetz sieht für Privatstiftungen eine Reihe von **Sondervorschriften**, insbesondere solche für eine Besteuerung bestimmter Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen vor. Diese Sondervorschriften kommen nur dann zur Anwendung, wenn **sowohl der Stifter** (keine verdeckte Treuhandenschaft) als auch die **Stiftungsurkunde** sowie bestehende **Stiftungszusatzurkunden** gegenüber **dem Finanzamt offengelegt** werden (§ 13 Abs. 1 öKStG).

Der **Körperschaftsteuertarif** beträgt für Privatstiftungen – wie für alle anderen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften – **34 %**. Für die **Zwischenbesteuerung** von bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen und Einkünften aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen beträgt der Steuersatz **12,5 %**.

Im einzelnen können sich bei der Privatstiftung folgende **Einkunftsarten** ergeben:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind zwingend durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, da aufgrund des Privatstiftungsgesetzes **Buchführungspflicht** besteht. Eine Gewinnermittlung durch Einnahmen – Ausgaben – Rechnung oder Pauschalierung kommt somit nicht in Betracht. Privatstiftungen können aber von der Möglichkeit, das stehende Holz von der jährlichen Bestandsaufnahme auszunehmen, Gebrauch machen (§13 Abs. 1 Z 3 öKStG). Nebenbetriebe eines land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes teilen das steuerliche Schicksal des Hauptbetriebes, solange sie nicht zu gewerblichen Hauptbetrieben werden.



Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unterliegen der **Körperschaftsteuer von 34 %**.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, wie eine geschäftsmäßige Vermögens(Gebäude-)verwaltung, sind zwingend im Wege des **Betriebsvermögensvergleiches** zu ermitteln. Solche Aktivitäten fallen als Haupttätigkeit allerdings unter das Verbot der Ausübung einer gewerbsmäßigen Tätigkeit (§ 1 Abs. 2 Z 1 PSG). Einkünfte aus selbständiger Arbeit unterliegen der **Körperschaftsteuer von 34 %**.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die von der Stiftung nur im eingeschränkten Ausmaß erzielt werden können, sind **unabhängig von der Größe** des Betriebes durch **Betriebsvermögensvergleich** nach § 5 öEStG zu ermitteln (handelsrechtliche Buchführungspflicht). Unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb können Tätigkeiten fallen, die stiftungsrechtlich noch als Vermögensverwaltung zu werten sind, weiters Einkünfte aus unzulässigen aber faktisch ausgeübten gewerblichen Tätigkeiten oder Einkünfte aus einer mitunternehmerischen Beteiligung an einer Personengesellschaft, zB Kommanditbeteiligungen oder atypisch stillen Beteiligungen. Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden mit der **Körperschaftsteuer von 34 %** erfasst.

Im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen sind bei der Privatstiftung Erträge aus typisch stillen Beteiligungen und aus Kapitalforderungen nach der **Überschussrechnung** (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) zu erfassen. **Beteiligungserträge** aus inländischen Kapitalgesellschaften sind bei der Privatstiftung von der Körperschaftsteuer **befreit** (§ 10 Abs. 1 öKStG). Unter die Befreiung fallen auch ausländische Beteiligungserträge, wenn diese mit inländischen Beteiligungserträgen vergleichbar sind und wenn für sie keine Steuerentlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen erfolgt (§ 13 Abs. 2 öKStG).



In- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und Forderungswertpapieren sowie in- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen und Forderungswertpapieren sowie in- und ausländischen Investmentfonds unterliegen seit 01.01.2001 der Körperschaftsteuer, und zwar der **Zwischenbesteuerung mit 12,5 %** (vgl. weiter unten) (§ 13 Abs. 3 öKStG iVm § 22 Abs. 3 öKStG). Forderungswertpapiere gelten nur dann als solche, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden (keine Begünstigung für sog. private placements). Alle **anderen Einkünfte** aus Kapitalvermögen, wie Zinsen aus Darlehensgewährung, unterliegen der **Körperschaftsteuer mit 34 %**.

Unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen die entgeltliche Nutzungsüberlassung von unbeweglichem Vermögen (Gebäuden), von Sachinbegriffen und von Rechten sowie die Veräußerung von Bestandzinsforderungen. Die Einkünfte sind durch **Überschussrechnung** zu ermitteln. Die Regelungen über die Abgrenzung von Herstellungs-, Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwand und die Nacherfassung von begünstigten Abschreibungen sind zu beachten. Die Einkünfte unterliegen der **Körperschaftsteuer mit 34 %**.

Unter sonstige Einkünfte fallen wiederkehrende Bezüge und gelegentliche Leistungen, Spekulationsgeschäfte sowie Gewinne aus der Veräußerung von bestimmten Beteiligungen.

Spekulationsgewinne werden erzielt, wenn Wirtschaftsgüter innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft und wieder veräußert werden. In Hinblick auf den als unentgeltlichen Erwerb zu behandelnden Stiftungsakt ist hinsichtlich der Ermittlung der Spekulationsfrist auf den Anschaffungszeitpunkt des Stifters (Rechtsvorgängers) abzustellen. Entgeltlichkeit wird dann angenommen, wenn der Wert der Gegenleistung 50 % des Wertes des zugewendeten Vermögens erreicht.



Unter den Spekulationstatbestand fällt auch die Anschaffung und Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften innerhalb der Spekulationsfrist. Spekulationsgewinne werden mit der **Körperschaftsteuer von 34 % erfasst**.

Einkünfte aus der **Veräußerung von Beteiligungen** werden bei der Privatstiftung auch außerhalb der Spekulationsfrist und zwar dann erfasst, wenn das Beteiligungsausmaß 1 % oder mehr beträgt (§ 31 öEstG). Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen werden mit der **Körperschaftsteuer von 12,5 %** (Zwischenbesteuerung) erfasst (§ 13 Abs. 3 Z 2 öKStG). Wird eine derartige Beteiligung veräußert, können die dabei aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteiles an einer anderen Körperschaft, der mehr als 10 % beträgt, abgesetzt werden (**Übertragung stiller Reserven**). Stille Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös. Als Anschaffungskosten des neu erworbenen Anteiles gelten dann die um die übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge. Diese Anschaffungskosten sind in Evidenz zu nehmen. Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein **steuerfreier Betrag** gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab Veräußerung der Beteiligung übertragen oder muss nach Ablauf dieser Frist entsprechend versteuert werden (§ 13 Abs. 4 öKStG).

II.1.3. Sondervorschriften über die Zwischenbesteuerung

Die Besteuerung der Privatstiftung war bis zum 31. Dezember 2000 von der Prämisse geprägt, dass die Gesamtsteuerbelastung der Stiftung und der Zuwendung an die Begünstigten jener der Steuerbelastung einer natürlichen Person gleichkommt.

Aus diesem Grund wurden bis zu diesem Zeitpunkt anfallende endbesteuerte Kapitaleinkünfte bei der Privatstiftung steuerfrei gestellt, da diese bei der



Weiterleitung an die Begünstigten der Kapitalertragsteuer von 25 % unterliegen. Dieses System führte bei längerfristig thesaurierten steuerfrei gestellten Einkünften zu einem Thesaurierungseffekt, der durch die ab **01. Jänner 2001** eingeführte **Zwischenbesteuerung** beseitigt wurde.

Unter die Zwischenbesteuerung fallen folgende Kapitalerträge (§ 13 Abs. 3 öKStG):

- In- und ausländische **Kapitalerträge aus Geldeinlagen** und sonstigen Forderungen bei in- und ausländischen Kreditinstituten,
- in- und ausländische **Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren**, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden,
- in- und ausländische **Kapitalerträge aus Anteilsrechten an inländischen Investmentfonds**, soweit die vom Fonds ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, Forderungswertpapieren und Substanzgewinnen aus Dividendenwertpapieren (Aktien, aktienähnliche Werte) bestehen,
- in- und ausländische **Kapitalerträge aus Anteilsrechten an ausländischen Investmentfonds**, unabhängig von der Zusammensetzung der ausgeschütteten oder als ausgeschüttet geltenden Beträge,
- Einkünfte aus der **Veräußerung bestimmter Beteiligungen** außerhalb der Spekulationsfrist, wenn das Beteiligungsausmaß 1 % oder mehr beträgt (siehe oben).

Die **Zwischenbesteuerung unterbleibt insoweit**, als im Veranlagungszeitraum, in dem die Kapitalerträge anfallen, **Zuwendungen an Begünstigte** getätigt werden und davon Kapitalertragsteuer einbehalten wird und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt (§ 13 Abs. 3 letzter Satz öKStG).



Der **Steuersatz** für die zuvor angeführten Kapitalerträge sowie die Veräußerung bestimmter Beteiligungen außerhalb der Spekulationsfrist beträgt gemäß Par. 22 Abs. 3 öKStG **12,5%** (sogenannte Zwischensteuer).

Die Körperschaftsteuer aus der Zwischenbesteuerung gilt als Vorauszahlung für die Kapitalertragsteuer aus **Zuwendungen** der Privatstiftung an **Begünstigte** und wird im Jahr der Zuwendung wieder gutgeschrieben. Die **Gutschrift beträgt 12,5 %** der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage (§ 24 Abs. 5 öKStG).

Für Zwecke der Gutschrift hat die Privatstiftung ein **Evidenzkonto** zu führen, in dem die jährlich entrichtende Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für die Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden (§ 24 Abs. 5 Z 4 öKStG).

Im Falle der **Auflösung** der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag **zur Gänze gutzuschreiben** (§ 24 Abs. 5 Z 5 öKStG).

II.1.4. Besteuerung von Anteilen an Investmentfonds

Aufgrund der Bestimmungen des Investmentfondsgesetzes sind für die Besteuerung der Kapitalerträge aus Anteilen an in- und ausländischen Investmentfonds zahlreiche Sonderbestimmungen zu beachten, die auch für Privatstiftungen zur Anwendung kommen. Anteile an Investmentfonds verbriefen ein Miteigentum am Fondsvermögen. Die Erträge aus den im Fonds befindlichen Wertpapieren sind den Anteilseignern anteilmäßig direkt zuzurechnen und entsprechend ihres Anteiles zu versteuern (**Durchgriffsbesteuerung**).



Auch bei mehrstöckigen Investmentfonds, sog. Dachfonds, kommt diese Durchgriffsbesteuerung zur Anwendung.

Zu unterscheiden ist die Behandlung der Wertsteigerung des Fondsanteiles als solches und die Behandlung der Erträge, die innerhalb des Fonds erzielt werden.

Wertsteigerungen des Fondsanteiles selbst unterliegen den allgemeinen Regelungen der Spekulationsbesteuerung. Ab einer Behaltdauer von einem Jahr ist diese Wertsteigerung (Kursanstieg) steuerlich unbeachtlich.

Hinsichtlich der **Erträge, die innerhalb des Fonds** erzielt werden, ist der Investmentfonds selbst oder die diesen verwaltende Kapitalanlagegesellschaft kein Steuersubjekt. Nach dem Durchgriffsprinzip werden die Erträge auf der Ebene der Anteilsinhaber (der Privatstiftung) besteuert.

Innerhalb des Investmentfonds können verschiedenartige Erträge anfallen:

- Zinserträge aus in- und ausländischen Forderungswertpapieren und Bankeinlagen,
- Dividenden aus inländischen Aktien oder vergleichbaren Dividendenpapieren,
- Dividenden aus ausländischen Aktien oder vergleichbaren Dividendenpapieren,
- Substanzgewinne (realisierte Kursgewinne innerhalb des Fonds),
- Sonstige Erträge (das sind alle übrigen, nicht gesondert genannten Erträge).



II.2. Umsatzsteuer

Privatstiftungen unterliegen, wenn sie eine **unternehmerische Tätigkeit** im Sinne des UStG ausüben, mit ihren Umsätzen der Umsatzsteuer. Auf Privatstiftungen sind alle Bestimmungen des UStG anzuwenden, es gibt für sie keine Sonderbestimmungen.

Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte sind insoweit als Eigenverbrauch zu werten, als sie außerhalb eines Leistungsaustausches aus dem Unternehmensbereich erfolgen. Zuwendungen aus dem nichtunternehmerischen Bereich sind daher steuerneutral.



III. Die Besteuerung der Begünstigten

III.1. Erbschafts- und Schenkungssteuer

Was bei Herausgabe von Vermögen einer Privatstiftung oder bei deren Aufhebung vom Begünstigten (Letztbegünstigten) erworben wird, bleibt in der Erbschafts- und Schenkungssteuer **steuerfrei** (§ 15 Abs. 1 Z 18 öErbStG).

Allerdings ist darauf zu achten, dass vom Stifter zum begünstigten Steuersatz von 5 % eingebrachtes Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte unter bestimmten Voraussetzungen in der Differenz zum normalen Schenkungssteuertarif **nachzuversteuern** sind, wenn diese **innerhalb von 10 Jahren** unentgeltlich an dritte Personen herausgegeben werden (§ 8 Abs. 3 lit b öErbStG). Durch diese Bestimmung soll verhindert werden, dass die normale Tarifbesteuerung umgangen wird, indem einer Stiftung zum begünstigten Steuersatz zugewendetes Vermögen an Dritte übertragen wird.

Eine **Nachversteuerung unterbleibt**, wenn die Vermögenswerte **an den Stifter** selbst rückübertragen oder zur satzungsmäßigen Erfüllung angemessener Unterhaltungsleistungen verwendet werden.

Im Rahmen der Nachversteuerung sind bei der Ermittlung des Normalsteuersatzes **Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Zuwendung** an die Privatstiftung maßgeblich. Bei Familienstiftungen ist für die Höhe des Steuersatzes das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zum Stifter maßgebend.



Wird der Nachversteuerungstatbestand in der Erbschaftssteuer verwirklicht, kommt es neben der Erbschafts- und Schenkungssteuerbelastung durch die Zuwendungen beim Begünstigten zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht. Um eine übermäßige Belastung von Einkünften aus Zuwendungen mit anderen Personensteuern zu vermeiden, wird **auf Antrag** die Einkommensteuer von Zuwendungen insoweit **ermäßigt oder erlassen**, als Erbschafts- und Schenkungssteuer nacherhoben wurde (§ 32 Z 4 lit a öEStG).

III.2. Einkommen- und Körperschaftsteuer

Zuwendungen jeder Art (in offener oder verdeckter Form) einer Privatstiftung unterliegen beim Empfänger grundsätzlich der **Einkommensbesteuerung** und zwar unabhängig davon, ob es sich um laufende Zuwendungen an Begünstigte, um solche anlässlich der Auflösung einer Privatstiftung an Letztbegünstigte oder um Zuwendungen an Dritte handelt.

Soweit nach dem Subsidiaritätsprinzip nicht betriebliche Einkünfte oder solche aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, sind sie als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** zu erfassen (§ 27 Abs. 1 Z 7 öEStG). Auf Zuwendungen von Privatstiftungen ist, sofern diese Einkünfte solche aus Kapitalvermögen sind, der **Hälftesteuersatz** anwendbar (§ 37 Abs. 4 Z 1 lit f öEStG).

Von den Kapitaleinkünften ist der **Kapitalertragsteuerabzug von 25 %** vorzunehmen, womit die Einkommensteuer als abgegolten gilt (*Endbesteuerung* § 97 Abs. 1 öEStG). Für den Fall, dass die Besteuerung nach dem Tarif und der Anwendung des Hälftesteuersatzes günstiger ist als die Endbesteuerung, kann der Steuerpflichtige die Anrechnung der Kapitalertragsteuer bzw. deren Erstattung beantragen (§ 97 Abs. 4 öEStG).



Zuwendung einer ausschließlich **betrieblich veranlassten Privatstiftung** (Unternehmenszweckförderung) stellen Betriebsausgaben der Privatstiftung bzw. **Betriebseinnahmen** des Begünstigten dar. Ein Kapitalertragsteuerabzug kommt daher nicht in Betracht (öEStR 2000, RZ 7115).

Zuwendungen von **Arbeitnehmerförderungsstiftungen** sind nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen sondern als **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** zu erfassen, sofern sie als Leistungen aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis anzusehen sind. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit liegen vor, wenn die Leistung aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft resultieren. Die Besteuerung der Zuwendung erfolgt bei Zufluss durch Lohnsteuerabzug (keine KESt) durch die Privatstiftung bzw. bei Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit im Rahmen der Veranlagung.

Zuwendungen von Beteiligungserträgen durch **Belegschaftsbeteiligungsstiftungen** sind dem Grunde nach ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis mit der Privatstiftung, gehören aber bis zu einer Zuwendung von € 1.460,-- jährlich nicht zu den Lohneinkünften (§ 26 Z 8 öEStG). Sie werden bis zu diesem Betrag als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** erfasst. Erst die den Betrag von € 1.460,-- übersteigenden (von der Privatstiftung weitergeleiteten) **Beteiligungserträge** sind als Vorteil aus dem Dienstverhältnis **lohnsteuerpflichtig**.

Zuwendungen von Privatstiftungen, die unmittelbar der **Förderung der Kunst, der Wissenschaft und der Forschung** dienen, sind **steuerfrei** (§ 3 Abs. 1 Z 3 lit b und c öEStG). Diese einkommensteuerlichen Zuwendungen sind auch von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen (§ 94 Zi 6 lit e öEStG).



Zuwendungen von Privatstiftungen an **Körperschaften** sind bei diesen normal **steuerpflichtig**. Sie fallen nicht unter die Beteiligungsertragsbefreiung und unterliegen auch nicht der Abgeltungswirkung der Endbesteuerung (§ 97 öEStG). Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften sind die mit der Kapitalertragsteuer belasteten Zuwendungen daher in die Körperschaftsteuerveranlagung einzubeziehen. Die **Kapitalertragsteuer** wird auf die Körperschaftsteuerschuld **angerechnet**.

Unabhängig davon, ob Begünstigte beschränkt oder unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, unterliegen Zuwendungen als Kapitaleinkünfte nach nationalem Recht dem Kapitalertragsteuerabzug sowie der Endbesteuerung.

Für Begünstigte, die in **Deutschland** ansässig sind, ergibt sich in Österreich eine beschränkte Steuerpflicht infolge der **Kapitalertragsteuerpflicht** der Zuwendungen (§ 98 Z 5 lit a öEStG). In die Kapitalertragsteuerpflicht sowie in die Wirkung der Endbesteuerung sind sowohl unbeschränkt als auch beschränkt Einkommensteuerpflichtige einbezogen (§ 93 Abs. 2 Zi 1 lit d öEStG sowie § 97 Abs. 1 öEStG).

Aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland kann es zu einer vollständigen Entlastung (Befreiung von der in Österreich einbehaltenen Kapitalertragsteuer) kommen. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland hat nur der ausländische **Ansässigkeitsstaat Deutschland** das **Besteuerungsrecht für die Zuwendungen**.

Die Entlastung erfolgt gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen nach dem System der Rückerstattung.

Erfolgt eine Zuwendung von **nicht in Geld bestehenden Vermögenswerten** in das **Betriebsvermögen des Begünstigten**, ist die Höhe der **fiktiven Anschaffungskosten** des zugewendeten Vermögens als Betriebseinnahme anzusetzen (§ 4 Abs. 11 Z 2 lit a öEStG).



Die Betriebseinnahmen errechnen sich daher nach jenem Betrag, der für das Vermögen im Zeitpunkt der Zuwendung im Falle einer Anschaffung hätte aufgewendet werden müssen. Diese fiktiven Anschaffungskosten sind beim Begünstigten zudem für die Bewertung (Abschreibungsbasis) maßgebend. Das **gilt auch** für die Zuwendung einer **betrieblichen Einheit** (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil), sodass auch in diesem Fall eine **Aufwertung (kein Buchwert)** vorzunehmen ist. Nur hinsichtlich der steuerfreien Rücklagen und steuerfreien Beträge (Investitionsfreibetrag, Übertragungsrücklage) ist so vorzugehen, als ob eine Gesamtrechtsnachfolge vorläge (§ 4 Abs. 11 Z 2 lit b öEStG).

Erfolgt eine Zuwendung von **nicht in Geld bestehenden Vermögenswerten** in das **Privatvermögen des Begünstigten**, gelten bei der Ermittlung der Einkünfte die Vermögenswerte als angeschafft (§ 15 Abs. 3 Z 2 lit a öEStG). Diese **Anschaffungsfiktion** bewirkt unter anderem, dass die Spekulationsfrist neu zu laufen beginnt (§ 30 Abs. 1 öEStG). Die Zuwendungen sind in Höhe der fiktiven Anschaffungskosten der Vermögenswerte als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** anzusetzen. Die fiktiven Anschaffungskosten sind beim Begünstigten im Rahmen der Einkünfteermittlung auch für die Bewertung (Abschreibungsbasis) maßgeblich.

Werden nicht Wirtschaftsgüter sondern **Nutzungsmöglichkeiten** zugewendet, erfolgt die Bewertung mit den **üblichen Mittelpreisen** des Verbrauchsortes (§ 15 Abs. 2 öEStG).

Bei der **Zuwendung von vermieteten Gebäuden** kann der Begünstigte die von der Privatstiftung begonnene **begünstigte Zehntelabsetzungen** für Instandsetzungskosten bzw. Zehntel- oder **Fünfzehntelabsetzungen** für die Herstellungskosten **nicht fortführen**. Die Differenzen zwischen der bisherigen begünstigten Abschreibung und der rechnerischen Normalabschreibung sind als **Sondereinkünfte** der Privatstiftung mit 34 % Körperschaftsteuer zu erfassen (§ 28 Abs. 7 öEStG).



III.3. Grunderwerbsteuer

Grundstückserwerbe von Todes wegen sowie Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes sind **von der Grunderwerbsteuer befreit** (§ 3 Abs. 1 Z 2 öGrEStG). Diese Befreiung ist ohne Rücksicht darauf wirksam, ob für den Erwerb im konkreten Fall Erbschafts- oder Schenkungssteuer vorgeschrieben wird.



IV. Besteuerung bei Auflösung der Privatstiftung

IV.1. Auflösung der Stiftung

Grundsätzlich gelten für die Auflösung der Privatstiftung jene steuerlichen Regelungen, die auch bei aufrechtem Bestand der Stiftung im Zusammenhang mit Zuwendungen an Begünstigte anzuwenden sind.

Bei der Privatstiftung hat die Auflösung daher **keine Liquidationsbesteuerung** zur Folge, vielmehr ist auch darin eine unentgeltliche (Letzt-)Zuwendung der Stiftung gegeben. Sowohl außerbetriebliches als auch betriebliches Vermögen gehen bei der Privatstiftung zu **Buchwerten** und daher ohne Gewinnrealisierung ab.

Auf der Ebene der Zuwendungsempfänger gelten auch für die **Letztbegünstigten** all jene steuerlichen Regelungen, die auch für die laufenden Zuwendungen an Begünstigte bei aufrechtem Bestand der Privatstiftungen anzuwenden sind. Die Letztbegünstigten sind daher ertragsteuerlich in jeder Hinsicht **wie die Begünstigten** zu behandeln. Dies gilt auch für den Fall, dass der Stifter zu den Letztbegünstigten gehört (ausgenommen Widerruf).

Für Privatstiftungen ist die auflösungsbedingte Vermögensübertragung jedenfalls von der **Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit** (§ 15 Abs. 1 Z 18 öErbStG). Damit soll der Tatsache Rechnung getragen werden, dass die Zuwendungen bei den Letztbegünstigten der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegen. Bei Auflösung der Privatstiftung innerhalb von zehn Jahren kann es zu einer Nacherhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit der Möglichkeit der Steueranrechnung auf die Einkommensteuer kommen (vergleiche oben).



IV.2. Widerruf der Stiftung

Wird die Privatstiftung zufolge Widerrufs aufgelöst und ist in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen, so ist der **Stifter selbst Letztbegünstigter** (§ 36 Abs. 4 PSG). Auch für steuerliche Zwecke ist klargestellt, dass der Stifter im Falle des Widerrufs der Privatstiftung als Begünstigter zu behandeln ist. Dies bedeutet zunächst, dass die widerrufsbedingte Vermögensübertragung an den Stifter bei diesem **ertragsteuerlich wie eine normale begünstigte Zuwendung** zu erfassen ist.

Die Bemessungsgrundlage bildet die fiktiven Anschaffungskosten des gesamten Vermögens der Privatstiftung im Zeitpunkt des Widerrufs, somit einschließlich des vom Stifter selbst gewidmeten Vermögens. Um eine übermäßige Belastung der auflösungsbedingten Vermögensübertragung an den Stifter mit Ertragsteuern zu vermeiden, können **über Antrag des Stifters** die Einkünfte um die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung an die Privatstiftung **steuerlich maßgebenden Werte (Stiftungseingangswerte) gekürzt** werden. Der Stifter muss diese Werte nachweisen (§ 32 Z 4 lit b öEStG).

Die maßgeblichen **Stiftungseingangswerte** beziehen sich auf den Zeitpunkt der Zuwendung an die Stiftung. Dies sind

- bei Rückführung von zugewendeten **betrieblichen Einheiten** (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteile) die **Buchwerte** (§ 6 Z 9 lit a öEStG).
- bei Rückführung von zugewendeten sonstigem Betriebsvermögen (**einzelne Wirtschaftsgüter**) die anlässlich der Entnahme anzusetzenden **Teilwerte** (§ 6 Z 4 öEStG).



- bei Rückführung von zugewendeten **vermieteten Gebäuden**: Die **historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten** gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte Absetzung für Abnutzung.
- bei Rückführung von zugewendeten **sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens**, die vom Stifter zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet worden sind: Die historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte Absetzung für Abnutzung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit a öEStG).
- bei Rückführung von zugewendeten **sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens** außerhalb der Erzielung von Einkünften: Die tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, wenn die Zuwendung bis zu einem Jahr nach der Anschaffung bzw. Herstellung erfolgt, danach **der gemeine Wert** im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 16 Abs. 1 Z lit d öEStG).

Die Rückübertragung des Stiftungsvermögens anlässlich des Widerrufs an den Stifter stellt **keine Schenkung** im Sinne des öErbStG dar. Der Widerruf der Privatstiftung wird wie der Widerruf einer Schenkung eingestuft und führt zu einer **Erstattung der** bei der seinerzeitigen Vermögenswidmung an die Stiftung **bezahlten Erbschafts- und Schenkungssteuer** (§ 33 lit a öErbStG).

Bei Widerruf der Privatstiftung mit Rückfall des Vermögens an den Stifter **innerhalb von zehn Jahren** kann auch der **Nacherhebungstatbestand** in der Schenkungssteuer **nicht verwirklicht werden**, da alle Zuwendungen der Privatstiftung zurück an den Stifter davon ausdrücklich ausgenommen sind.



Steuerliche Folgen der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung aus dem Blickwinkel des deutschen Steuerrechts ¹⁾

I. Besteuerung bei Gründung der österreichischen Privatstiftung

I.1. Erbschaftssteuer/Schenkungssteuer

I.1.1. Sachliche Steuerpflicht

Erfolgt die Gründung einer österreichischen Privatstiftung durch einen in Deutschland ansässigen Stifter, richten sich die steuerlichen Folgen der Stiftungserrichtung nach deutschem Erbschaftssteuerrecht.

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 dErbStG unterliegen der Erbschaftssteuer bzw. Schenkungssteuer der Erwerb von Todes wegen sowie die Schenkung unter Lebenden. Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 dErbStG auch der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung. Im Fall der Stiftungserrichtung unter Lebenden ist auf § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 dErbStG zurückzugreifen. Zustiftungen, dh weitere Vermögensübertragungen auf eine bereits bestehende Stiftung, unterliegen der Vorschrift des § 3 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG für den Erbfall und der des § 7 Abs. 1 Nr. 1 dErbStG für den Schenkungsfall.

I.1.2. Persönliche Steuerpflicht

Die **persönliche Steuerpflicht** bei Vermögensübertragungen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung bzw. im Zuge der Stiftungserrichtung unter Lebenden richtet sich danach, ob der Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung (dh. der Vermögensübertragung) Inländer im Sinne von § 2 Nr. 1 dErbStG ist.

¹⁾ Literatur: Privatstiftungen, Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, herausgegeben von Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Gassner, Univ.-Doz. Mmag. Dr. Philip Göth, Univ.-Lektor Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Univ.-Prof. Dr. Michael Lang; 2000 Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH.



Danach gilt (ua) als **Inländer**

- eine natürliche Person, die im **Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt** hat (unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht),
- ein **deutscher Staatsangehöriger**, der sich **nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten hat**, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben (sog **erweiterte unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht**).

Ist der **Stifter kein Inländer (mehr)**, muss **zwischen der Schenkung** einerseits **und dem Erbfall** andererseits **unterschieden** werden:

SCHENKUNG

Zunächst ist anzumerken, dass das zwischen **Deutschland und Österreich** zur Vermeidung der **Doppelbesteuerung** abgeschlossene Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern für unentgeltliche Vermögensübertragungen unter Lebenden **keine Anwendung** findet, sodass für die Frage der schenkungssteuerlichen Behandlung von auf die Privatstiftung unentgeltlich übertragenem Vermögen ausschließlich innerstaatliches (d.h. österreichisches und deutsches) Recht maßgebend ist.

Im Rahmen einer Übertragung von Vermögen unter Lebenden auf eine österreichische Privatstiftung kann es zu einer **deutschen Steuerpflicht** zunächst **nur** kommen, wenn **Inlandsvermögen** im Sinne des § 121 dBewG **übertragen** wird (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG), worunter insbesondere in Deutschland gelegenes Grundvermögen, Betriebsvermögen sowie die wesentliche Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft fallen.

Darüber hinaus **droht die deutsche Schenkungssteuerpflicht** allerdings auch dann, wenn der Stifter im **Zeitpunkt der Zuwendung erweitert beschränkt schenkungssteuerpflichtig nach § 4 dAStG** ist. Danach gilt der Steuerpflichtige unter folgenden Voraussetzungen analog zur erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht bis zum Ablauf von 10 Jahren nach



Ende der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht als in erweitertem Maß beschränkt schenkungssteuerpflichtig:

- es handelt sich um eine natürliche Person,
- die in den letzten 10 Jahren vor dem Ende ihrer unbeschränkten Steuerpflicht als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und
- nun in einem Gebiet ansässig ist, in dem die zu entrichtende Schenkungssteuer weniger als 30 % der deutschen Schenkungssteuer beträgt.

Die **erweiterte beschränkte Schenkungssteuerpflicht** erstreckt sich in sachlicher Hinsicht über das in § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG iVm § 121 dBewG genannte **deutsche Inlandsvermögen** hinaus auf **alles weitere Vermögen**, dessen **Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte** gemäß § 34 c Abs. 1 dEStG sind.

Die erweiterte beschränkte Schenkungssteuerpflicht endet mit Ablauf der Zehnjahresfrist des § 2 Abs. 1 dAStG. Die **Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit schützt im Gegensatz zur erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nicht vor der erweiterten beschränkten Schenkungssteuerpflicht.**

ERBFALL

Bei Errichtung einer österreichischen Privatstiftung von Todes wegen kommt das zwischen Deutschland und Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossene Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern (im folgenden: DBA-Ö/ErbSt) zur Anwendung. Auf Grund von § 2 dAO geht das DBA-Ö/ErbSt als völkerrechtliche Vereinbarung dem innerstaatlichen Recht vor. Nach dem **DBA-Ö/ErbSt** hat **Deutschland** das **Besteuerungsrecht** nur für in diesem Staat belegenes **unbewegliches und gewerbliches Nachlassvermögen** (Art 3 und Art 4 DBA-Ö/ErbSt).



Da die im DBA-Ö/ErbSt vorgenommene Aufteilung der Besteuerungsrechte sowohl der erweiterten unbeschränkten als auch der erweiterten beschränkten Erbschaftssteuerpflicht vorgeht, kommt für Erwerbe von Todes wegen **weder die erweiterte unbeschränkte noch die erweiterte beschränkte Erbschaftssteuerpflicht** zum Tragen, sie laufen insoweit ins Leere.

I.1.3. Höhe der Steuer

Bei **Vermögensübertragungen auf eine ausländische Privatstiftung** findet – **bei Vorliegen einer persönlichen Steuerpflicht** - stets die **ungünstigste Steuerklasse III** Anwendung. Die Begünstigung für Familienstiftungen nach § 15 Abs. 2. Satz 1 dErbStG, nach der der Besteuerung das Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde entferntest Berechtigten zu dem Erblasser oder Schenker zu Grunde zu legen ist, ist für die ausländische Privatstiftung nicht vorgesehen, da § 15 Abs. 2 dErbStG nur auf inländische Familienstiftungen Anwendung findet.

Die Steuersätze in der Steuerklasse III reichen von 17 % bis zu 50 % des steuerpflichtigen Erwerbs. Bereits bei Übertragung mittelgroßer Vermögen zwischen € 72.000,-- und € 1 Mio. führt die Steuer in Höhe von 29 % zu einer erheblichen Liquiditätsschmälerung. Diese steigt bei Vermögensübertragungen von über € 5 Mio. auf 50 %, was regelmäßig eine zumindest teilweise Vermögensverzehrung zur Folge hat, da für derart hohe Steuerzahlungen häufig nicht ausreichend liquide Mittel zur Verfügung stehen.

Die ungünstige Steuerklasse sowie die damit in Zusammenhang stehenden hohen Steuersätze lassen Überlegungen einer in Deutschland ansässigen Person von vornherein als ein kostenintensives Unterfangen erscheinen, eine österreichische Privatstiftung zu gründen und Vermögensübertragungen auf diese Stiftung zu Lebzeiten bzw. von Todes wegen vorzunehmen.

Entstehung der Steuer

Bei einer **Stiftung von Todes** wegen **entsteht** die **Steuerschuld** nicht bereits mit dem Erbfall, sondern erst im **Zeitpunkt der Genehmigung der Stiftung**, wobei die Bekanntgabe der Genehmigung der Stiftung entscheidend ist.



Unerheblich ist, ob der Erblasser die Stiftungerrichtung angeordnet hat oder seinen Erben zur Auflage gemacht hat, die Stiftung mit Nachlassmitteln zu errichten. Bis zur Genehmigung der Stiftung kann der Erbfall als Zweckzuwendung im Sinne von § 8 dErbStG vorläufig besteuert werden.

I.2. Ertragsteuern

Zuwendungen des Stifters an die Privatstiftung können aus seinem Privat- oder Betriebsvermögen kommen, was unterschiedliche ertragsteuerliche Konsequenzen nach sich ziehen kann.

I.2.1. Privatvermögen

Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung und unentgeltliche **Übertragung von Privatvermögen** auf diese lösen grundsätzlich **keine ertragsteuerlichen Folgen** auf Ebene des Übertragenden aus. Bei Wirtschaftsgütern (zB Gebäuden), die der Abnutzung unterliegen und für die Deutschland weiterhin das Besteuerungsrecht hat, bemessen sich die Absetzungen für Abnutzung nach der Übertragung auf die Privatstiftung gemäß § 11 d Abs. 1 Satz 1 dEStDV nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers.

Da die unentgeltliche Vermögensübertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens keine Veräußerung darstellt, ist § 23 dEStG nicht anzuwenden, wonach die Veräußerung von Grundstücken und anderen Wirtschaftsgütern einen einkommensteuerpflichtigen Tatbestand darstellt, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre (bei Grundstücken) oder nicht mehr als ein Jahr (bei anderen Wirtschaftsgütern) beträgt.



Hinsichtlich der späteren Veräußerung innerhalb der genannten Spekulationsfristen seitens der Privatstiftung ist zwischen dem Erwerb im Wege der Schenkung und im Wege des Erbfalls zu unterscheiden.

SCHENKUNG

Nach bis zum 31.12.1998 gültiger Rechtslage konnte die Privatstiftung Wirtschaftsgüter, die sie im Wege der Einzelrechtsnachfolge unentgeltlich erworben hätte, innerhalb der Spekulationsfrist unbeschadet, dh. ohne Auslösung einer Spekulationsbesteuerung im Sinne von § 23 dEStG, veräußern. Dies hatte seine Ursache zum einen darin, dass der unentgeltliche Erwerb im Wege der Schenkung nach Auffassung des BFH keinen Anschaffungsvorgang dargestellt hat und es daher an einer tatbestandlichen Voraussetzung des § 23 dEStG gefehlt hat. Zum anderen wurde dem Einzelrechtsnachfolger die Anschaffung des Rechtsvorgängers zur Ermittlung der Spekulationsfrist nicht zugerechnet. Zu beachten war allerdings, dass es sich um einen Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 dAO handeln konnte, wenn zB ein Grundstück nach der Anschaffung unentgeltlich im Wege der Schenkung auf die ausländische Privatstiftung übertragen wurde und diese das Grundstück anschließend innerhalb der Spekulationsfrist veräußerte.

Seit der ab dem 01.01.1999 geltenden Rechtslage ist nunmehr dem Einzelrechtsnachfolger bei unentgeltlichem Erwerb für Zwecke der Vorschrift des § 23 dEStG die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 dEStG).

Als **Ausnahme** von der grundsätzlichen ertragsteuerlichen Unbeachtlichkeit von Vermögensübertragungen auf eine ausländische Stiftung ist der sog. **Entstrickungstatbestand** des § 6 Abs. 3 Nr. 1 dAStG zu nennen. Das deutsche Ertragsteuerrecht kennt keinen allgemeinen Entstrickungstatbestand, der die Besteuerung (Gewinnrealisierung) angesammelter stiller Reserven vorschreibt, wenn ein Besteuerungsgegenstand aus der deutschen Steuerhoheit ausscheidet.



§ 6 dASTG füllt die soweit bestehende Gesetzeslücke ein wenig aus, ohne dass die Vorschrift jedoch allgemein die Rechtsfolgen einer Entstrickung regeln würde. § 6 Abs. 3 Nr. 1 dASTG erfasst die Schenkung an einen in Deutschland nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Werden danach **wesentliche, im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen** im Sinne von § 17 dEStG **auf die ausländische Privatstiftung übertragen**, führt dies zu einer **Vermögenszuwachsbesteuerung** im Rahmen einer **fingierten Veräußerung der Beteiligung**. An Stelle des (fehlenden) Veräußerungspreises tritt der sogenannte gemeine Wert, der durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung am Bewertungstichtag zu erzielen wäre. Grundlage des gemeinen Wertes ist danach ein fiktiver erzielbarer Veräußerungspreis, der in der Regel dem Verkehrswert entspricht. Für den Fall, dass für die vorgenannte Übertragung von wesentlichen Beteiligungen auf die österreichische Privatstiftung bereits **Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet** worden ist, wird **die (Ertrag)Steuer auf Antrag ermäßigt** oder erlassen. Den Maßstab für eine solche Ermäßigung oder einen Erlass regelt § 6 dASTG nicht.

ERBFALL

Auch der unentgeltliche Erwerb im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge stellt keinen Anschaffungsvorgang nach § 23 dEStG dar. Allerdings ist - wie eben mittlerweile auch im Fall der Einzelrechtsnachfolge – bei Veräußerung des durch Erbfall erworbenen Wirtschaftsgutes bei der Berechnung der Spekulationsfrist von dem Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs durch den Rechtsvorgänger auszugehen. Hinsichtlich des **Entstrickungstatbestands** nach § 6 Abs. 3 Nr. 1 dASTG **gilt Entsprechendes wie bereits** vorstehend **ausgeführt**.



I.2.2. Betriebsvermögen

Werden **einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens** auf die **ausländische Privatstiftung unentgeltlich übertragen**, liegt ertragsteuerlich eine **Entnahme** vor, die gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 dEStG mit dem **Teilwert** anzusetzen ist. In der Höhe des Unterschiedsbetrages ergibt sich entweder ein steuerpflichtiger Entnahmegewinn oder ein abzugsfähiger Entnahmeverlust.

Wird ein **ganzer Betrieb**, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich auf die Stiftung übertragen, kann dies unter **Fortführung der Buchwerte**, also ertragssteuerneutral, erfolgen, wenn dem deutschen Fiskus hierdurch kein Besteuerungsrecht verloren geht. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn nach der Übertragung in Deutschland eine Betriebsstätte verbleibt, für das Deutschland nach den entsprechenden Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens mit Österreich (nachfolgend DBA-Ö) das Besteuerungsrecht zugewiesen erhält, da dann die Steuerverstrickung erhalten bleibt und mögliche stille Reserven auch bei späterer Veräußerung durch die österreichische Privatstiftung einer deutschen Ertragsbesteuerung unterliegen.



II. Laufende Besteuerung

II.1. Besteuerung der österreichischen Privatstiftung

II.1.1. Erbschaftssteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 dErbStG unterliegt das Vermögen einer Stiftung, sofern diese wesentlich im Interesse einer Familie oder bestimmter Familien errichtet ist, in Zeitabständen von je 30 Jahren seit dem Zeitpunkt des ersten Vermögensübergangs auf die Stiftung der Erbschaftsteuer. Diese 1974 in Deutschland eingeführte Steuer auf das Vermögen von Familienstiftungen wird Erbersatzsteuer genannt. Sie verfolgt das Ziel, Vermögen, die in Stiftungen verwaltet werden, erbschaftssteuerlich entsprechend solchem Vermögen, das in anderen Formen behalten und organisiert wird, zu belasten. Ohne Belastung mit Erbersatzsteuer könnte Vermögen in einer Stiftung nämlich über mehrere Generationen hinweg vererbt werden, ohne dass dies erbschaftssteuerliche Konsequenzen nach sich ziehen würde.

Die persönliche Steuerpflicht kommt allerdings nur dann zum Tragen, wenn die Familienstiftung die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 dErbStG). **Um deutsche Erbersatzsteuer zu vermeiden**, muss es sich daher bei der **Stiftung** um eine solche handeln, die **weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland (Deutschland)** hat.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Mittelpunkt der Geschäftsleitung dort liegt, wo der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird. Nicht die formelle Geschäftsleitung, sondern vielmehr die faktische Beherrschung ist entscheidend. Eine beschränkte Erbersatzsteuerpflicht für ausländische Stiftungen sieht § 2 Abs. 1 Nr. 2 dErbStG nicht vor, sodass **das deutsches Inlandsvermögen ausländischer Familienstiftungen von der deutschen Erbersatzsteuer freigestellt** bleibt.



II.1.2. Ertragsteuern

Unter der Voraussetzung, dass die **österreichische Privatstiftung weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in Deutschland hat**, ist sie in **Deutschland nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**.

Vielmehr besteht **lediglich beschränkte Körperschaftsteuerpflicht** gemäß § 2 Nr. 1 dKStG insoweit, als die Stiftung **in Deutschland Einkünfte** erzielt. Nach dem in § 49 dEStG geregeltem Umfang der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte kann die ausländische Privatstiftung grundsätzlich Bezieher sämtlicher Einkunftsarten sein (zB Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Kapitalvermögen).

Die auf das zu versteuernde Einkommen zu erhebende Körperschaftsteuer beträgt nach § 23 Abs. 1 dKStG **25% bzw. 26,5 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag**, es sei denn, dass auf die Einkünfte ein **Quellensteuerabzug** vorgenommen wird, was insbesondere bei bestimmten **Einkünften aus Kapitalvermögen** (zB Dividenden) der Fall ist. Die im Abzugsweg erhobene Quellensteuer hat **Abgeltungscharakter**.

II.2. Besteuerung des von der Stiftung Begünstigten

II.2.1. Allgemeines

Bei der Frage ob, inwieweit und schließlich in welcher Form auf Ebene des von der Stiftung Begünstigten eine Besteuerung auf von der Stiftung erhaltene Zuwendungen erfolgt, ist zwischen der Erbschaftssteuer/Schenkungssteuer und der Ertragsteuer zu differenzieren.

Hinsichtlich des **Begünstigten** wird auch vom **sog. Destinatär** gesprochen. Während das österreichische Privatstiftungsgesetz vom Begünstigten spricht, soweit es sich bei den Zuwendungen um Ansprüche auf laufende Gewinn-



oder Überschussanteile der Privatstiftung handelt, verwendet das **deutsche Außensteuergesetz** den **Begriff des Bezugsberechtigten**.

Bei Auskehrung des Stiftungsendvermögens im Zuge der Stiftungsauflösung ist im österreichischen Privatstiftungsgesetz vom **Letztbegünstigten**, im **deutschen Außensteuergesetz** vom **Anfallsberechtigten** die Rede. Im Folgenden werden die Begriffe Begünstigter und Destinatär synonym verwendet.

II.2.2. Erbschaftssteuer/Schenkungssteuer

Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist die Unterscheidung zwischen satzungsmäßigen sowie außersatzungsmäßigen Zuwendungen der Stiftung an den Begünstigten zu treffen. Unabhängig von der Form und dem Gegenstand der Zuwendung ist die **satzungsmäßige Zuwendung auf Ebene des empfangenden Destinatärs nicht steuerbar**, was in Korrespondenz zur Nichtabzugsfähigkeit dieser satzungsgemäßen Verpflichtungen zur Verwendung des Vermögens oder der Erträge zu Gunsten des Destinatärs bei der Stiftung erfolgt. Dies hat zur Folge, dass beispielsweise ein zinsloses Darlehen an den Destinatär als (verdeckte) satzungsmäßige Zuwendung keiner Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer unterliegt, während ein zinsloses Darlehen im Allgemeinen schenkungssteuerpflichtig in Höhe des Werts des Zinsverzichts ist. Grund für die Verneinung erbschafts- bzw. schenkungssteuerlicher Konsequenzen bei satzungsmäßigen Einkommens- und Vermögensauskehrungen ist, dass der Destinatär einen in der Satzung festgelegten Rechtsanspruch auf diese Zuwendungen hat. Es fehlt somit an dem die Besteuerung auslösenden Tatbestandsmerkmal der freigebigen Zuwendung.

Außersatzungsmäßige Zuwendungen hingegen **unterliegen** der **Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer**, da es sich um eine freigebige Zuwendung handelt, auf Grund derer der Bedachte (Destinatär) auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.



II.2.3. Ertragsteuern

Satzungsmäßige Zuwendungen an den von der Stiftung Begünstigten sind als **Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen** nach § 22 Nr. 1 dEStG zur versteuern, **sofern der Destinatär in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.** Zu einer Besteuerung in Deutschland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Destinatärs kommt es nicht, da Art. 21 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Österreich dem Wohnsitzstaat (hier: Österreich) das Besteuerungsrecht zuweist und bereits nach innerstaatlichem deutschen Recht sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 Nr. 1 dEStG nur inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht darstellen, soweit sie dem Steuerabzug unterworfen werden. Außersatzungsmäßige Zuwendungen, die einmalig erfolgen, unterliegen mangels Wiederkehr in Deutschland nicht der Einkommensbesteuerung.

II.3. Sonderregelung für Familienstiftungen – die sog. Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG

II.3.1. Ziel der Zurechnungsbesteuerung

Soweit **Vermögen auf eine ausländische Familienstiftung übertragen** worden ist, **entfaltet die Stiftung gegenüber der deutschen Besteuerung eine Abschirmwirkung.** Diese Abschirmwirkung wird allerdings **durch die sog. Zurechnungsbesteuerung nach § 15 dAStG durchbrochen.**

Ziel der Einführung des § 15 dAStG war, eine Steuer- und Kapitalflucht von Deutschland in das Ausland zu vermeiden. Dass § 15 dAStG indessen weit über dieses Ziel hinaus geht, ist unbestritten, da eine Zurechnung auch dann erfolgt, wenn ein ausländischer Stifter die Stiftungserrichtung mit ausländischem Vermögen vorgenommen hat, die Bezugs- und



Anfallsberechtigten allerdings in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind.

II.3.2. Tatbestandliche Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 dAStG

Die **Zurechnungsbesteuerung** des § 15 Abs. 1 dAStG kommt **nur** zur Anwendung, wenn

- die **Privatstiftung als Familienstiftung qualifiziert** wird,
- sie **die Geschäftsführung und den Sitz im Ausland** hat und
- entweder **Stifter oder der/die Bezugs- oder Anfallsberechtigten in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig** ist/sind.

FAMILIENSTIFTUNG

Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der **Stifter**, seine **Angehörigen** und **deren Abkömmlinge zu mehr als 50 % bezugs- oder anfallsberechtig** sind.

Der Begriff „zu mehr als 50 %“ bezieht sich auf die Bezugs- bzw. Anfallsberechtigten und nicht auf zB das Einkommen der Stiftung. Die Ermittlung der Bezugs- und Anfallsberechtigten ist nicht unbedingt unproblematisch, da die Stiftungsurkunde derart ausgestaltet werden kann, dass die Auswahl der Bezugs- und Anfallsberechtigten in das Ermessen des Stiftungsvorstandes gestellt wird.

Dann nämlich kann es zu einer mehr als 50%igen Bezugs- oder Anfallsberechtigung erst in dem Zeitpunkt kommen, in dem der Stiftungsvorstand sein Auswahlermessen getroffen hat. Daneben stellt sich die Frage, ob eine Zurechnungsbesteuerung gänzlich vermieden werden kann, wenn in der Stiftungsurkunde festgelegt wird, dass mindestens 50 % des erwirtschafteten Einkommens in der Stiftung zu verbleiben hat.



Nach herrschender Meinung muss die Bezugsberechtigung unabhängig vom Einkommen gesehen werden, sodass die Begrenzung der Zuwendung auf einen bestimmten Anteil des Einkommens die Bezugsberechtigung nicht berührt. Hinsichtlich des Begriffs der Familienstiftung sei darauf hingewiesen, dass die Definition der Familienstiftung iSd Außensteuergesetzes nicht mit der erbschaftsteuerlichen übereinstimmt.

GESCHÄFTSLEITUNG UND SITZ

Zur Frage, wann die Stiftung Geschäftsleitung und Sitz im Ausland hat, vgl. „Errichtung einer österreichischen Privatstiftung aus dem Blickwinkel des deutschen Steuerrechts“, Punkt 1.1.

BEZUGS-/ANFALLSBERECHTIGTE

Der **Stifter** und die **Bezugs- oder Anfallsberechtigten** sind **in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig**, wenn sie ihren Wohnsitz im Sinne von § 8 dAO oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt nach § 9 dAO im Inland haben. Die in § 15 dAStG vorgesehene Zurechnung beinhaltet eine Rangfolge, derzufolge die jeweils höhere Stufe die Zurechnung auf einer niedrigeren Stufe ausschließt. In erster Linie erfolgt eine Zurechnung gegenüber dem Stifter, sofern dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist. Maßgebend für die Frage der unbeschränkten **Steuerpflicht** ist dabei nicht der Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung, sondern der **Zeitpunkt der Einkommens- bzw. Vermögenszurechnung**. Nur unter der Voraussetzung, dass der Stifter nicht unbeschränkt steuerpflichtig in Deutschland ist, erfolgt subsidiär die Zurechnung auf der nächsten Stufe, dh bei dem/den Bezugs- oder Anfallsberechtigten, wobei auch hier die unbeschränkte Steuerpflicht Tatbestandsmerkmal für eine mögliche Zurechnungsbesteuerung ist. Sind teilweise unbeschränkt steuerpflichtige und im Übrigen beschränkt steuerpflichtige Bezugs- oder Anfallsberechtigte vorhanden, erfolgt die Zurechnung nur gegenüber den unbeschränkt Steuerpflichtigen.



Dies bedeutet allerdings nicht, dass das gesamte Einkommen und Vermögen den unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- und Anfallberechtigten zugerechnet wird. Vielmehr hat eine Einkommens- oder Vermögensaufteilung auf die einzelnen Personen zu erfolgen, sodass im Ergebnis nur der auf den unbeschränkt steuerpflichtigen Personenkreis entfallende Einkommens- und Vermögensanteil der Zurechnungsbesteuerung unterliegt.

II.3.3. Rechtsfolge

Bei Vorliegen der oben genannten zwei Voraussetzungen – Familienstiftung, Geschäftsleitung und Sitz im Ausland – werden **dem Stifter**, wenn er **in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig** ist, **andernfalls** den **in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- oder Anfallberechtigten**, gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 dAStG **das Vermögen und Einkommen dieser Familienstiftung entsprechend ihrem Anteil zugerechnet**. Die Zurechnung nach § 15 dAStG ist gegenüber § 22 Abs. 1 Nr. 1 dEStG vorrangig.

II.3.4. Begriff und Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens

Gegenstand der Zurechnung ist das Einkommen im Sinne von § 8 dKStG.

Das **Einkommen** ist **nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts so zu ermitteln, als wäre die Stiftung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig**, was auch die Gewährung von Pausch- und Freibeträgen miteinschließt. Die an die bezugs- und anfallberechtigten Personen auszukehrenden **Zuwendungen** sind bei der Einkommensermittlung **nicht abzugsfähig**.

Die **Zurechnung des Einkommens** erfolgt beim Stifter oder subsidiär beim Begünstigten **in dem Veranlagungszeitraum, in dem der Zufluss bei der ausländischen Stiftung** erfolgt ist.



Auf Grund der entsprechenden Anwendung des § 12 dASTG kann der Zurechnungsempfänger die von der ausländischen Familienstiftung entrichtete **Ertragsteuer auf die deutsche Einkommensteuer** nach der Vorschrift des § 34 c Abs. 1 dEStG anrechnen. Steuern können dabei nur für die Jahre angerechnet werden, in denen sie entrichtet wurden.

II.3.5. Zufallsdestinatäre

Bei **Zufallsdestinatären**, denen kein Mitwirkungs- und Beeinflussungsrecht bei der Stiftung zusteht und die regelmäßig Zuwendungen nur in ganz bestimmten Ausnahmesituationen erhalten (zB wenn sie in Not geraten sind), **entfällt eine Zurechnung**. Ob Ausschüttungen an solche Begünstigte auf Ebene der Familienstiftung das Einkommen mindern, ist unklar.

II.3.6. Erbschaftssteuer

Eine Zurechnungsbesteuerung bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Stiftungen, die als ausländische Familienstiftungen qualifiziert werden, sieht das deutsche Außensteuergesetz **nicht** vor.



III. Besteuerung bei Auflösung der österreichischen Privatstiftung

III.1. Erbschaftssteuer/Schenkungssteuer

Die Rückübertragung des Stiftungsvermögens auf den (Letzt)Begünstigten im Zuge der **Auflösung der österreichischen Privatstiftung** stellt einen **schenkungsteuerpflichtigen Erwerb** nach § 7 Abs. 1 Nr. 9 dErbStG dar. Für die Bestimmung der **Steuerklasse** gilt nach § 15 Abs. 2 Satz 2 dErbStG nicht die Stiftung, sondern **der Stifter** oder derjenige, der das Vermögen auf die Stiftung übertragen hat. Während § 15 Abs. 2 Satz 1 dErbStG ausdrücklich nur die inländische Familienstiftung begünstigt, hat es bis zur Änderung der Vorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 2 dErbStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 an einer entsprechenden Vorschrift im Satz 2 gefehlt. Die herrschende Meinung ging davon aus, dass § 15 Abs. 2 Satz 2 dErbStG alle Stiftungen unabhängig vom Familienbezug im Inland und im Ausland erfasste. Durch die Neufassung des § 15 Abs. 2 Satz 2 dErbStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 dürfte die Frage deutlich zu einer Einbeziehung der ausländischen Familienstiftung in die Begünstigung des § 15 Abs. 2 dErbStG hin entschieden sein, da es unlogisch wäre, die Privilegierung ausländischer Vermögensmassen ohne Rechtspersönlichkeit (so der Wortlaut des neugefassten § 15 Abs. 2 Satz 2 dErbStG) zu gewähren, nicht jedoch einer ausländischen rechtsfähigen Familienstiftung. Fraglich bleibt allerdings, warum § 15 dEStG bei Vermögensübertragungen nur inländische Familienstiftungen begünstigt (Abs. 2 Satz 1), eine derartige Begünstigung bei Auflösung der Stiftung allerdings auf ausländische Familienstiftung ausgeweitet wird (Abs. 2 Satz 2).

Bei Verwandtschaft in gerader Linie zwischen Stifter und Bezugsberechtigtem kommt somit die günstigste Steuerklasse I mit Steuersätzen zwischen 7 % (bei einem steuerpflichtigen Erwerb bis einschließlich € 0,05 Mio.) und 30 % (bei einem steuerpflichtigen Erwerb über € 255.645.940,60 zur Anwendung.



III.2. Ertragsteuern

Der (unentgeltliche) Übergang von Stiftungsvermögen bei Auflösung der Stiftung löst **in Deutschland keine ertragsteuerlichen Folgen** aus. Der Erwerber (Begünstigte) hat die steuerlichen Buchwerte fortzuführen, sofern es sich um einen inländischen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil an einem Betrieb handelt. Werden Wirtschaftsgüter übertragen, für die Deutschland während der Zeit des Bestehens der Privatstiftung kein Besteuerungsrecht hatte, müssen die Teilwerte dieser Wirtschaftsgüter zum Ansatz kommen, andernfalls sind die Buchwerte fortzuführen.



IV. Errichtung einer österreichischen Privatstiftung im Zusammenhang mit einer Wohnsitzverlegung des Stifters und/oder des Begünstigten von Deutschland nach Österreich

IV.1. Allgemeines

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, ist die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung durch einen in Deutschland ansässigen Stifter unter deutschen steuerlichen Gesichtspunkten eine komplizierte Rechtsmaterie, die nur unter fachkundiger Betreuung erfolgen kann.

Im Folgenden werden die Voraussetzungen und Folgen dargestellt, die bei Errichtung einer österreichischen Privatstiftung im Zusammenhang mit einer vorausgehenden Wohnsitzverlegung des Stifters und/oder des Begünstigten von Deutschland nach Österreich erfüllt sein müssen bzw. sich ergeben. Dabei wird zwischen der Stiftungerrichtung unter Lebenden und der von Todes wegen differenziert.

IV.2. Errichtung einer österreichischen Privatstiftung durch Stiftungsgeschäft unter Lebenden nach erfolgtem Wohnsitzwechsel

IV.2.1. Motive für einen Wohnsitzwechsel

Nach wie vor verfügt **Deutschland im internationalen Vergleich** über ein **relativ hohes Einkommensteuerniveau**. So beträgt der Einkommensteuerspitzensatz im Veranlagungszeitraum 2000 51 %. Zusätzlich wird ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der festgesetzten Einkommensteuer erhoben, was zu einer **Gesamtspitzensteuerbelastung von 53,8 %** führt.



Demgegenüber weist das österreichische Steuerrecht im Bereich der Einkommensbesteuerung den bedeutenden Unterschied auf, dass bestimmte **Kapitaleinkünfte** einer **25 %igen Quellenbesteuerung** unterliegen, die **Abgeltungscharakter** hat.

Bereits die ertragsteuerlichen „Reize“ Österreichs mit Blick auf die Behandlung von Kapitaleinkünften haben viele natürliche Personen mit Wohnsitz in Deutschland schon in der Vergangenheit dazu veranlasst, eine Wohnsitzverlegung von Deutschland nach Österreich vorzunehmen, um so dem Zugriff des deutschen Steuerrechts im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zu entgehen.

Die **Verknüpfung dieser ertragsteuerlichen Vorteile mit erbschaftssteuerlichen Privilegien** aufgrund der **einmaligen „Eintrittsschenkungssteuer“ von 5%** durch die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung nach erfolgter Wohnsitzverlegung und Vermögensübertragung auf diese, lassen die **Attraktivität des Standorts Österreich aus der Sicht eines deutschen Steuerpflichtigen weiter steigen**.

Darüber hinaus ist **Österreich** auf Grund seiner **hervorragenden Infrastruktur**, der **geographischen Nähe** und der **kulturellen Ähnlichkeit zu Deutschland** wie auch wegen der **deutschen Sprache** besonders für deutsche Steuerbürger ein interessantes Land, in das ein Zuzug verhältnismäßig leicht fallen dürfte.



IV.2.2. Voraussetzungen eines Wohnsitzwechsels von Deutschland nach Österreich

Die **Beendigung der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht** setzt voraus, dass **nach dem Wegzug von Deutschland nach Österreich kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt mehr in Deutschland** verbleibt.

Zwar ist für die Frage der Zuordnung der Besteuerungsrechte für abkommensrechtliche Zwecke im Sinne des DBA-Ö der Wohnsitz maßgebend, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (sog. Mittelpunkt der Lebensinteressen), sodass eine Wohnsitzverlegung nach dem DBA-Ö auch unter Beibehaltung eines Zweitwohnsitzes in Deutschland wirksam erfolgen kann.

Ertragsteuerlich ist somit eine **in Österreich günstigere Einkommensbesteuerung (insbesondere für Kapitaleinkünfte) auch unter Beibehaltung eines Zweitwohnsitzes möglich**, wenn der **Steuerpflichtige** nach dem DBA-Ö als **in Österreich ansässig** gilt.

Allerdings ist das DBA-Ö/ErbSt auf unentgeltliche Vermögensübertragungen unter Lebenden nicht anwendbar, sodass für die Frage der **schenkungssteuerlichen Behandlung** von auf eine Privatstiftung unentgeltlich übertragenem Vermögen ausschließlich innerstaatliches (dh österreichisches und deutsches) Recht maßgebend ist. Danach aber liegt **unbeschränkte Steuerpflicht (ua)** vor, wenn der Schenker (oder Beschenkte) **im Inland (Deutschland) einen Wohnsitz** hat.

Ob in Deutschland der Wohnsitz wirksam aufgegeben ist, ist eine Tatfrage. Lediglich ein – und zwar nur ein sehr geringes – Indiz ist die **polizeiliche Abmeldung** bei der jeweiligen Gemeinde. Vielmehr kommt es auf die **tatsächlichen Verhältnisse** und damit darauf an, ob dem Steuerpflichtigen keine, auch nur leer stehende, Wohnung zur Verfügung steht, die er jederzeit zu nutzen im Stande ist.



Bereits ein Hotelzimmer, das einem Steuerpflichtigen ständig zur Verfügung steht, kann zu einer Wohnsitzbegründung in Deutschland führen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Frage des Innehabens einer Wohnung in Deutschland von der Finanzverwaltung jederzeit überprüft werden können.

Wenn eine wirksame Wohnsitzaufgabe erfolgt ist, ist darüber hinaus ein **gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland zu vermeiden, um eine unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht in Deutschland bei Vermögensübertragungen auf die österreichische Privatstiftung zu vermeiden.** Ein **gewöhnlicher Aufenthalt in Deutschland** liegt gem. § 9 dAO vor, wenn sich jemand **zeitlich zusammenhängend mehr als sechs Monate in Deutschland** aufhält, **wobei kurzfristige Unterbrechungen des Aufenthalts unberücksichtigt** bleiben.

IV.2.3. Vermögensübertragung auf die österreichische Privatstiftung nach erfolgter Wohnsitzverlegung

Nur wenn sowohl der **Wohnsitz in Deutschland wirksam aufgegeben** worden ist also auch **kein gewöhnlicher Aufenthalt mehr in Deutschland** vorliegt, greift die unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit a dErbStG bei unentgeltlichen Vermögensübertragungen des Schenkers auf eine österreichische Privatstiftung nicht (mehr) ein. Zu beachten ist allerdings die sog. **erweiterte unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht**, die sich gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit b dErbStG auf **deutsche Staatsangehörige** erstreckt, die sich zur Zeit der Ausführung der Schenkung nicht länger als **fünf Jahre** dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne in Deutschland einen Wohnsitz zu haben.

Eine Übertragung von Vermögen auf eine österreichische Privatstiftung innerhalb von fünf Jahren nach der erfolgten Wohnsitzverlegung führt somit zu einer Besteuerung im Rahmen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht. Eine Möglichkeit, die schenkungssteuerlichen Folgen beim Schenker zu



vermeiden, stellt lediglich die **Aufgabe seiner deutschen Staatsangehörigkeit** dar.

Wie bereits vorstehend erläutert, **schützt** die Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit allerdings **nicht vor** der in § 4 dAStG geregelten **erweiterten beschränkten Erbschaftssteuerpflicht**. Diese erstreckt sich über das in § 2 Abs. 1 Nr. 3 dErbStG iVm § 121 dBewG genannte **deutsche Inlandsvermögen** hinaus auf alles weitere Vermögen, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte gemäß § 34c Abs. 1 dEStG sind (sog. **erweitertes Inlandsvermögen**).

Dabei kann es sich zB um Beteiligungen an vermögensverwaltenden deutschen Personengesellschaften handeln, die nicht unter das Inlandsvermögen im Sinne von § 121 Nr. 3 dBewG fallen. Des weiteren sind Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland sowie nicht wesentliche Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften zu nennen. **§ 4 dErbStG kommt nur zur Anwendung, wenn der Ausgewanderte inländisches Vermögen im Sinne des § 121 dBewG hat. Hat er nur erweitertes Inlandsvermögen, läuft die Vorschrift des § 4 dAStG ins Leere.**

Im Fall des Zusammentreffens von erweiterter unbeschränkter Erbschaftssteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit b dErbStG und erweiterter beschränkter Erbschaftssteuerpflicht nach § 4 dAStG geht erste letzterer vor. Eine erweiterte beschränkte Erbschaftssteuerpflicht kann daher erst eintreten, wenn der Zeitraum für die erweiterte unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht abgelaufen ist. Besitzt jedoch der Schenker im Zeitpunkt der Vermögensübertragung nicht mehr die deutsche Staatsangehörigkeit, ist die erweiterte beschränkte Steuerpflicht bereits innerhalb der ersten fünf Jahre zu prüfen.

Im Ergebnis unterliegt ein deutscher Staatsangehöriger, der seinen Wohnsitz von Deutschland nach Österreich verlegt hat, noch fünf Jahre nach der Wohnsitzverlegung der erweiterten unbeschränkten und anschließend weitere fünf Jahre der erweiterten beschränkten Erbschaftssteuerpflicht.



Auf Grund der fehlenden Anwendung des DBA-Ö/ErbSt sowie der Vorschriften des § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit b dErbStG und § dAStG muss der Schenker daher auch nach dem Wohnsitz noch einige „Hürden“ überwinden, um in den Genuss der günstigen österreichischen Besteuerung bei unentgeltlichen Vermögensübertragungen auf Privatstiftungen zu gelangen. Zu beachten ist allerdings, dass es auch nach Ablauf der Zehnjahresfrist zu einer deutschen Besteuerung kommen kann, wenn Inlandsvermögen im Sinne von § 121 dBewG auf die Privatstiftung im Wege der Schenkung übertragen wird.

IV.3. Errichtung einer österreichischen Privatstiftung durch Stiftungsgeschäft von Todes wegen

Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung und unentgeltliche Vermögensübertragung auf diese durch **Stiftungsgeschäft von Todes wegen** weist gegenüber der Errichtung unter Lebenden den für die Besteuerung **erheblichen Unterschied** auf, dass das **DBA-Ö/ErbSt Anwendung** findet. Danach hat **Deutschland** das **Besteuerungsrecht** nur noch für **in Deutschland belegenes unbewegliches Nachlassvermögen einschließlich Nutzungsrechte an solchem Vermögen sowie für deutsches Betriebsstättenvermögen**. Für das übrige sonstige Nachlassvermögen steht hingegen Österreich das Besteuerungsrecht zu.

Um der **deutschen Erbschaftssteuerpflicht gänzlich zu entgehen**, ist der deutsche Staatsangehörige vor Errichtung der österreichischen Privatstiftung durch Stiftungsgeschäft von Todes wegen angehalten, **sämtliches deutsches Vermögen in österreichisches, der Endbesteuerung unterliegendes Kapitalvermögen umzuschichten**. Für dieses Vermögen nämlich hat Österreich nach DBA-Ö/ErbSt das Besteuerungsrecht. Wird solches Vermögen auf die Privatstiftung übertragen, fällt in Österreich keine Erbschaftssteuer an, da Österreich endbesteuerungsfähiges Kapitalvermögen von der Erbschaftssteuer freistellt.



Problematik der Auswirkungen des österreichischen und deutschen Steuerrechts bei Errichtung einer österreichischen Privatstiftung durch in Deutschland Ansässige

I. Erbschafts- und Schenkungssteuer

Bei Zuwendung von Vermögen durch einen **in Deutschland ansässigen Stifter** ist davon auszugehen, dass die Zuwendung bei Errichtung zu Lebzeiten auch im Ausland der Erbschafts- und Schenkungssteuer (ohne Begünstigung) unterliegt.

Da das **Doppelbesteuerungsabkommen** mit Deutschland nicht für Schenkungen gilt, liegt eine **effektive Doppelbesteuerung** durch die Vorschreibung von

- 5% österreichischer Schenkungssteuer und
- 17-50 % deutscher Schenkungssteuer

vor.

Durch die **Errichtung** der Privatstiftung in Österreich **über eine österreichische Kommanditgesellschaft bzw. Personengesellschaft** samt zwischengeschalteter österreichischen Kapitalgesellschaft als Stifter kann die **deutsche Schenkungssteuer abgeschirmt** werden.

Ansonsten kann die **deutsche Schenkungssteuer** nur durch die **Aufgabe des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltes in Deutschland** und anschließender Errichtung einer österreichischen Privatstiftung nach fünf Jahren **vermieden** werden.



Auch ist die Errichtung der österreichischen Privatstiftung durch **Stiftungsgeschäft von Todes wegen** zu empfehlen, da dann die deutsche **Erbschaftssteuerpflicht** nur hinsichtlich des in **Deutschland belegtem unbeweglichen Nachlassvermögens sowie des deutschen Betriebsstättenvermögens greift**.

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in „Steuerliche Folgen der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung aus dem Blickwinkel des deutschen Steuerrechts“ unter Punkt II.3.6 verwiesen.

II. Ertragsteuer

Satzungsmäßige Zuwendungen der österreichischen Privatstiftung an in Deutschland ansässige Begünstigte unterliegen **vorweg in Österreich** aufgrund innerstaatlichem Recht der Kapitalertragsteuer von **25 %**.

Aufgrund des **Doppelbesteuerungsabkommens** zwischen Deutschland und Österreich hat jedoch der Wohnsitzstaat bzw. der Staat, in dem der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt (im konkreten Fall **Deutschland**), das **Besteuerungsrecht** auf diese Zuwendungen.

In Österreich kommt es zu einer vollständigen Entlastung (Befreiung) von der in Österreich einbehaltenen Kapitalertragsteuer.

Liegt eine **Familienstiftung** gemäß § 15 dAStG (s. „Steuerliche Folgen der Errichtung einer österreichischen Privatstiftung aus dem Blickwinkel des deutschen Steuerrechts“ unter Punkt II. 3) vor, wird das **Einkommen der Stiftung anteilig den unbeschränkt Steuerpflichtigen in Deutschland zugerechnet**. Die günstige österreichische Ertragbesteuerung des Stiftungseinkommens mit 12,5 % bzw. 34 % Körperschaftsteuer würde daher nicht greifen. Es sind daher **Gestaltungsmaßnahmen** vorzunehmen, um eine solche Änderung der Zurechnung des Vermögens zu umgehen.



-> **Abschirmung/Vorlagerung einer österreichischen Personengesellschaft:**

Durch die Vorlagerung einer österreichischen Personengesellschaft als Begünstigter kann eine Abschirmwirkung der deutschen Ertragsteuer erreicht werden (Betriebsstättenfreistellung des DBA Ö). Zuwendungen von einer Stiftung an eine österreichische Personengesellschaft stellen mE nämlich keine Kapitaleinkünfte gemäß § 20 Abs. 2 dAStG dar, weshalb es insoweit bei der Betriebsstättenfreistellung bleibt. Eine Präjudiz hierzu gibt es nicht.

-> **Gestaltung der Bezugs- und Anfallsquote:**

Zur Vermeidung einer Familienstiftung genügt es, wenn der **Stifter**, seine Angehörigen und/oder **Abkömmlinge maximal zur Hälfte bezugs- bzw. anfallsberechtigt** sind.

Temporär lässt sich die Annahme einer Familienstiftung durch die Finanzverwaltung relativ einfach dadurch vermeiden, dass in der **Stiftungssatzung der Kreis der Begünstigten bzw. der Anfallsberechtigten nicht konkretisiert** oder namentlich fixiert, sondern **vorläufig offengelassen** wird. Die Entscheidung darüber, wem das Stiftungseinkommen in welchem Ausmaß zufließen soll sowie wer im Fall der Auflösung der Stiftung das Stiftungsvermögen zugewendet erhält, muss in diesem Fall von der Stiftungssatzung einer dritten, von den Destinatären unabhängigen Person überlassen werden. Insbesondere ist denkbar, dass die Stiftungssatzung die Regelung der Anfallsberechtigten dem zum Zeitpunkt der Stiftungsauflösung amtierenden Vorstand überlässt.

Der Anwendungserlass zum Außensteuergesetz schreibt in Tz. 15.2.1.

ausdrücklich: „Bei Zufallsdestinatären entfällt eine Zurechnung“.

-> **Wohnsitzverlegung:**

Wenn **keine der betroffenen Personen** (Stifter, Bezugsberechtigte und Anfallsberechtigten) in **Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig** ist, liegt eine Familienstiftung nicht vor. Dies hat zur Voraussetzung, dass diese



Personen weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben dürfen.

Hiebei ist jedoch wichtig abzuklären, ob durch den Wegzug eine etwaige deutsche Wegzugsbesteuerung greift.



Schlussbemerkung

Die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung ist für einen in Deutschland ansässigen Stifter ohne Vornahme von Gestaltungsmaßnahmen regelmäßig uninteressant, da die erbschafts- bzw. schenkungssteuerlichen Belastungen sehr hoch sind. Es gilt daher Strukturen zu schaffen, die die Abschirmung der deutschen Schenkungssteuerpflicht für die Errichtung der österreichischen Privatstiftung sowie der deutschen Ertragsteuer erreichen.

Im Zusammenhang mit einer Wohnsitzverlegung des Stifters von Deutschland nach Österreich kann die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung schenkungssteuerlich günstig sein, vorausgesetzt allerdings, der Stifter wartet die Fünfjahresfrist des § 2 Abs. 1 Nr. 1 lit b dErbStG ab oder gibt die deutsche Staatsangehörigkeit auf. Zu beachten ist dann allerdings noch weitere fünf Jahre die Vorschrift des § 4 dAStG. Bei Errichtung der Stiftung durch Stiftungsgeschäft von Todes wegen ist ein Abwarten der Zehnjahresfrist wegen der Anwendung des DBA-Ö/ErbSt nicht notwendig.

Bei Vermögen über 5 bis 10 Millionen Euro empfiehlt sich im Laufe der Zeit die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung. Ohne Privatstiftung zahlen leibliche Kinder oder Adoptivkinder als Erben bei einem erblasserischen Vermögen von 5 Millionen Euro, das Dreifache der Stiftung. Mit der „Einstiegssteuer“ von 5 % österreichischer Schenkungs- und Erbschaftssteuer entfällt nach dem Ableben des Stifters eine weitere Erbschaftssteuer. Insbesondere bei höheren Vermögen kommt es hierbei zu spürbaren Erleichterungen bei der Erbschaftssteuer. Mit der Privatstiftung kann man mehrere Generationen überspringen. Die Privatstiftung kann 100 Jahre, maximal 200 Jahre bestehen und zahlt keine Erbschaftssteuer mehr.



Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (Bankguthaben, Anleihen) unterliegen in der Stiftung ab 2001 einer Zwischenbesteuerung von 12,5%. Lediglich jener Teil, der an in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Begünstigte ausgeschüttet wird, unterliegt letztlich und insgesamt einer 25 %igen Kapitalertragsteuer (Anrechnung der Zwischensteuer). Andere Einkünfte wie Miet- und Pachteinnahmen unterliegen in der Stiftung der 34%igen Körperschaftsteuer.

Die steuerlichen Vorschriften für österreichische Privatstiftungen ermöglichen umfangreiche Gestaltungsüberlegungen. Die Gründung einer österreichischen Privatstiftung kann aus unterschiedlichen Motiven interessant sein. Von zusätzlicher Bedeutung ist, dass auch die zivilrechtlichen Regelungen den Stiftern große Flexibilität in der Ausgestaltung der Stiftungsurkunde und der Zusatzurkunde gibt. Dies erklärt die große Aufmerksamkeit, die österreichischen Privatstiftungen in der Praxis geschenkt wird.

Ob und inwieweit die Gründung einer Privatstiftung auch dann vorteilhaft sein kann, wenn entweder Stifter oder Begünstigte in Deutschland ansässig sind oder waren oder wenn es sich um deutsches Vermögen handelt, kann nicht allgemein gesagt werden. Dies ist im Einzelfall zu beurteilen.

Es ist nur durch sorgfältig überlegte Gestaltungen möglich, die deutsche Steuerverfangenheit zu verlassen. Die diesbezüglichen deutschen Regelungen sind vielfach nur mit Schwierigkeiten zu überwinden.

Gelingt es aber dennoch, diese Schwierigkeiten zu meistern, kann auch in diesen Fällen für deutsche Staatsbürger die Gründung einer österreichischen Privatstiftung von Vorteil sein.



Wirtschaftstreuhänder
Mag. Johann Eder
Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater

Rablstraße 31, A-4601 Wels
Telefon 0043/7242/67438-0, Telefax 0043/7242/43606
e-mail: ederwt@aon.at

Linzer Straße 3, A-4780 Schärding
Telefon 0043/7712/5333-0, Telefax 0043/7712/5335
e-mail: ederwtsd@aon.at

