

# EXIT- UND UMRÜNDUNGS- SZENARIEN BEI PRIVATSTIFTUNGEN

von RA Dr. Nikolaus Arnold  
(Einleitung und stiftungs- bzw. zivilrechtlicher Teil)  
und WP Dr. Christian Ludwig (abgabenrechtlicher Teil)

Die Errichtung einer Privatstiftung ist zumeist wohlüberlegt und vom Gedanken einer längerfristigen Planung getragen. Da sich die rechtlichen und sachverhaltsmäßigen Rahmenbedingungen ändern können, ist es aber häufig im Interesse der Stifter und deren Familienangehörigen gelegen, Möglichkeiten der Beendigung der Privatstiftung und der Rückerlangung der Vermögenswerte unter Beachtung der abgabenrechtlichen Konsequenzen zu schaffen. Je nach Sachverhaltskonstellation kann auch die „Umgründung“ einer Privatstiftung eine Alternative zur Auflösung derselben darstellen.

## I. EINLEITUNG

- 1.1. Dauer
- 1.2. Gründe für die vorzeitige Auflösung einer Privatstiftung
- 1.3. Vorausschauende Planung

## II. EXIT-MÖGLICHKEITEN UND STEUERLICHE FOLGEN

- 2.1. Widerruf
  - 2.1.1. Stiftungs- und zivilrechtliche Aspekte
  - 2.1.2. Steuerliche Aspekte
    - 2.1.2.1. Einleitung
    - 2.1.2.2. Körperschaftsteuerliche Folgen des Widerrufs in der Privatstiftung
    - 2.1.2.3. Einkommensteuerliche Folgen des Widerrufs auf Ebene der Letztbegünstigten
    - 2.1.2.4. Erbschafts- und schenkungssteuerliche Folgen des Widerrufs
    - 2.1.2.5. Zusammenfassung
  - 2.2. Weitere „Ausstiegsmöglichkeiten“
    - 2.2.1. Stiftungs- und zivilrechtliche Aspekte
    - 2.2.2. Steuerliche Aspekte

## III. UMRÜNDUNG VON PRIVATSTIFTUNGEN

- 3.1. Stiftungs- und zivilrechtliche Aspekte
- 3.2. Steuerliche Aspekte
  - 3.2.1. Einleitung
  - 3.2.2. Verschmelzung von Privatstiftungen
    - 3.2.2.1. Übertragende Privatstiftung
    - 3.2.2.2. Übernehmende Privatstiftung
  - 3.2.3. Spaltung von Privatstiftungen
    - 3.2.3.1. Übertragende Privatstiftung
    - 3.2.3.2. Übernehmende Privatstiftung
  - 3.2.4. Zusammenfassung



Foto: Simonis

RA Dr. Nikolaus Arnold



WP Dr. Christian Ludwig

## ► I. EINLEITUNG

### 1.1. Dauer

Die Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte Zeit (z.B. 30 Jahre) oder unbestimmte Zeit errichtet wird, gehört zu den zwingenden Mindestinhalten der Stiftungsurkunde.<sup>1</sup> Der Stifter muß daher bereits bei Errichtung der Stiftungsurkunde eine erste Entscheidung über die Dauer des Bestehens der Privatstiftung treffen.<sup>2</sup> Ist eine in der Stiftungsurkunde vorgesehene bestimmte Dauer abgelaufen, ist die Privatstiftung vom Stiftungsvorstand aufzulösen.<sup>3</sup> Soweit ersichtlich, wurden nahezu alle Privatstiftungen auf unbestimmte Zeit errichtet.

Auch die Errichtung einer Privatstiftung auf „unbestimmte Zeit“ bedeutet allerdings nicht, daß der Rechtsträger immerwährend besteht. Hat eine eigennützige Versorgungsstiftung<sup>4</sup> 100 Jahre gedauert, ist diese gleichfalls aufzulösen, es sei denn, daß alle Letztbegünstigten einstimmig beschließen, diese für einen weiteren Zeitraum, längstens jedoch jeweils für (weitere) 100 Jahre, fortzusetzen. Damit soll bei Versorgungsstiftungen dem Gedanken Rechnung getragen werden, daß eine Beziehung des Stifters zu zeitlich weit entfernten Nachkommen nicht mehr vorhanden und eine im Ergebnis dem Fideikommiß ähnliche Versteinerung von Vermögensmassen nicht erwünscht ist.<sup>5</sup> Die Qualifikation als Versorgungsstiftung wird auf die meisten Familienstiftungen zutreffen, sodaß diese nach 100 Jahren aufzulösen sind, sofern die Letztbegünstigten keinen einstimmigen Fortsetzungsbeschluß fassen.

### 1.2. Gründe für die vorzeitige Auflösung einer Privatstiftung

Verschiedenste Faktoren können (sowohl bei Privatstiftungen, die auf bestimmte, als auch bei solchen, die auf unbestimmte Zeit errichtet wurden) die vorzeitige Auflösung oder (vollständige) Umgestaltung der Privatstiftung erforderlich machen. Die Gründe hierfür mögen unter anderem in der Privatstiftung (bzw. deren Ausgestaltung), in einer geänderten Interessens- oder Lebenslage von Stiftern, Begünstigten etc., ebenso aber in einer Änderung der Rechtslage liegen. Da eine Auflösung bzw. Umstrukturierung einer Privatstiftung nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich/zulässig ist, müssen rechtzeitig die rechtlichen Rahmenbedingungen hierfür geschaffen werden. Als Gründe, die eine vorzeitige Auflösung erforderlich machen können, seien beispielhaft genannt:

#### Änderungen der österreichischen Rechtslage

Bereits in den Gesetzesmaterialien<sup>6</sup> zum Privatstiftungsge-

setz (PSG) wird festgehalten, daß mit „einem bedarfsgerechten Stiftungsrecht [...] nicht nur der Vermögensabfluß hinten gehalten, sondern im Hinblick auf das im übrigen in Österreich günstige Umfeld [...] sogar ein Anreiz geschaffen werden [könne], ausländisches Vermögen in österreichische Stiftungen einzubringen.“ Der Gesetzgeber erhoffte sich auch eine Stärkung des inländischen Kapitalmarkts. Diese Erwartungen sind bisher durchaus eingetreten.<sup>7</sup> Mitunter wurden auch größere ausländische Vermögen (insbesondere aus liechtensteinischen Anstalten und Stiftungen) nach Österreich (rück-)übertragen.<sup>8</sup> So erfolgreich die Rückführung von Vermögenswerten aus dem Ausland auch gewesen sein mag, so schnell kann eine gegenteilige Tendenz einsetzen. Nicht übersehen werden sollte, daß die „ausländische Stiftungskonkurrenz“ eine langjährige Kontinuität der rechtlichen Bestimmungen<sup>9</sup> hat daher zu erheblicher Verunsicherung geführt. Mag bisher noch keine wirkliche Kapitalflucht eingesetzt haben, haben die Änderungen (insbesondere die Einführung der Zwischensteuer) bei Privatstiftungen mit geringerem Stiftungsvermögen bereits dazu geführt, daß die gewählte Rechtsform (auch aufgrund der mit ihr verbundenen Kosten) unattraktiv geworden ist und Stifter daher teilweise eine Auflösung anstreben. Da zukünftige Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen generell nicht ausgeschlossen werden können, wird es häufig im Interesse der Stifter, Begünstigten etc. gelegen sein, Ausstiegsmöglichkeiten vorzubereiten; dies bedeutet naturgemäß noch nicht, daß von diesen auch tatsächlich Gebrauch gemacht werden muß.

#### Anwendbarkeit ausländischer Rechtsnormen

Auch die Verlagerung des Lebensmittelpunktes eines Begünstigten ins Ausland oder die Änderung ausländischer Rechtsnormen kann die Zweckmäßigkeit einer Privatstiftung in Frage stellen. So werden in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftern bzw. Begünstigten beispielsweise Vermögen und Einkommen einer (aus deutscher Sicht ausländischen) Familienstiftung (z.B. einer österreichischen Privatstiftung) zugerechnet.<sup>10</sup> Im Extremfall hätten Stifter bzw. Begünstigte das Einkommen der Familienstiftung sogar zu versteuern, obgleich keine Zuwendungen an sie getätigt wurden.

#### Sonstige Änderung von Rahmenbedingungen

Erb- oder sonstige Streitigkeiten zwischen den Beteiligten können eine Auflösung unumgänglich machen. Denkbar ist weiters, daß Fehler in der Gestaltung der Stiftungserklärung die Fortsetzung der Privatstiftung nicht mehr zweckmäßig erscheinen lassen oder daß – aus welchen Gründen auch immer – die freie Verfügung der (Letzt-)Begünstigten über das Stiftungsvermögen vorteilhafter ist. Unbehebbarer Gestaltungsfehler oder

<sup>1</sup> § 9 Abs 1 Z 6 iVm § 10 Abs 2 erster Satz PSG.

<sup>2</sup> Eine nachträgliche Änderung der in der Stiftungsurkunde vorgesehenen Dauer ist – soweit sich der Stifter die Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten hat – möglich.

<sup>3</sup> § 35 Abs 1 Z 1 PSG.

<sup>4</sup> § 35 Abs 2 Z 3 PSG spricht von einer „nicht gemeinnützige[n] Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist“. Wann tatsächlich eine Versorgungsstiftung vorliegt, insbesondere, ob das „Überwiegen“ des Versorgungscharakters nach Maßgabe der Höhe der Zuwendungen quantifiziert werden kann, ist strittig (vgl Riel in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG, § 35 Rz 32; N. Arnold, PSG-Kommentar, § 35 Rz 14).

<sup>5</sup> 1132 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats [BlgNR,

XVIII. GP, = Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage (in weiterer Folge kurz ErlRV) zum § 1 Abs 1.

<sup>6</sup> ErlRV, Allgemeiner Teil, Gründe für die Schaffung einer Privatrechtsstiftung.

<sup>7</sup> Per 1.10.2003 waren 2.432 Privatstiftungen im Firmenbuch eingetragen (Quelle: Compass-Verlag).

<sup>8</sup> Da sich teilweise noch größere Vermögenswerte im Ausland befinden, wäre (insbesondere zur Vereinfachung der Rückführung durch die Erbengeneration) die Wiedereinführung der Zugzugsbegünstigungen durchaus zu begrüßen und auch im Interesse des Fiskus gelegen.

<sup>9</sup> Insbesondere durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl I 2000/142).

<sup>10</sup> Siehe weiterführend zu § 15 deutsches Außensteuergesetz Flick/Wassermeyer/Becker, Kommentar zum Außensteuergesetz, § 15 Tz 1 ff; vgl auch Cerha, Gewinn 11/2003, 249.

Streitigkeiten zwischen den Beteiligten können (statt einer Auflösung der Privatstiftung) mitunter auch eine „Umgründung“ (etwa in Form der „Aufspaltung“ auf zwei Privatstiftungen) nahelegen.

### 1.3. Vorausschauende Planung

Bei jeder Privatstiftung sollte geprüft werden, ob bzw. welche Exit- oder Umgründungsmöglichkeiten (gegebenenfalls auch für zukünftige Generationen) eröffnet werden sollen. Zur zukunftssicheren Gestaltung der Stiftungserklärung gehört es auch, allfällige Änderungen des Umfelds oder der Interessenlagen vorausschauend zu berücksichtigen. Die Schaffung einer entsprechenden Flexibilität setzt die rechtzeitige Aufnahme der maßgeblichen stiftungsrechtlichen Regelungen in die Stiftungsurkunde voraus.

## II. EXIT-MÖGLICHKEITEN UND STEUERLICHE FOLGEN

### 2.1. Widerruf

#### 2.1.1. Stiftungs- und zivilrechtliche Aspekte

Nach § 34 PSG kann eine Privatstiftung vom Stifter widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat.<sup>11</sup> Es liegt diesfalls in der Disposition des Stifters, ob er die Auflösung der Privatstiftung herbeiführt. Dadurch soll es einem potentiellen Stifter erleichtert werden, sich im Wege der Stiftungserrichtung seines Vermögens (oder Teilen desselben) zu entledigen.<sup>12</sup> Der Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung muß ausdrücklich in der Stiftungsurkunde erklärt werden.<sup>13</sup> Die Aufnahme einer entsprechenden Regelung in die Stiftungszusatzurkunde wäre daher unbeachtlich und unwirksam. Der Widerrufsvorbehalt muß bereits vor Entstehen der Privatstiftung, d.h. vor Eintragung derselben in das Firmenbuch, in die Stiftungsurkunde aufgenommen werden, widrigenfalls sich der Stifter dieses Gestaltungsrechtes begeben hat. Insofern kann der Widerrufsvorbehalt auch nach h. A. – selbst wenn sich der Stifter die Änderung der Stiftungserklärung vorbehalten hat – nicht nachgeholt werden.<sup>14</sup> Statistisch gesehen findet sich ein Widerrufsvorbehalt bei rund 76 % aller Privatstiftungen.<sup>15</sup>

Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf nicht vorbehalten werden (so der Wortlaut des § 34 zweiter Satz PSG). Zweck dieser Einschränkung ist es, daß das Widerrufsrecht zeitlich nicht unbegrenzt bestehen soll.<sup>16</sup> Nach über-

wiegender Ansicht sind vom Begriff der „juristischen Person“ in § 34 PSG alle Rechtsträger, die keine natürlichen Personen sind (sohin beispielsweise auch Personengesellschaften), umfaßt.<sup>17</sup>

Gestaltungsrechte der Stifter (so auch das Widerrufsrecht) gehen nicht auf Rechtsnachfolger über (§ 3 Abs 3 PSG). Mangels gegenteiliger Anordnung in der Stiftungsurkunde können sie außerdem nur von sämtlichen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden (§ 3 Abs 2 PSG). „Gemeinsam“ bedeutet, daß sämtliche Stifter eine übereinstimmende Widerrufserklärung abgeben müssen. Ist daher einer von mehreren Stiftern, die sich den Widerruf gemeinsam vorbehalten haben, verstorben, kann das Widerrufsrecht nicht mehr ausgeübt werden. Abweichungen vom Einstimmigkeitserfordernis können in der Stiftungsurkunde vorgesehen (und auch nachträglich bei entsprechendem Änderungsvorbehalt) aufgenommen werden. Denkbar sind beispielsweise Mehrheitserfordernis nach Köpfen, Stimmgewichtungen anhand des der Privatstiftung gewidmeten Vermögens oder zeitliche Abfolgen (etwa dahingehend, daß zuerst ausschließlich dem Hauptstifter die Entscheidung obliegt, danach den Stiftern zweiter Generation etc.).

Der OGH<sup>18</sup> hat ausgesprochen, daß das Widerrufsrecht eines Stifters der gesetzlichen Vertretung nicht entzogen ist. Folglich kann dieses auch durch den Sachwalter eines geschäftsunfähigen Stifters für diesen ausgeübt werden. Aufgrund des Aufgabenbereichs, dem der Sachwalter verpflichtet ist, kann es hier zu Kollisionen mit den ursprünglichen Intentionen des Stifters bzw. der Interessenslage seiner Familie oder der Begünstigten kommen. Bei Stiftermehrheit könnte die Entscheidungsfindung umgekehrt durch den Sachwalter des geschäftsunfähigen Stifters blockiert werden. In jedem Einzelfall wäre daher zu prüfen, ob die Mitwirkung geschäftsunfähiger Stifter an der Ausübung von Gestaltungsrechten (hier insbesondere des Widerrufsrechtes) nicht ausgeschlossen werden sollte.<sup>19</sup> Der Stifterwille ist bei Auslegung des Widerrufsvorbehaltes grundsätzlich unbeachtlich;<sup>20</sup> folglich könnte der Sachwalter den Widerruf sogar gegen den erklärten Stifterwillen (und mit den entsprechenden nachteiligen Konsequenzen für die Familie des Besachwalteten) aussprechen.

Die Aufnahme eines Widerrufsvorbehaltes in die Stiftungsurkunde hat den Vorteil, daß dem Stifter die Entscheidung über das Bestehen der Privatstiftung übertragen wird und er bei Ausübung dieses Gestaltungsrechtes und Letztbegünstigtenstellung abgabenrechtlich eine Kürzung um die Eingangswerte in Anspruch nehmen kann (weiterführend 2.1.2.3).<sup>21</sup> Es gibt aber auch Aspekte, die gegen die Aufnahme eines Widerrufsvorbehaltes sprechen. Ist der Stifter gleichzeitig Letztbegünstigter, können Gläubiger des Stifters das Liquidationsguthaben durch ▶

<sup>11</sup> Ausführlich zum Widerruf der Privatstiftung N. Arnold, PSG-Kommentar, § 34 Rz 1 ff.

<sup>12</sup> Müller/Rief, FJ 1995, 2.

<sup>13</sup> § 9 Abs 2 Z 8 iVm § 10 Abs 2 erster Satz PSG.

<sup>14</sup> K. Berger in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG, § 33 Rz 7, 24; G. Nowotny in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), Privatstiftungen, 142; Geist, GesRZ 1998, 79 [81 ff]; die nachträgliche Aufnahme eines Widerrufsvorbehaltes durch Änderung der Stiftungsurkunde zulassend C. Nowotny in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), Privatstiftungen, 134.

<sup>15</sup> Die Prozentangaben beruhen auf der statistischen Auswertung von 122 Stiftungsurkunden (entspricht rd. 5 % aller Privatstiftungen), die vom Autor aus Anlaß eines Vortrages beim 2. Österreichischen Stiftungstag durchgeführt wurde.

<sup>16</sup> ErlRV zum § 34.

<sup>17</sup> Dies wird aus dem Normzweck und der einheitlichen (von der sonstigen Terminologie abweichenden) Verwendung des Begriffs der „juristischen“ Person in den §§ 3 Abs 1, 15 Abs 2 und 3 und 34 PSG abgeleitet; vgl. ausführlich Hochedlinger, RdW 2004, 67 [71] mwN; so auch G. Nowotny in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), Privatstiftungen, 153; K. Berger in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG, § 34 Rz 4; von einer wörtlichen Interpretation ausgehend Pittl, NZ 1999, 197 [201]; differenzierend H. Torggler in FS Krejci, 934 ff.

<sup>18</sup> 11.9.2003, 6 Ob 106/03 m, abgedruckt in GeS 2003, 483 f.

<sup>19</sup> Weiterführend N. Arnold, Ausübung der Gestaltungsrechte eines Stifters durch seinen Sachwalter, GeS 2003, 479 ff.

<sup>20</sup> OGH 11.9.2003, 6 Ob 106/03 m, kritisch C. Nowotny, RdW 2004, 66 f.

<sup>21</sup> § 32 Z 4 lit b EStG 1988.

► Verfügungsverbot an den Verpflichteten sowie Leistungsverbot an die Privatstiftung pfänden und sich gerichtlich ermächtigen lassen, das Widerrufsrecht für den Stifter auszuüben.<sup>22</sup> Auch bei der Anfechtung von Vermögenswidmungen an die Privatstiftung kann der Widerrufsvorbehalt fristhemmend wirken.<sup>23</sup> Mitunter kann es auch zu einer Pflichtteilerhöhung wegen Schenkung kommen, da der Lauf der hier maßgeblichen Zweijahres-Frist des § 785 Abs 3 ABGB frühestens mit Erlöschen des Widerrufsrechtes beginnt.<sup>24</sup> Selbst im Bereich des Scheidungsrechts (konkret bei der Aufteilung des ehelichen Vermögens) kommt dem Widerrufsvorbehalt Bedeutung zu.<sup>25</sup> Die Vor- und Nachteile eines Widerrufsvorbehaltes müssen daher genau abgewogen werden.<sup>26</sup>

Die Widerrufserklärung des Stifters ist eine einseitige Willenserklärung und bedarf der Form des Notariatsaktes.<sup>27</sup> Sobald dem Stiftungsvorstand ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist, hat er einen einstimmigen Auflösungsbeschuß zu fassen. Kommt ein derartiger Beschuß des Stiftungsvorstandes nicht zustande, obgleich die Voraussetzungen hierfür vorliegen, kann die Auflösung durch Beschuß des Gerichtes ersetzt werden.<sup>28</sup> Antragslegitimiert sind alle Mitglieder eines Stiftungsorgans, Begünstigte oder Letztbegünstigte und die Stifter sowie sonstige in der Stiftungserklärung dazu ermächtigte Personen. Gegebenenfalls ist vom Gericht auch in diesem Verfahren<sup>29</sup> zu klären, ob es sich um einen zulässigen Widerruf eines Stifters handelt.

Stiftungsrechtlich schließt an die Auflösung der Privatstiftung die Abwicklung derselben an. Hat der Abwickler (Liquidator) die Verbindlichkeiten der Privatstiftung berichtigt, ist nach Ablauf des sogenannten Sperrjahres das verbleibende Vermögen an die Letztbegünstigten zu übertragen. Wird die Privatstiftung infolge Widerrufs des Stifters aufgelöst und ist in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen, ist der Stifter Letztbegünstigter.<sup>30</sup> Es handelt sich hierbei lediglich um eine Zweifelsregelung und gehen davon abweichende Bestimmungen in der Stiftungserklärung jedenfalls vor. Sind mehrere Stifter vorhanden, greift mangels Regelung in der Stiftungserklärung § 36 Abs 5 PSG, wonach im Zweifel mehrere Letztbegünstigte zu gleichen Teilen, d.h. nach Köpfen, begünstigt werden. Es steht den Stiftern frei, hievon abweichende Bestimmungen in die Stiftungserklärung aufzunehmen.<sup>31</sup> Nach Abschluß der Abwicklung ist die Privatstiftung zu löschen.

## 2.1.2. Steuerliche Aspekte

### 2.1.2.1. Einleitung

Bei der Frage nach den steuerlichen Folgen der Auflösung einer Privatstiftung ist zwischen Widerruf und sonstigen Auflösungsformen zu differenzieren. Wenngleich Widerruf und sonstige Auflösung der Privatstiftung steuerlich weitgehend gleich behandelt werden, gelten für den Widerruf einige Besonderheiten. Der Widerruf ist dem bzw. den Stiftern vorbehalten. Der Stifter gilt im Falle des Widerrufs als Letztbegünstigter, wenn die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht (§ 36 Abs 4 PSG). Es ist somit sowohl eine Übertragung des Stiftungsvermögens an den Stifter selbst als auch an Dritte möglich. Ertragsteuerlich wirkt der Widerruf nicht *ex tunc*,<sup>32</sup> sondern es kommt zur Vermögensübertragung von der Privatstiftung an den Stifter oder die sonstigen Letztbegünstigten. Bei den steuerlichen Folgen ist zwischen ertragsteuerlichen, erbschafts- und schenkungssteuerlichen und allenfalls sonstigen verkehrsteuerlichen Folgen zu unterscheiden. Bei den ertragsteuerlichen Folgen ist wiederum zwischen den Folgen bei der Privatstiftung und bei den Letztbegünstigten zu differenzieren.<sup>33</sup>

### 2.1.2.2. Körperschaftsteuerliche Folgen des Widerrufs bei der Privatstiftung

Der Widerruf einer Privatstiftung durch den oder die Stifter führt dazu, daß der Stiftungsvorstand die Stiftung aufzulösen hat (§ 35 Abs 2 Z 1 PSG). Bei der anschließenden Abwicklung der Privatstiftung (§ 36 PSG) ist das Vermögen der Privatstiftung an den oder die Stifter bzw. den oder die Letztbegünstigten zu übertragen. Es ist nicht erforderlich, daß das Stiftungsvermögen versilbert wird, sondern es können auch einzelne Sachwerte übertragen werden.<sup>34</sup>

Bei den Folgen auf Ebene der Privatstiftung ist vorweg festzuhalten, daß Privatstiftungen nicht der umfassenden Liquidationsbesteuerung, wie sie beispielsweise bei Kapitalgesellschaften vorgesehen ist, unterliegen.<sup>35</sup> Für das Vorliegen einer allfälligen Körperschaftsteuerpflicht sind die allgemeinen Bestimmungen des EStG maßgebend (§ 19 Abs 7 KStG).<sup>36</sup>

Nach dem EStG werden grundsätzlich nur entgeltliche Veräußerungsvorgänge erfaßt (z.B. Veräußerung von betrieblichen Vermögen, Spekulationsgeschäfte, Veräußerung wesentlicher Beteiligungen). Die Zuwendung an Begünstigte und Letztbegünstigte ist an sich jedoch ein unentgeltliches Geschäft (auch

<sup>22</sup> *Herrschende Ansicht*; vgl. beispielsweise *Grave in Tinti/Umdasch/Marenzi* (Hrsg), *Sorgfalt und Verantwortung*, 21 f; siehe auch die Überlegungen von *Hochedlinger/Hasch*, *RdW* 2002, 194 ff, zur exekutionssicheren Gestaltung.

<sup>23</sup> *Gleichfalls herrschend*; vgl. beispielsweise *Briem in Impulse*<sup>2</sup>, 21.

<sup>24</sup> *Weiterführend Schauer in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), *Handbuch*, 131 ff; vgl. auch OGH 19. 12. 2002, 6 Ob 290/02 v; andeutend auch OGH 23.8.2001, 6 Ob 180/01 s.

<sup>25</sup> Vgl. weiterführend *Csoklich*, *RdW* 2000/371.

<sup>26</sup> *Siehe zu den einzelnen Aspekten auch ausführlich N. Arnold*, *PSG-Kommentar*, § 34 Rz 16 ff (Gläubigerzugriff), § 4 Rz 46 (Anfechtung), *Einl Rz* 21 ff (Erb- und Pflichtteilsrecht), *Rz* 27 ff (Unterhalt, Scheidung).

<sup>27</sup> § 39 Abs 1 PSG.

<sup>28</sup> § 35 Abs 3 PSG.

<sup>29</sup> OGH 20. 6. 2002, 6 Ob 120/02 v.

<sup>30</sup> § 36 Abs 4 PSG.

<sup>31</sup> *Weiterführend zu den Gestaltungsmöglichkeiten N. Arnold*, *PSG-Kommentar*, § 6 Rz 7 ff.

<sup>32</sup> Vgl. *Rief in Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg), *PSG*, *Anh I Rz* 100.

<sup>33</sup> *Die Auflösung der Privatstiftung unterliegt der Körperschaftsteuer. Unabhängig davon wird KESt auf die Zuwendungen an Letztbegünstigte abgezogen, die eine Vorauszahlung auf deren Einkommensteuer/Körperschaftsteuer darstellt. Für natürliche Personen treten mit dem KESt-Abzug die Wirkungen der Endbesteuerung ein.*

<sup>34</sup> Vgl. *Bruckner/Fries/Fries*, *Familienstiftung*, 144.

<sup>35</sup> *Für Privatstiftungen, die ihre Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung sowie allenfalls bestehende Treuhandverhältnisse dem zuständigen Finanzamt offengelegt haben, ist § 7 Abs 3 KStG nicht anzuwenden (§ 13 Abs 1 KStG). Damit wird die Auflösung nicht nach § 19 Abs 1 bis 6 KStG, sondern nach § 19 Abs 7 KStG besteuert (vgl. *Stiftr Rz* 126; weiters *Wiesner*, *Die Körperschaftsteuergesetznovellen 1993*, *SWK* 1993, A 552).*

<sup>36</sup> *Dazu Hirschler*, *Ertragsteuerliche Fragen im Zusammenhang mit der Beendigung von Körperschaften in FS Werilly*, 154 mwN.

wenn auf seiten des Begünstigten aufgrund § 15 Abs 3 Z 2 lit a EStG eine Anschaffung fingiert wird).<sup>37</sup> Eine Steuerpflicht, die sich auf Veräußerungstatbestände stützt, kommt folglich nur dann zur Anwendung, wenn anlässlich der Auflösung Vermögen der Privatstiftung auch tatsächlich veräußert wird.<sup>38</sup>

Steuerpflicht kann jedoch bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens an den bzw. die Letztbegünstigten entstehen.<sup>39</sup> Durch die Entnahme des einzelnen Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen kommt es zur Besteuerung der Differenz zwischen Teilwert und Buchwert des Wirtschaftsgutes (§ 4 Abs 1 iVm § 6 Z 4 EStG). Nicht steuerpflichtig ist jedoch die Übertragung des gesamten Betriebes an den oder die Letztbegünstigten. Mit der Übertragung des gesamten Betriebes liegt auch keine Betriebsaufgabe (§ 24 Abs 1 Z 2 EStG) vor.<sup>40</sup> Eine Betriebsaufgabe liegt nur dann vor, wenn der Betrieb zu bestehen aufgehört hat.<sup>41</sup> Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn anlässlich der Auflösung der Privatstiftung auch betriebliche Einheiten aufgelöst werden, indem die Wirtschaftsgüter des Betriebes an verschiedene Letztbegünstigte übertragen werden.

Ist die Privatstiftung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter beteiligt und kommt es anlässlich der Auflösung zur Abschichtung der stillen Gesellschaft, unterliegt der Überschuß aus der Abschichtung der Besteuerung nach § 27 Abs 2 Z 4 EStG.

Im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind folgende Besonderheiten zu beachten:

Bei Zuwendung von vermieteten Gebäuden gehen mangels Sonderregelung noch nicht verbrauchte Zehntel- und Fünftelbeträge (§ 28 Abs 2, Abs 3 und Abs 4 EStG) verloren.<sup>42</sup> Eine Versteuerung besonderer Einkünfte nach § 28 Abs 7 EStG hat jedoch zu unterbleiben, weil die Zuwendung einen fiktiven Erwerb von Todes wegen darstellt (§ 15 Abs 3 Z 2 lit c EStG).<sup>43</sup>

Hinsichtlich der Besteuerung für die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen (§ 31 Abs 2 Z 2 EStG) ist folgendes anzumerken: Der Veräußerung gleichgesetzt werden auch Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich einer wesentlichen Beteiligung führen. Als Maßnahme gelten jedenfalls aktive Handlungen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes führen (z.B. schenkungsweise Übertragung,<sup>44</sup> nicht jedoch Übertragung aufgrund der gesetzlichen Erbfolge).<sup>45</sup> Ob der Widerruf, der

dazu führt, daß Vermögen an im DBA-Ausland ansässige Stifter bzw. Letztbegünstigte ausgekehrt wird, als solche Maßnahme gesehen werden kann, ist zu bezweifeln.

Für Rücklagen, die für die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen (§ 31 EStG) gebildet wurden (§ 13 Abs 4 Z 4 KStG), besteht keine besondere Regelung anlässlich der Auflösung der Privatstiftung. Da mit Auflösung der Privatstiftung eine Übertragung innerhalb der Zwölf-Monats-Frist nicht mehr möglich ist, käme es zur Nachversteuerung. Eine Nachversteuerung kann jedoch unterbleiben, weil die Auflösung der Privatstiftung als Zuwendung im Sinne § 13 Abs 3 letzter Satz KStG zu werten ist. Das Unterbleiben der Besteuerung nach § 22 Abs 3 KStG ist dabei unabhängig davon, ob eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgt.<sup>46</sup>

Der Betrag an (sonstiger) festgesetzter und entrichteter Zwischensteuer ist der Privatstiftung zur Gänze gutzuschreiben (§ 24 Abs 5 Z 5 KStG).

Die Auflösung der Privatstiftung unterliegt damit nur in Ausnahmefällen der Körperschaftsteuer.

Die persönliche Steuerpflicht der Privatstiftung besteht bis zu jenem Zeitpunkt, zu dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, an dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist (§ 4 Abs 2 KStG).<sup>47</sup>

### 2.1.2.3. Einkommensteuerliche Folgen des Widerrufs auf Ebene der Letztbegünstigten

Auf Ebene der Begünstigten<sup>48</sup> zählen Zuwendungen jeder Art in das Privatvermögen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 1 Z 7 EStG) und unterliegen damit der KEST (§ 93 Abs 2 Z 1 lit d EStG).<sup>49</sup> Dies gilt auch bei Zuwendungen an Letztbegünstigte und auch dann, wenn der oder die Stifter die Privatstiftung widerrufen und Vermögen an den oder die Stifter selbst rückübertragen wird.<sup>50</sup> Nicht entscheidend ist, ob die Zuwendung aus der Substanz oder erwirtschafteten Erträgen stammt.

Bei einer nicht betrieblichen Privatstiftung kann der jeweilige Stifter beantragen, daß die anlässlich der Zuwendung an die Stiftung maßgeblichen Stiftungseingangswerte bei Rückübertragung an den Stifter selbst von der Bemessungsgrundlage für die KEST abgezogen werden (§ 32 Z 4 lit b EStG).<sup>51</sup> Damit soll verhindert werden, daß Vermögen, das aus dem versteuerten

<sup>37</sup> Vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 15 Tz 89/14 mit Hinweis auf Lang, GesRZ 1993, 217.

<sup>38</sup> Vgl. dazu auch Rief in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG, Anh I Rz 98 mwN.

<sup>39</sup> Vgl. Eiselsberg/Nidetzky/Sulz, Die österreichische Privatstiftung, 159.

<sup>40</sup> Vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 24 Rz 142 mit Hinweis auf VwGH 27.11.1978, 171/78, ÖStZB 1979, 171.

<sup>41</sup> Vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 24 Rz 122 mit Hinweis auf VwGH 15.4.1970, 1526/68, ÖStZB 1970, 176.

<sup>42</sup> Nach den Erläuterungen zu § 15 Abs 3 Z 2 lit c soll dies zur Vermeidung von Doppelabsetzungen dienen. Als weitere AfA-Bemessungsgrundlage sind die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen (§ 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG). Im umgekehrten Fall bei Zuwendung an die Privatstiftung können Zehntel- und Fünftelbeträge nach § 28 Abs 2 und Abs 3 EStG weitergeführt werden (§ 15 Abs 3 Z 1 lit b EStG); vgl. auch Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 15 Rz 89/17.

<sup>43</sup> Vgl. Eiselsberg/Nidetzky/Sulz, Die österreichische Privatstiftung, 160.

<sup>44</sup> Vgl. EStR Rz 6677.

<sup>45</sup> Kritisch Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 31 Rz 106 mwN.

<sup>46</sup> Dies folgt bereits daraus, daß anlässlich der Auflösung der Privatstiftung die Zwischensteuer gänzlich gutzuschreiben ist (§ 24 Abs 5 Z 5 KStG).

<sup>47</sup> Vgl. Bruckner/Fries/Fries, Familienstiftung, 144.

<sup>48</sup> Begünstigter ist der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete bzw. wer als solcher vom Stiftungsvorstand oder der dazu berufenen Stelle festgestellt worden ist (§ 5 PSG). Letztbegünstigter ist derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll (§ 6 PSG).

<sup>49</sup> Für natürliche Personen führt die KEST zur Endbesteuerung (§ 97 Abs 1 EStG).

<sup>50</sup> StfR Rz 248.

<sup>51</sup> Grundsätzlich kann jeder Stifter nur jene ertragsteuerlichen Eingangswerte in

- Privatbereich des Stifters stammt, bei Rückübertragung anlässlich der Auflösung nochmals versteuert wird.<sup>52</sup> Dieses Recht steht ausschließlich dem Stifter als Letztbegünstigtem infolge Widerrufs zu. Dies gilt weiters nur dann, wenn die steuerlich maßgebenden Werte nachgewiesen werden (§ 32 Z 4 lit b EStG).

Bei der Ermittlung der steuerlich maßgeblichen Werte wird zwischen Betriebsvermögen, Liegenschaften des Privatvermögens und sonstigen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens unterschieden.<sup>53</sup>

Bei der Rückübertragung von betrieblichen Einheiten können die jeweiligen Buchwerte (buchmäßiges Eigenkapital) als Eingangswerte angesetzt werden. Bei einzelnen aus dem Betriebsvermögen zugewendeten Wirtschaftsgütern können die anlässlich der Entnahme angesetzten Teilwerte gegengerechnet werden.

Werden Liegenschaften an den Stifter rückübertragen, können bei Liegenschaften, die der Stifter zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt hat, die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte AfA, angesetzt werden. Bei nicht zur Einkünfteerzielung verwendeten Liegenschaften können bei einer Zuwendung innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung oder Herstellung die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, danach der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Zuwendung angesetzt werden. Bei unentgeltlich erworbenen Liegenschaften, die nicht zur Einkünfteerzielung verwendet wurden, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs maßgeblich.

Bei sonstigen Wirtschaftsgütern, die zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften verwendet worden sind, können die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, gekürzt um die vom Stifter geltend gemachte AfA, angesetzt werden. Bei sonstigen Wirtschaftsgütern, die nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet wurden, können innerhalb eines Jahres ab Anschaffung oder Herstellung die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, danach der gemeine Wert zum Zeitpunkt der Zuwendung gegengerechnet werden. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, die nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet worden sind, können die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs angesetzt werden.

#### Beispiel:

**Der Stifter A überträgt der Privatstiftung anlässlich der Errichtung ein Grundstück. Das Grundstück wurde vor mehr als 10 Jahren um 100 GE erworben. Im Zeitpunkt der Übertragung auf die Privatstiftung beträgt der gemeine Wert 120 GE, im Zeit-**

**punkt der Rückübertragung von der Privatstiftung 180 GE. Das Grundstück wurde nicht zur Erzielung von Einkünften verwendet.**

**Im Zeitpunkt der Übertragung auf den Letztbegünstigten beträgt der Wert der Zuwendung 180 GE. Da das Grundstück bei Übertragung auf die Privatstiftung bereits vor mehr als zehn Jahren angeschafft wurde, kann der gemeine Wert zu diesem Zeitpunkt, somit 120 GE, gegengerechnet werden. Die Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug beim Stifter beträgt 180 GE - 120 GE = 60 GE.**

GE = Geldeinheiten

Mit der Zuwendung an den Letztbegünstigten wird beim Zuwendungsempfänger ein Anschaffungsgeschäft fingiert (§ 15 Abs 3 Z 2 lit a EStG). Der Zeitpunkt der Zuwendung ist damit maßgeblich für den Beginn der Spekulationsfrist (§ 30 EStG). Aufgrund der Anschaffungsfiktion liegt kein unentgeltlicher Erwerb im Sinne von § 31 EStG vor. Es kommt damit nicht zum Durchgriff auf das Beteiligungsausmaß der Privatstiftung, um festzustellen, ob eine wesentliche Beteiligung, die bei Veräußerung steuerpflichtig ist, vorliegt.<sup>54</sup> Die Bewertung von Sachzuwendungen erfolgt mit den fiktiven Anschaffungskosten (§ 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG). Diese sind gleichzeitig auch Bemessungsgrundlage für die Abschreibung bei einer nachfolgenden außerbetrieblichen Nutzung.

Ist der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig, ist ein allenfalls bestehendes DBA zu beachten. Im Regelfall zählen Zuwendungen zu den „Anderen Einkünften“ (Art 21 OECD-MA). Damit steht das Besteuerungsrecht regelmäßig dem Ansässigkeitsstaat des Letztbegünstigten zu.<sup>55</sup> Ein KESt-Abzug kann daher unterbleiben bzw. wird im Rückerstattungsweg dem Letztbegünstigten erstattet. Im Fall der Auflösung der Privatstiftung ist die Zwischensteuer zu refundieren.<sup>56</sup> Die gleichzeitige Anwendung des DBA mit der Folge der Befreiung von der KESt ist in diesem Fall unproblematisch (§ 24 Abs 5 Z 5 KStG).

Zuwendungen in das Betriebsvermögen des Letztbegünstigten gelten als Betriebseinnahmen. Sachzuwendungen sind mit den fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten (§ 4 Abs 11 Z 2 lit a EStG). Der Bewertungsbestimmung des § 4 Abs 11 Z 2 lit a EStG kommt damit eine Doppelfunktion zu:<sup>57</sup> Einerseits wird damit der Betrag der Betriebseinnahme beim Zuwendungsempfänger festgelegt. Andererseits stellt sie die Basis für zukünftig vorzunehmende Abschreibungen bzw. Betriebsausgaben dar.

Anders als bei Zuwendungen in das Privatvermögen gibt es für Zuwendungen in das Betriebsvermögen keine Anschaffungsfiktion. Da ein unentgeltlicher Erwerb vorliegt, können stille Reserven nach § 12 EStG nicht auf von der Privatstiftung zugewendete Wirtschaftsgüter übertragen werden.<sup>58</sup> Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gehen die fiktiven Anschaffungskosten nach § 4 Abs 11 Z 2 EStG dem Aktivie-

Abzug bringen, die auf von ihm zugewendetes Vermögen entfallen. Besteht daher eine Mehrheit von Stiftern, so wird sich jeder nur die Stiftungseingangswerte der von ihm gewidmeten Wirtschaftsgüter anrechnen lassen können (vgl. BMF 25.4.1994, SWK 1994, A 397). Sollte das gestiftete Vermögen nicht mehr vorhanden sein, gelten dieselben Grundsätze, wenn dem (den) Stifter(n) Surrogatvermögen zukommt (StiftR Rz 248).

<sup>52</sup> Vgl. König in Lechner/Staringer/Tumpel, Kapitalertragsteuer, 236.

<sup>53</sup> Dazu StiftR Rz 249 ff.

<sup>54</sup> Vgl. Cerha/Eiselsberg/Kirschner/Knirsch, PSG, 133.

<sup>55</sup> Ausführlich Lang, Einkünfte aus Privatstiftungen nach den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1993, 13 f; Ausnahmen bestehen z.B. bei Deutschland (Art 10).

<sup>56</sup> Dazu Abschnitt 2.1.2.2.

<sup>57</sup> Vgl. Bruckner/Fries/Fries, Familienstiftung, 134.

<sup>58</sup> StiftR Rz 235.

rungsverbot für unkörperliche Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs 1 EStG vorletzter Satz vor.<sup>59</sup> Bei der Übertragung von betrieblichen Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) an Letztbegünstigte können bestimmte Rücklagen und steuerfreie Beträge weitergeführt werden, als ob eine Gesamtrechtsnachfolge vorläge (§ 4 Abs 11 Z 2 lit b EStG). Ist der Zuwendungsempfänger gleichzeitig Stifter, können wiederum die steuerlichen Eingangswerte gegengerechnet werden (§ 32 Z 4 lit b EStG).

Ist der Empfänger der Zuwendung im Ausland ansässig, kann ein allenfalls bestehendes DBA in Anspruch genommen werden. Liegen keine expliziten Sonderregelungen vor, kommt wiederum Art 21 OECD-MA (Andere Einkünfte) zur Anwendung. Der Umstand, daß die Zuwendung in ein (ausländisches) Betriebsvermögen erfolgt, ist irrelevant. Das Besteuerungsrecht liegt damit meistens im Ausland.

#### 2.1.2.4. Erbschafts- und schenkungssteuerliche Folgen des Widerrufs

Die Zuwendung an Begünstigte und Letztbegünstigte unterliegt nicht der Erbschafts- und Schenkungssteuer (ausdrücklich befreit nach § 15 Abs 1 Z 18 ErbStG). Darüber hinaus kann eine bereits entrichtete Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Widerruf der Privatstiftung erstattet werden, wenn Vermögen zurück an den Stifter übertragen wird (§ 33 lit a ErbStG).<sup>60</sup> Bei mehreren Stiftern wird die Steuer nur insoweit erstattet, als der jeweilige Stifter wertmäßig jenes Vermögen zurück erhält, das er seinerzeit der Stiftung übertragen hat. Werden Grundstücke an den Stifter rückübertragen, gelten dieselben Überlegungen auch für das Grunderwerbsteueräquivalent (§ 8 Abs 4 lit b ErbStG).<sup>61</sup>

Kommt es bei Widerruf zu Wertverschiebungen zwischen den Stiftern, ist darin nach Ansicht der Finanzverwaltung offenbar eine unentgeltliche Zuwendung von einem Stifter an den anderen zu erblicken, die nach dem persönlichen Naheverhältnis zueinander der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu unterziehen sei. In diesem Fall sei, sofern der Widerruf innerhalb der 10-Jahres-Frist des § 8 Abs 3 lit b ErbStG erfolgt, auch eine anteilige Nachversteuerung durchzuführen.<sup>62</sup> Dem ist in dieser Allgemeinheit nicht zu folgen. Erfolgt die Übertragung von Vermögen im Zuge der Abwicklung der Privatstiftung innerhalb der Zehn-Jahres-Frist, kann der Nachversteuerungstatbestand erfüllt sein (§ 8 Abs 3 lit b ErbStG; dazu gleich unten). Eine unentgeltliche Zuwendung von einem Stifter an den anderen ist wohl nur dann gegeben, wenn Vermögen tatsächlich aufgrund der Satzung der Privatstiftung zuerst an den Stifter rückübertragen wird und anschließend unentgeltlich weitergegeben wird.

Führt der Widerruf dazu, daß Vermögen nicht zurück an den Stifter, sondern an vom Stifter nominierte Letztbegünstigte übertragen wird, kann innerhalb der Zehn-Jahres-Frist eine Nacherhebung an Schenkungssteuer auf den Normaltarif (§ 8 Abs 3 lit b ErbStG) nicht ausgeschlossen werden.<sup>63</sup> In diesem Fall wäre eine Anrechnung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die KEST möglich (§ 32 Z 4 lit a EStG). In der Literatur wird auch argumentiert, daß eine Nacherhebung unterbleibt und eine Schenkung des Stifters an den Letztbegünstigten angenommen wird.<sup>64</sup> Folglich käme es zu einer Erstattung an Schenkungssteuer für die ursprüngliche Zuwendung an die Stiftung und anschließend zu einer Vorschreibung von Schenkungssteuer im Verhältnis Stifter und Letztbegünstigter.

#### 2.1.2.5. Zusammenfassung

Der Widerruf einer Privatstiftung löst nur in Ausnahmefällen eine Körperschaftsteuer auf Ebene der Privatstiftung aus. Eine veranlagte und entrichtete Zwischensteuer ist zu erstatten. Aus Sicht der Empfänger des ausgekehrten Stiftungsvermögens liegt eine dem Grunde nach KEST-pflichtige Zuwendung vor. Die Stifter können jedoch die Eingangswerte gegenrechnen, sodaß nur die Wertsteigerung steuerpflichtig wird. Der Widerruf der Privatstiftung unterliegt nicht der Erbschafts- und Schenkungssteuer. Eine bereits entrichtete Erbschafts- und Schenkungssteuer kann unter bestimmten Umständen erstattet werden.

### 2.2. Weitere „Ausstiegsmöglichkeiten“

#### 2.2.1. Stiftungs- und zivilrechtliche Aspekte

Hat sich der Stifter – aus welchen Gründen auch immer – den Widerruf der Privatstiftung nicht vorbehalten, bedeutet dies noch nicht, daß er auf die Beendigung derselben keinen Einfluß nehmen kann. Zumeist besteht die Möglichkeit, über eine Änderung der Stiftungserklärung (soweit eine solche wirksam vorbehalten wurde<sup>65</sup>) auch eine Auflösung der Privatstiftung herbeizuführen. Ein Änderungsvorbehalt darf allerdings nicht zu widerrufsgleichen Änderungen und damit zu einer unzulässigen Umgehung des § 34 PSG (bzw. des fehlenden oder eingeschränkten Widerrufsvorbehalts) führen.<sup>66</sup> Kommt dem Stifter daher kein Widerrufsrecht zu, ist es ihm auch beispielsweise untersagt, die Dauer, auf die die Privatstiftung errichtet ist, nachträglich dergestalt zu verkürzen, daß dies der Ausübung eines Widerrufsrechtes gleichkäme.<sup>67</sup> Die Grenzen zwischen unzulässiger widerrufsgleicher Änderung und sonstigen Änderungen der Stiftungserklärung, die auf andere Weise eine Beendigung der Privatstiftung herbeiführen, sind fließend. Als zulässig wird es angesehen, daß der Stifter (etwa durch entsprechende Anpassung der Stiftungserklärung) die Höhe der ▶

<sup>59)</sup> Vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 4 Rz 437 mit Hinweis auf Vodrazka in FS Heidinger, 392.

<sup>60)</sup> Nach Rief liegen die Voraussetzungen für eine Rückerstattung auch dann vor, wenn nicht der Stifter selbst Letztbegünstigter ist, sondern das Stiftungsvermögen an einen anderen in der Stiftungserklärung vorgesehenen Letztbegünstigten herausgegeben wird; vgl. Rief in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG, Anh I Rz 109 mwN.

<sup>61)</sup> Nach Eiselsberg/Nidetzky/Sulz unterliegt die Rückübertragung von Grundstücken der Grunderwerbsteuerpflicht (Die österreichische Privatstiftung, 179). Dies wird mit fehlendem schenkungssteuerlichem Tatbestand begründet.

<sup>62)</sup> StfTR Rz 315.

<sup>63)</sup> Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes vgl. Ab-

schnitt 3.2.2.1.

<sup>64)</sup> So Rief in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG, Anh I Rz 110.

<sup>65)</sup> Auch die Änderung der Stiftungserklärung nach Entstehen der Privatstiftung bedarf eines ausdrücklichen Vorbehalts in der Stiftungsurkunde. Hinsichtlich des Verlustes und der Ausübung des Gestaltungsrechtes gilt im wesentlichen das bereits zum Widerruf Gesagte.

<sup>66)</sup> N. Arnold, PSG-Kommentar, § 33 Rz 45; Diregger/Winner in Doralt/Kalss (Hrsg), Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, 117 f; Pittl, NZ 1999, 197 [200]; Geist, GesRZ 1998, 79 [81]; aA Müller/Rief, FJ 1995, 2 [3].

<sup>67)</sup> Dies bedeutet allerdings nicht, daß nicht nachträglich eine Befristung

- Zuwendungen an die Begünstigten festlegt. Sieht er solcherart sehr hohe Zuwendungen, die mittelfristig im wesentlichen das gesamte Stiftungsvermögen umfassen, vor, ist nach Durchführung dieser Zuwendungen (unter Beachtung der Grundsätze des Gläubigerschutzes) der Stiftungszweck nicht mehr erreichbar<sup>68</sup> und hat der Stiftungsvorstand einen Auflösungsbeschuß zu fassen (§ 35 Abs 2 Z 2 PSG). Häufig kann durch eine Änderung des Stiftungszwecks, die allerdings nicht zur Umgehung eines fehlenden Widerrufsvorbehalts mißbraucht werden darf, eine Beendigung der Privatstiftung herbeigeführt werden.

Über den Umweg des Stiftungszwecks kann die Entscheidung über das (weitere) Bestehen der Privatstiftung beispielsweise auch in die Hände der Begünstigten (und damit von Generationen, die nicht mehr dem Stifterkreis angehören) gelegt werden. Der Verzicht auf die Begünstigtenstellung bedarf eines zweiseitigen Vertrages zwischen Privatstiftung und Begünstigtem.<sup>69</sup> Der Stiftungsvorstand hat für die Erfüllung des Stiftungszwecks zu sorgen und die Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten. Sind Begünstigte in der Stiftungserklärung (zumindest bestimmbar) bezeichnet, darf der Stiftungsvorstand mit diesen daher auch keine Verichtsvereinbarung abschließen.<sup>70</sup> Der Stifter kann den Stiftungsvorstand aber zum Abschluß derartiger Vereinbarungen (in der Stiftungserklärung) ermächtigen oder dem Begünstigten die Möglichkeit eröffnen, sich durch einseitigen Willensentschluß der Begünstigtenstellung zu entledigen. Verzichten alle Begünstigten (hier könnte auch das Erfordernis einer übereinstimmenden Willenserklärung aller Begünstigten vorgesehen werden) auf die Begünstigtenstellung, kann der Stiftungszweck nicht mehr erreicht werden und ist die Privatstiftung gleichfalls aufzulösen.

In der Stiftungserklärung können andere Auflösungsgründe festgelegt werden (§ 35 Abs 2 Z 4 PSG). Zu beachten ist, daß die „andere[n] in der Stiftungserklärung dafür genannte[n] Gründe“ gleichfalls nicht zur Umgehung der gesetzlichen Regelungen über den Widerruf der Privatstiftung bzw. die fehlende Übertragbarkeit von Gestaltungsrechten führen dürfen. Nach einem Teil der Literatur<sup>71</sup> könne Dritten auch das Recht eingeräumt werden, durch Beschlußfassung eine Auflösung der Privatstiftung herbeizuführen, sofern diese an objektiv bestimmbare Voraussetzungen gebunden sei.<sup>72</sup> Läßt man derartige Gestaltungen zu, können solcherart auch künftige Generationen, die dem Stifterkreis nicht angehören und die sich daher den Widerruf nicht vorbehalten konnten, auf das Bestehen der Privatstiftung Einfluß nehmen.<sup>73</sup>

Gerade dann, wenn man zukünftigen Generationen Beendigungsmöglichkeiten zur Verfügung stellt, kann es zweckmäßig sein, für die Entscheidungsfindung eine breite Mehrheit vorzusehen. Ebenso sollten die Stiftungserklärung und die Struktur

des Stiftungsvermögens auf ihre „Auflösungstauglichkeit“ geprüft werden. Wie auch beim Widerruf der Privatstiftung folgt bei der Auflösung (auch infolge widerrufsähnlicher Beendigung) auf den Auflösungsbeschuß des Stiftungsvorstands die Abwicklung. Da es im Gegensatz zum Widerruf durch den/die Stifter hier aber keine Zweifelsregelungen gibt, kommt der Bestimmung der Letztbegünstigten besondere Bedeutung zu. Zu beachten ist, daß der Gesetzgeber klar zwischen der Definition von Begünstigten und Letztbegünstigten differenziert. Eine Regelung dahingehend, wer Begünstigter der Privatstiftung sein soll, ersetzt sohin die Anordnung von Letztbegünstigten nicht. Im Extremfall kann eine fehlerhafte Gestaltung daher zu einem Heimfall des Stiftungsvermögens an die Republik Österreich führen.<sup>74</sup> Dies gilt allerdings nicht nur für sonstige Beendigungsmöglichkeiten, sondern generell für jede Auflösung der Privatstiftung (etwa auch nach der 100jährigen Dauer; siehe zu dieser bereits oben Punkt 1.1.), sodaß sich unabhängig von sonstigen Gestaltungen eine Prüfung der Letztbegünstigtenregelung jedenfalls empfiehlt.

## 2.2.2. Steuerliche Aspekte

Die Auflösung der Privatstiftung aus anderen Gründen als durch Widerruf des bzw. der Stifter führt zu ähnlichen steuerlichen Folgen wie die Auflösung durch Widerruf. Lediglich die für den Widerruf vorgesehenen Sonderbestimmungen finden keine Anwendung. Im einzelnen bedeutet dies folgendes:

Die Auflösung führt auf Ebene der Privatstiftung nur in Ausnahmefällen zu einer Steuerpflicht (dazu Abschnitt 2.1.2.2). Grundsätzlich werden die stillen Reserven des Stiftungsvermögens daher nicht versteuert.

Die Zuwendung an Begünstigte und Letztbegünstigte unterliegt gleichermaßen der KEST. Sind Begünstigte und Letztbegünstigte natürliche Personen, entfaltet die KEST Endbesteuerungswirkung. Die Auflösung der Privatstiftung und die Herausgabe des Vermögens an den Letztbegünstigten stellt sich aus steuerlicher Sicht wie eine Zuwendung an Begünstigte dar.<sup>75</sup> Anders als beim Widerruf ist eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die steuerlichen Eingangswerte nicht vorgesehen (§ 32 Z 4 lit b EStG). Die Steuer wird jedoch auf Antrag insoweit ermäßigt oder erlassen, als für Zuwendungen Erbschafts- und Schenkungssteuer nacherhoben wurde (§ 32 Z 4 lit a EStG).

Die Zuwendung an Begünstigte und Letztbegünstigte ist von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit (§ 15 Abs 1 Z 18 ErbStG). Anders als beim Widerruf kommt es zu keiner Erstattung bereits entrichteter Erbschafts- und Schenkungssteuer. Zu beachten ist die Nacherhebung an Erbschafts- und Schenkungssteuer, wenn Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren, ausgenommen

*aufgenommen werden dürfte; der Zeitraum, auf den die Privatstiftung bestehenbleibt, muß aber so gestaltet sein, daß dies keiner Umgehung eines fehlenden Widerrufsvorbehalts gleichkommt.*

<sup>68)</sup> Soweit nicht etwa mittelfristig zu erwartende Vermögenszuwendungen dem entgegenstehen.

<sup>69)</sup> Briem in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), *Privatstiftungen*, 84.

<sup>70)</sup> N. Arnold, *PSG-Kommentar*, § 5 Rz 15.

<sup>71)</sup> Müller in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg), *Handbuch*, 288; diesem folgend Riel in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), *PSG*, § 35 Rz 39; aN. Arnold,

*PSG-Kommentar*, § 35 Rz 16.

<sup>72)</sup> C. Nowotny, *JB* 2003, 778 [782 Fn 28] nimmt hier eine vermittelnde Zwischenstellung dahingehend ein, daß er einen derartigen Auflösungsgrund nur dann zuläßt, wenn das für die Auflösungsentscheidung maßgebliche Organ bzw. die Stelle außerhalb der Ingerenz des Stifters liegt.

<sup>73)</sup> Die Firmenbuchgerichte stehen derartigen Konstruktionen – m.E. zu Recht – tw. kritisch gegenüber.

<sup>74)</sup> § 36 Abs 3 PSG.

<sup>75)</sup> Vgl. Lang in *Impulse*<sup>2</sup>, 80.



zurück an den Stifter oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen, unentgeltlich an – in diesem Fall Letztbegünstigte – übertragen werden. Die nacherhobene Erbschafts- und Schenkungssteuer kann zur Vermeidung einer Doppelbelastung auf die KESt angerechnet werden (dazu oben).

### III. UMGRÜNDUNG VON PRIVATSTIFTUNGEN

#### 3.1. Stiftungs- und zivilrechtliche Aspekte

Der Begriff „Umgründung“ bezeichnet allgemein Vorgänge, bei denen sich der Rechtsträger eines Unternehmens ändert, der Betrieb jedoch unverändert fortbesteht.<sup>76</sup> Sieht man von den Sonderformen der Umwandlung einer Stiftung nach Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz in eine Privatstiftung (§ 38 PSG), von Sparkassen in eine Privatstiftung (§ 27a SpG) und der Verschmelzung von Sparkassen-Privatstiftungen (§ 27c SpG) ab, können Privatstiftungen nicht „umgegründet“ werden. Insbesondere kann bei diesen auch keine „Umgründung“ i. S. d. zwischenzeitlich umgründungsteuerrechtlich geprägten Terminologie erfolgen. Definiert man den Begriff allerdings weiter im Sinne einer Übertragung von Vermögenswerten durch einen auf ein oder mehrere andere Rechtsträger, gibt es bei Privatstiftungen Gestaltungen, die einer Umgründung nahekommen. Dennoch bleiben die derzeit möglichen „Umgründungen“ bei Privatstiftungen bloße Hilfskonstruktionen. Es wäre begrüßenswert, wenn der Gesetzgeber steuerneutrale Möglichkeiten zur Umgründung von Privatstiftungen schaffen würde. Dadurch könnten nicht nur Gestaltungsfehler saniert, sondern auch kleinere Stiftungen zu wirtschaftlich sinnvollen Einheiten (etwa im Rahmen ein und derselben Familie) zusammengefaßt werden. Diesfalls müßte allerdings geklärt werden, wer bei den unterschiedlichen Umgründungsvarianten in weiterer Folge noch dem Stifterkreis angehört (lediglich die Stifter der „aufnehmenden“ Privatstiftung, die Stifter beider Privatstiftungen etc.).

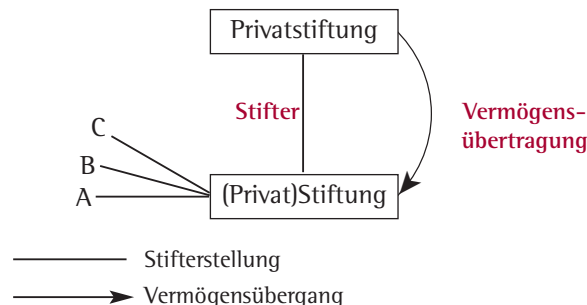
Als Stifter einer Privatstiftung unter Lebenden kommen ein oder mehrere in- oder ausländische, zumindest teilrechtsfähige Rechtsträger öffentlichen oder privaten Rechts in Betracht.<sup>77</sup> Folglich kann auch eine Privatstiftung Stifter einer oder mehrerer anderer Privatstiftungen sein. Ebenso kann sie dem Stifterkreis bei Stiftungen nach Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz bzw. den einzelnen landesgesetzlichen Bestimmungen oder Stiftungen ausländischen Rechts (etwa einer liechtensteinischen Stiftung) angehören. Eine Privatstiftung kann daher auch ihr Vermögen (zur Gänze oder teilweise) auf sogenannte Tochter- oder Folgestiftungen übertragen.<sup>78</sup>

Der Stiftungsvorstand hat für die Erfüllung des Stiftungszwecks zu sorgen und die Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten.<sup>79</sup> Die Übertragung von Vermögen durch eine Privatstiftung auf eine andere (Privat-)Stiftung ist zumeist vom

Stiftungszweck und/oder der Stiftungsurkunde nicht gedeckt. Um dem Stiftungsvorstand die Errichtung einer Tochter- oder Folgestiftung zu ermöglichen, ist daher die Aufnahme entsprechender Regelungen in die Stiftungserklärung erforderlich. Dem Stiftungsvorstand können – sofern gewünscht – nähere Richtlinien für die Ausübung derartiger Gestaltungsmöglichkeiten auferlegt werden; auch die Einbindung anderer Organe/Personen/Stellen – etwa in Form der Ausgestaltung als zustimmungspflichtiges Geschäft – ist denkbar. Um dem Zweck derartiger Gestaltungen zu entsprechen, sollte außerdem klargestellt werden, daß der Stifterkreis nicht auf die Privatstiftung beschränkt ist und auch andere Personen in diesen aufgenommen werden dürfen. Dadurch kann auch natürlichen Personen (etwa den bisherigen Stiftern der Privatstiftung) bei der Tochter- oder Folgestiftung eine Stifterstellung eingeräumt werden. Ebenso könnte der Stifterkreis (zulässigerweise<sup>80</sup>) erweitert werden.

Die in der Praxis wichtigsten Umgründungsvarianten sind die Verschmelzung,<sup>81</sup> die Spaltung<sup>82</sup> und die Einbringung.

Eine „Verschmelzung“ könnte durch Übertragung des gesamten Vermögens einer Privatstiftung auf eine andere (Privat-)Stiftung erfolgen. Errichtet die übertragende Privatstiftung hierfür eigens eine (Privat-)Stiftung und wird in weiterer Folge aufgelöst, wäre dies einer Verschmelzung durch Neugründung ähnlich, sonst einer Verschmelzung zur Aufnahme.



Die Stifter A, B und C können gleichfalls Stifter der übertragenden Privatstiftung sein, müssen dies allerdings nicht. Sofern die übertragende Privatstiftung dem Stifterkreis der aufnehmenden (Privat-)Stiftung nicht angehört, wird dies aufgrund der damit verbundenen abgabenrechtlichen Konsequenz wenig zielführend sein (weiterführend Abschnitt 3.2.2.2). Im Gegensatz zu Verschmelzungen des Gesellschaftsrechts ist die übernehmende (Privat-)Stiftung Einzelrechtsnachfolger der übertragenden Privatstiftung; außerdem kann die „Verschmelzung“ nicht unter Ausschluß der Liquidation erfolgen, d.h., daß die übertragende Privatstiftung gegebenenfalls (nach Maßgabe der §§ 36 f PSG) abzuwickeln und schließlich zu löschen ist. ▶

<sup>76</sup> T. Walter, *Umgründungsteuerrecht*<sup>4</sup>, 19; vgl. auch allgemein unter Berücksichtigung der historischen Entwicklung Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, *UmgrStG-Kommentar*, Einl Rz 1 ff; allgemein Kastner/Doralt/Nowotny, *Grundriß*<sup>5</sup>, 185.

<sup>77</sup> N. Arnold, *PSG-Kommentar*, § 3 Rz 16 mwN.

<sup>78</sup> Dies selbstredend nur unter Beachtung der Gläubigerschutzbestimmungen, insbesondere des § 17 Abs 2 zweiter Satz PSG; weiterführend N. Arnold, *PSG-Kommentar*, § 17 Rz 61 ff.

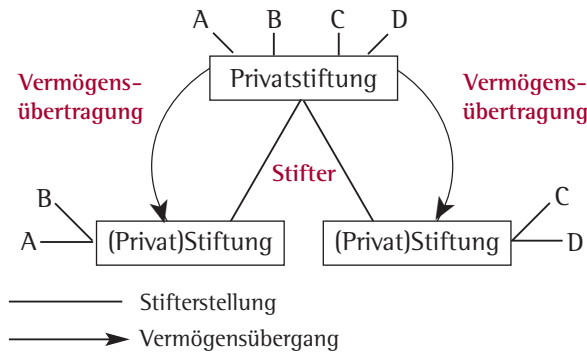
<sup>79</sup> § 17 Abs 1 PSG.

<sup>80</sup> Der nachträgliche Erwerb der Stifterstellung bei einer bereits bestehenden Privatstiftung wäre hingegen nicht möglich; vgl. C. Nowotny in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), *Privatstiftungen*, 133.

<sup>81</sup> Mit den Unterformen der Verschmelzung durch Aufnahme und der Verschmelzung durch Neugründung.

<sup>82</sup> Wobei man hier sowohl zwischen Auf- und Abspaltung als auch (jeweils) zur Neugründung oder zur Aufnahme unterscheiden muß.

- Zur Vermeidung von Streitigkeiten zwischen verschiedenen Familiengruppen könnten beispielsweise „Spaltungs“konstruktionen eingesetzt werden. Über diesen Umweg kann man aus einer Privatstiftung eine oder mehrere neue Privatstiftungen entstehen lassen.



Als Variante zum dargestellten Beispiel könnten die Stiftergruppen A/B und C/D auch durch bloße Errichtung einer zweiten (aufnehmenden) Privatstiftung „getrennt“ werden („Abspaltung zur Neugründung“). Da die Stifter einer Privatstiftung auf ihre Stifterstellung (im Gegensatz zu Stifterrechten) nicht verzichten können,<sup>83</sup> ist eine derartige Gestaltung nicht unproblematisch.<sup>84</sup> Je nachdem, ob oder inwieweit hier die Bande zur bisherigen Privatstiftung aufrechterhalten werden sollen, wird man die Stifterrechte der übertragenden Privatstiftung weitestgehend einschränken (soweit die übertragende Privatstiftung nicht ohnedies aufgelöst wird).

Über den Umweg der Vermögensübertragung sind verschiedenste Gestaltungen denkbar und können die Vermögensverhältnisse neu geordnet werden. Es gilt allerdings, die stiftungsrechtlichen Fragen und die abgabenrechtlichen Folgen zu beachten.

## 3.2. Steuerliche Aspekte

### 3.2.1. Einleitung

Die steuerlichen Begünstigungen des UmgrStG stehen Privatstiftungen nicht zur Verfügung. Die Vermögensübertragung hat somit außerhalb des UmgrStG zu erfolgen. Die steuerlichen Folgen richten sich daher nach allgemeinem Steuerrecht.

Bei der Behandlung der steuerlichen Folgen ist zwischen übertragender Privatstiftung und übernehmender Privatstiftung zu unterscheiden. Bei der Verschmelzung überträgt die übertragende Privatstiftung ihr gesamtes Vermögen auf eine bereits

bestehende oder neu zu gründende Privatstiftung und wird anschließend gelöscht. Bei der Abspaltung überträgt die übertragende Privatstiftung einen Teil ihres Vermögens auf eine bestehende oder neu zu gründende Privatstiftung und bleibt bestehen. Bei der Aufspaltung überträgt eine Privatstiftung ihr gesamtes Vermögen auf zwei oder mehrere bestehende oder neu gegründete Privatstiftungen und wird anschließend gelöscht. Die folgenden Ausführungen betreffen ausschließlich Fälle im Zusammenhang mit Privatstiftungen (und nicht etwa anderen in- oder ausländischen Stiftungen).

### 3.2.2. Verschmelzung von Privatstiftungen

#### 3.2.2.1. Übertragende Privatstiftung

Aus Sicht der übertragenden Privatstiftung wird Vermögen auf eine bestehende oder neu zu gründende Privatstiftung übertragen. Dieser Vorgang könnte dabei einerseits als Zuwendungsakt oder als Stiftungsakt gesehen werden. Wie auch das BMF bestätigt, handelt es sich dabei um einen Stiftungs- oder auch Nachstiftungsakt und um keine Zuwendung an Begünstigte.<sup>85</sup> Diese Sichtweise hilft, eine sonst eintretende Mehrfachbesteuerung mit KESSt (Stiftung A an Stiftung B an Begünstigte) zu vermeiden und setzt damit die Zielsetzung des Stiftungssteuerrechts, durch die Summe von Körperschaftsteuer und ausschüttungsbezogener Kapitalertragsteuer eine Einfachbesteuerung zu erreichen, konsequent um.<sup>86</sup>

Wird das gesamte Vermögen einer Privatstiftung übertragen und wird diese folglich vermögenslos, ist sie aufzulösen. Die Vermögensübertragung auf eine andere Privatstiftung hat bei der übertragenden Privatstiftung nur in Ausnahmefällen körperschaftsteuerliche Folgen (dazu Abschnitt 2.1.2.2).

Wird die übertragende Privatstiftung letztendlich aufgelöst, ist eine bisher noch nicht verwendete Rücklage für Veräußerungsgewinne aufzulösen. Eine Versteuerung unterbleibt jedoch, weil anlässlich der Auflösung der für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag zur Gänze gutzuschreiben ist.

Wendet die übertragende Privatstiftung als Stifter einer anderen Privatstiftung Vermögen zu, das sie selbst innerhalb der letzten zehn Jahre erhalten hat, ist der sogenannte Nachversteuerungstatbestand des § 8 Abs 3 lit b zweiter Satz ErbStG verwirklicht.<sup>87</sup> In diesem Fall ist die Differenz auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer nach dem Tarif nachzuerheben. Eine Nacherhebung unterbleibt nur dann, wenn das Vermögen zurück an den Stifter fällt oder zur satzungsgemäßen Erfüllung von angemessenen Unterhaltsleistungen verwendet wird. Ob Vermögen im Wege der Zuwendung an Begünstigte oder Letztbegünstigte oder aufgrund einer Neugründung einer Privatstiftung übertragen wird, ist unerheblich.<sup>88</sup>

<sup>83)</sup> N. Arnold, PSG-Kommentar, § 3 Rz 15.

<sup>84)</sup> Der OGH (31.1.2002, 6 Ob 305/01 y) hat Überlegungen eines Rechtsmittlerwerbers „zur gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht“ von Mitstiftern offenbar als erwägenswert angesehen (in den entscheidungstragenden Gründen allerdings nicht behandelt). Bereits die Prämisse ist fraglich, da die Privatstiftung keine Gesellschaft, sondern eine Stiftung ist. Eine gesellschaftsrechtliche Treuepflicht kann daher nicht auf Stiftungen übertragen werden. Ob es eine stiftungsrechtliche Treuepflicht gibt, ist in der Literatur umstritten. Da diese

Frage von der Judikatur noch nicht geklärt ist, sollte man aus Vorsichtsgründen von der Möglichkeit des Bestehens einer stiftungsrechtlichen Treuepflicht ausgehen.

<sup>85)</sup> BMF 6.1.1998, SWK 1998, S 231.

<sup>86)</sup> Vgl. Helbich/Widinski, Umgründungen von Privatstiftungen in FS Werilly, Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, 147.

<sup>87)</sup> Stiftr Rz 293.

<sup>88)</sup> BMF 6.1.1998, SWK 1998, S 231.

Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung sind die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendung erbschafts- und schenkungssteuerlich relevanten Werte (Eingangsgroßen). Der Steuersatz bestimmt sich bei Familienstiftungen nach dem Verwandtschaftsverhältnis des nach der Stiftungsurkunde der übertragenden Privatstiftung (in der ursprünglichen Fassung) entferntesten Berechtigten zum Stifter (§ 7 Abs 2 ErbStG). Der Steuersatz beträgt daher je nach Wert des übertragenen Vermögens zwischen 2 % und 60 %.

Die Nacherhebung von Schenkungssteuer kann zu einer erheblichen Steuerbelastung führen, sodaß es – wenn die Zehn-Jahres-Frist nicht abgewartet werden kann – unter Umständen günstiger ist, die Privatstiftung zu widerrufen und neu zu gründen.

### 3.2.2.2. Übernehmende Privatstiftung

Die Zuwendung löst auch bei der neu gegründeten übernehmenden Privatstiftung keine Ertragsteuern aus. Die zugewendeten Wirtschaftsgüter sind dabei mit dem Betrag anzusetzen, der für die Ermittlung von Einkünften beim Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich war oder maßgeblich gewesen wäre (§ 15 Abs 3 Z 1 lit a EStG).

Tritt eine Privatstiftung als Stifter einer anderen Privatstiftung auf, ermäßigt sich der Steuersatz für Zwecke der Ermittlung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf 2,5 % (§ 8 Abs 3 lit b ErbStG). Der ermäßigte Steuersatz steht nur dann zu, wenn die übertragende Privatstiftung selbst Stifter der übernehmenden Privatstiftung ist. Das wird bei einer Verschmelzung von Privatstiftungen zur Neugründung regelmäßig der Fall sein, bei einer Verschmelzung zur Aufnahme hingegen nur in Ausnahmefällen. Ist die übertragende Privatstiftung nicht Stifter, erfolgt die Besteuerung nach dem Tarif (Steuersatz zwischen 14 % und 60 % in Abhängigkeit vom Wert des übertragenen Vermögens). Bei der Übertragung inländischer Grundstücke erhöht sich der Steuersatz um 3,5 % des Wertes des durch die Zuwendung erworbenen Grundstückes (§ 8 Abs 4 lit b ErbStG). Bei Grundbucheintragung kommt es weiters zur Verschreibung der Eintragungsgebühr (1 %).

### 3.2.3. Spaltung von Privatstiftungen

#### 3.2.3.1. Übertragende Privatstiftung

Aus ertragsteuerlicher Sicht führt auch die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter grundsätzlich zu keinen körper-

schaftsteuerlich relevanten Folgen (zu den Ausnahmen vgl. Abschnitt 2.1.2.2).

Da die Privatstiftung bei der Abspaltung als solche bestehen bleibt, kann auch eine allenfalls gebildete Übertragungsrücklage (§ 13 Abs 4 Z 4 KStG) beibehalten werden.

Weiters wird Abspaltung und Verschmelzung unterschiedlich bei Zuwendungen von Vermögenssubstanz innerhalb der Zehn-Jahres-Frist behandelt. Ist der zugewendete Vermögensgegenstand eindeutig identifizierbar, knüpft die Zehn-Jahres-Frist an den Verbleib dieses Vermögensgegenstandes in der Privatstiftung (Mascherltheorie).<sup>89</sup> Das gilt auch dann, wenn das ursprünglich gewidmete Vermögen umgeschichtet wurde und das Surrogatvermögen eindeutig und nachweislich dem ursprünglichen Vermögen zugeordnet werden kann.<sup>90</sup> Kann das ursprünglich der Privatstiftung übertragene Vermögen nicht eindeutig nachverfolgt werden, ist nach dem Grundsatz first in – first out zu verfahren. Zu einer Nachversteuerung kommt es in diesem Fall nur dann, wenn die ursprünglichen erbschafts- und schenkungssteuerlichen Eingangsgroßen unterschritten werden.

#### 3.2.3.2. Übernehmende Privatstiftung

Hinsichtlich der Übernahme der Wirtschaftsgüter bei der neu gegründeten Privatstiftung gelten dieselben Überlegungen wie bei der Verschmelzung zur Neugründung oben.

### 3.2.4. Zusammenfassung

Die Umgründung von Privatstiftungen erfolgt außerhalb der begünstigenden Normen des UmgrStG. Es gelten daher die allgemeinen steuerlichen Regeln. Gründet eine Privatstiftung als Stifter eine weitere Privatstiftung, gilt dieser Vorgang nicht als Zuwendung an Begünstigte, sondern als Stiftungsakt. Ertragsteuerliche Konsequenzen ergeben sich grundsätzlich weder bei der übertragenden noch bei der übernehmenden Privatstiftung (Ausnahme z. B. bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und bei Entnahmen aus dem Betriebsvermögen). Erhebliche steuerliche Konsequenzen können sich jedoch aufgrund des Nachversteuerungstatbestandes bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer ergeben. Tritt die Privatstiftung als Stifter einer anderen Privatstiftung auf, ermäßigt sich der Eintrittssteuersatz auf 2,5 %. Werden Grundstücke übertragen, erhöht sich der Steuersatz um 3,5 %.

<sup>89)</sup> StfR Rz 294.

<sup>90)</sup> StfR Rz 296.

## LEBENS LAUF:

### **RA Dr. Nikolaus Arnold**

Partner der ARNOLD Rechtsanwalts-Partnerschaft.

Die Haupttätigkeitsgebiete von Dr. Nikolaus Arnold liegen in den Bereichen des Wirtschafts-, Gesellschafts-, Stiftungs- und Abgabenrechts. Er ist als Mitglied von Stiftungsvorständen und Beiräten bzw. als Berater ständig mit den einschlägigen stiftungsrechtlichen Fragen befaßt.

Dr. Arnold ist Autor eines Kommentars zum Privatstiftungsgesetz (siehe auch [www.privatstiftung.info](http://www.privatstiftung.info)) und zahlreicher weiterer Publikationen zu stiftungs-, gesellschafts- und abgabenrechtlichen Themen. Der Kommentar zum Privatstiftungsgesetz wurde mit dem Walther-Kastner-Preis 2003 ausgezeichnet.

## LEBENS LAUF:

### **WP Dr. Christian Ludwig**

Geschäftsführer und Partner der Auditor Treuhand GmbH (Mitglied von Deloitte).

Dr. Christian Ludwig ist spezialisiert auf Unternehmenssteuerrecht, Umgründungssteuerrecht, Privatstiftungsrecht und internationales Steuerrecht. Er ist Mitglied des Fach-

senats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Er publiziert regelmäßig zu Themen des Steuerrechts und lehrt an der Wirtschaftsuniversität und der Universität Wien. Für seine Arbeiten wurde Dr. Ludwig mit dem CA-Wirtschaftswissenschaftspreis und dem Rudolf-Sallinger-Preis ausgezeichnet.

# ANTWORTFAX FAX: +43/1/534 51-384

Mehr Information macht sich bezahlt.

JA, ich möchte mir einen fundierten Überblick zum Stiftungsservice von Kathrein & Co. verschaffen:

- Ich interessiere mich für ein unverbindliches, persönliches Beratungsgespräch.  
Bitte kontaktieren Sie mich bezüglich eines Termines!

Ich bestelle daher:



- Mappe »Stiftungsservice«  
mit Checkliste  
(in 2003 aktualisiert)



- Mappe  
»Aktives Vermögens-  
management«



- Mappe  
»Q.I.K.-Fonds«



- Mappe »Vermögensweiter-  
gabe« mit Checkliste



- Buch  
»Privatvermögen  
richtig anlegen«



- Kathrein & Co.  
Akademie 2004

Titel/Vorname/Nachname

---

Firma

---

Straße

---

Postleitzahl/Ort

---

Telefon

Fax

---

E-Mail

---

Datum/Unterschrift

---

