

Privatstiftungen in Österreich

Richtig vorsorgen
für das Familien-
vermögen

3. Auflage

Vorwort

Auch im Jahr 2014 finden sich weitere gesetzliche Neuerungen, die Privatstiftungen betreffen – diesmal im Bereich der Grunderwerbsteuer bei Zuwendungen von Grundstücken an Privatstiftungen. Wir haben dies wiederum zum Anlass genommen, unsere erfolgreiche Privatstiftungsbroschüre der aktuellen Gesetzeslage anzupassen. Diese Broschüre soll auch in ihrer 3. Auflage weiterhin Interessierten als kurzes Nachschlagewerk zur Privatstiftung dienen.

Trotz weiterer steuerlicher Verschlechterungen bzw. Zunahme der Komplexität der Bestimmungen, sehen wir die österreichische Privatstiftung als geeignetes Instrument für die zukünftige Vermögenssicherung an.

PwC Österreich
Oktober 2014

Einleitung

Nach Inkrafttreten des Privatstiftungsgesetzes 1993 wurden in Österreich bis heute rd. 3.300 Stiftungen gegründet. Das Stiftungsvermögen wird auf 50 bis 60 Milliarden Euro geschätzt, wovon rund 60 % in Unternehmensbeteiligungen investiert sind, der Rest in Immobilien, Wertpapieren und Bargeld. Seit dem Jahr 1993 haben sich die steuerlichen Rahmenbedingungen für österreichische Stiftungen verschlechtert, wiederholte Male hat der Gesetzgeber die Steuerschraube für Stiftungen angezogen. Es bleiben trotzdem einige wenige steuerliche Begünstigungen für Stiftungen, die es auszunützen gilt.

Mit Errichtung einer Privatstiftung kann eine auf Grund der Erbfolge drohende Zersplitterung und Teilung von Familienunternehmen verhindert werden. Es kann sichergestellt werden, dass das Lebenswerk des Stifters auch über seinen Tod hinaus erhalten bleibt und in seinem Sinn verwaltet wird.

Die optimale Strukturierung von Familienvermögen erfordert umfangreiche zivil- und steuerrechtliche Überlegungen. Aus diesem Grund sollte man zeitgerecht alle Themen in diesem Zusammenhang mit dem Berater seines Vertrauens besprechen. Bei PwC befassen sich Private Wealth-Experten mit allen Fragen im Zusammenhang mit Unternehmensnachfolge, der Strukturierung von Familienvermögen und der optimalen steuerlichen Lösung.

Inhalt

Vorwort	3
Einleitung	5
1. Grundlagen der Privatstiftung	8
1.1. Begriff der Privatstiftung.	8
1.2. Motive für die Gründung der Privatstiftung	8
1.3. Unzulässige Tätigkeiten	10
1.4. Der Stifter.	11
1.5. Das Stiftungsvermögen.	12
1.6. Die Begünstigten.	12
1.7. Die Stiftungserklärung	13
1.8. Gründung der Privatstiftung	15
1.9. Überblick über die Organe einer Privatstiftung	16
1.10. Dauer der Privatstiftung	20
1.11. Beendigung einer Privatstiftung.	20
1.12. Rechnungslegung (Offenlegung)	21
2. Besteuerung der Privatstiftung in Österreich	21
2.1. Zuwendungen an die Privatstiftung	21
2.1.1 Stiftungseingangssteuer	21
2.1.2. Grunderwerbsteuer.	25
2.1.3. Grundbucheintragungsgebühr	26
2.1.4. Übertragung von Immobiliengesellschaften	26
2.2. Laufende Besteuerung der Privatstiftung in Österreich	26
2.2.1. Einkunftsarten	26
2.2.2. Steuerlich abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben.	28
2.2.3. Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben.	29
2.2.4. Zwischenbesteuerung	30
2.2.5. Besteuerung inländischer/ausländischer Kapitalerträge	31
2.2.6. Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen	35
2.2.7. Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerung.	35
2.2.8. Grundstücksveräußerungen	36

2.2.9. Spekulationseinkünfte	40
2.2.10. Übersichtstabelle	40
2.3. Zuwendungen an Begünstigte.	41
2.3.1. Besteuerung der laufenden Zuwendung.	41
2.3.2. Besteuerung von Substanzauszahlungen	42
2.3.3. Besteuerung bei Auflösung der Privatstiftung	43
3. Exkurs: Liechtenstein Stiftung	45
4. Exkurs: Trusts in der österreichischen Rechtsordnung – Alternative zur Privatstiftung?	46
5. Checklisten	49
5.1. Fahrplan zur Errichtung der Privatstiftung	49
5.2. Checkliste zur Gründung.	51
Über PwC.	52

1. Grundlagen der Privatstiftung

1.1. Begriff der Privatstiftung

Das Privatstiftungsgesetz (PSG) definiert die Privatstiftung als einen Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen dauerhaft gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen.

Eine Privatstiftung hat weder einen Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter und wird daher als ein „eigentümerloses“ Vermögen nach dem österreichischen Privatstiftungsgesetz bezeichnet.

Eine Privatstiftung muss ihren Sitz in Österreich haben.

Rechtspersönlichkeit

Der Gesetzgeber erkennt einer nach den Bestimmungen des Privatstiftungsgesetzes errichteten Privatstiftung Rechtspersönlichkeit zu, d.h. sie ist eine juristische Person und Träger von Rechten und Pflichten. Als juristische Person ist sie selbst nicht handlungs- und prozessfähig, aber rechtsfähig. Für sie handelt der Stiftungsvorstand als zur gesetzlichen Vertretung berufenes Organ.

1.2. Motive für die Gründung der Privatstiftung

Kontinuität

Die Privatstiftung als selbständige juristische Person gewährleistet den Zusammenhalt des Vermögens und verhindert Zersplitterung auf mehrere Nachkommen. Vor allem

bei Gesellschaftsanteilen kann der Stifter daran interessiert sein, dass seine Nachkommen hinsichtlich des Gesellschaftsanteiles mit einer Stimme sprechen. Die Stiftung kann aber auch die Stellung eines Schiedsrichters einnehmen, wenn die Anteile zwar auf alle Nachkommen aufgeteilt werden, der Stiftung jedoch ein Minderheitsanteil übertragen wird, der im Falle von Meinungsverschiedenheiten den Ausschlag gibt.

Versorgungsgedanke

Die Nachkommen können durch die Stiftung ein gesichertes Einkommen erhalten. Die Versorgung kann auch auf andere Personen, die mit dem Stifter nicht verwandt sind, ausgedehnt werden. Die Privatstiftung stellt eine unabhängige Stelle dar, welche die Versorgung der Begünstigten aus dem Vermögen und/oder Einkommen sicherzustellen hat.

Individuelle Gestaltungsmöglichkeiten

Der Stifter kann die Stiftungserklärung und Stiftungsurkunde auf seine persönlichen Bedürfnisse anpassen.

Zeitgerechte Vermögensübergabe

Durch Übertragung des Vermögens zu Lebzeiten auf die Privatstiftung gibt der Stifter zwar sein Eigentumsrecht an seinem Vermögen auf, hat jedoch noch immer großen Einfluss auf die Privatstiftung, wenn er sich bestimmte Stifterrechte vorbehält (Änderungsrecht, Widerrufsrecht).

1.3. Unzulässige Tätigkeiten

Das Privatstiftungsgesetz sieht vor, dass die Privatstiftung einem erlaubten, vom Stifter bestimmten Zweck dienen muss. Das Gesetz enthält keine Definition der Erlaubtheit des Stiftungszweckes.

Es dürfen sowohl gemeinnützige als auch eigennützige, d.h. rein private Interessen wie z.B. die Versorgung von Familienmitgliedern (Familienstiftung) verfolgt werden.

Der Stiftungszweck soll durch Nutzung, Verwaltung und Verwertung des vom Stifter gewidmeten Vermögens erfüllt werden.

Lediglich reine „Selbstzweck“-Stiftungen, d.h. die bloße Verwaltung des eigenen Vermögens ohne nach außen gerichteten Zweck, sind unzulässig.

Eine Änderung des Stiftungszwecks vor Entstehen der Privatstiftung ist immer zulässig. Nach Entstehen der Stiftung kann der Stiftungszweck nur dann geändert werden, wenn die Stiftungsurkunde dies zulässt.

Folgende Tätigkeiten sind laut Privatstiftungsgesetz untersagt:

- Gewerbliche Tätigkeit (außer Nebentätigkeit)
- Beteiligung an einer Personengesellschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter
- die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft

Weiters darf der Zweck nicht gesetzes- oder sittenwidrig sein.

1.4. Der Stifter

Stifter einer Privatstiftung können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein. Diese können sowohl eine Privatstiftung unter Lebenden als auch eine Privatstiftung von Todeswegen errichten.

Eine Stiftung von Todes wegen kann nur einen Stifter haben, der eine natürliche Person sein muss.

Nur der Stifter hat das Recht, die Stiftungserklärung abzugeben und weiters diese noch vor Eintragung in das Firmenbuch abzuändern.

Im Rahmen der Stiftungserklärung kann der Stifter z.B. die Mitglieder des ersten Stiftungsvorstandes und des ersten Aufsichtsrats bestellen (näheres siehe Punkt 1.7. Die Stiftungserklärung).

Im Rahmen der Stiftungserklärung kann sich der Stifter beispielsweise:

- die Änderung der Stiftungserklärung nach Entstehen der Privatstiftung
- den Widerruf der Privatstiftung
- die nachträgliche Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde oder
- die Einrichtung von weiteren Organen (Aufsichtsrat, Beirat etc.) vorbehalten.

Die Gestaltungsrechte des Stifters sind höchstpersönlich und gehen nicht auf seine Erben über.

1.5. Das Stiftungsvermögen

Der Stifter muss der Privatstiftung ein Vermögen im Wert von mindestens EUR 70.000 widmen.

Das Mindestvermögen muss in der Stiftungsurkunde gewidmet sein und darf nicht durch Nach- oder Zustiftungen gewidmet werden.

Grundsätzlich findet diese Widmung in Form von Bargeld statt. Es können aber auch Unternehmensanteile oder andere Vermögenswerte wie Immobilien oder Kunstgegenstände zugewendet werden.

Wird der Mindestwert nicht in Bargeld eingebracht, hat ein von Gericht bestellter Gründungsprüfer zu bestätigen, dass das Mindestvermögen aufgebracht wurde (Gründungsprüfung gemäß PSG).

Auch nachträgliche Vermögenswidmungen sind möglich:

- durch einen Stifter außerhalb der Stiftungserklärung
→ **Nachstiftung**
- durch Dritte
→ **Zustiftung**

1.6. Die Begünstigten

Die Begünstigten werden durch die Stiftungs- bzw. Stiftungszusatzurkunde individualisiert bestimmt.

Auch der Stifter kann Begünstigter der Privatstiftung sein.

Begünstigte können allgemein umschrieben werden (z.B. Preisträger), sodass die Individualisierung im Einzelfall einer Entscheidung bedarf. In diesem Fall hat der Stifter eine Stelle zu bezeichnen, der diese Auswahl zukommt.

Begünstigte können einen klagbaren Anspruch auf Zuwendungen gegenüber der Privatstiftung haben, falls ihnen die Stiftungserklärung einen solchen einräumt.

Letztbegünstigter

Letztbegünstigter ist derjenige, dem ein nach Abwicklung der Privatstiftung verbleibendes Vermögen zukommen soll.

Der Letztbegünstigte einer Privatstiftung kann auch der Stifter sein.

Begünstigtenmeldung gemäß § 5 Privatstiftungsgesetz

Seit 1.4.2011 ist der Stiftungsvorstand verpflichtet, die von einer berufenen Stelle oder vom Stiftungsvorstand festgestellten Begünstigten dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt unverzüglich elektronisch mitzuteilen. Wird die Mitteilungspflicht nicht oder nicht vollständig erfüllt, begeht der Vorstand eine Verwaltungsübertretung. Diese ist mit einer Geldstrafe bis zu EUR 20.000 je verschwiegenem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten zu bestrafen.

1.7. Die Stiftungserklärung

Grundlage der Privatstiftung ist kein Vertrag, sondern eine einseitige Willenserklärung des Stifters, die sogenannte Stiftungserklärung, die aus der Stiftungsurkunde sowie

einer etwaigen Stiftungszusatzurkunde, welche beide notariell zu beurkunden sind, besteht.

Die Privatstiftung wird durch die Stiftungserklärung errichtet.

Eine Stiftungsurkunde ist sowohl im Firmenbuch zu hinterlegen als auch dem Finanzamt vorzulegen. Eine Stiftungszusatzurkunde ist lediglich dem Finanzamt vorzulegen und muss nicht im Firmenbuch hinterlegt werden.

Inhalt der Stiftungserklärung:

<i>zwingend:</i>	<i>fakultativer Inhalt:</i>
die Widmung des Vermögens	Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsvorstandes
der Stiftungszweck	Regelungen über die Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsprüfers
die Bezeichnung des Begünstigten oder die Angabe einer Stelle, die den Begünstigten festzustellen hat	Regelungen über die Änderung der Stiftungserklärung
der Name und Sitz der Privatstiftung	die Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder werden kann
die Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird	der Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung
	Regelungen über die Vergütung der Stiftungsorgane
	die Bestimmung eines Letztbegünstigten
	nähere Bestimmungen über Begünstigte oder weitere Begünstigte

zwingend:	fakultativer Inhalt:
	Vergütung der Organe
	innere Ordnung der kollektionalen Stiftungsorgane z.B. Geschäftsordnung
	Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen übersteigenden Stiftungsvermögens
	die Bestimmung eines Letztbegünstigten
	beizubehaltendes Mindestvermögen

1.8. Gründung der Privatstiftung

Die Privatstiftung wird durch die Stiftungserklärung errichtet. Mit der anschließenden konstitutiven Eintragung in das Firmenbuch entsteht die Privatstiftung als juristische Person.

Die Errichtung einer Privatstiftung von Todes wegen ist durch das Ableben des Stifters aufschiebend bedingt. Dabei wird die Stiftungserklärung vom Stifter zu Lebzeiten errichtet, die Privatstiftung wird jedoch erst nach dem Ableben des Stifters im Firmenbuch eingetragen.

Die Errichtung einer Privatstiftung bedarf keines behördlichen Genehmigungsaktes. Die Privatstiftung unterliegt auch keiner staatlichen Kontrolle, sondern lediglich der Aufsicht eines Stiftungsprüfers.

Die Privatstiftung endet grundsätzlich mit der Löschung im Firmenbuch.

1.9. Überblick über die Organe einer Privatstiftung

Wie jede juristische Person kann auch die Privatstiftung nur durch Organe tätig werden.

Eine Privatstiftung kann zwingende und fakultative Organe haben:

<i>zwingende Organe</i>	<i>fakultative Organe</i>
Stiftungsvorstand	Beirat
Stiftungsprüfer (gegebenenfalls) Aufsichtsrat	weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks wie z.B. Stelle, die die Begün- stigten festzustellen hat, Begünstigtenversammlung, Kuratorien, Jurys etc.

Stiftungsvorstand

Der Stiftungsvorstand als Kollegialorgan muss aus wenigstens drei Mitgliedern bestehen, wovon zwei Mitglieder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU/EWR-Staat haben müssen.

Der erste Stiftungsvorstand wird vom Stifter (oder gegebenenfalls von einem Stiftungskurator) bestellt.

Die Mitglieder des Stiftungsvorstandes, ihre Vertretungsbefugnis sowie das Erlöschen oder eine Änderung ihrer Vertretungsbefugnis sind ohne Verzug in das Firmenbuch einzutragen.

In der Stiftungserklärung können Regelungen über die weitere Bestellung von Stiftungsvorständen getroffen werden.

Begünstigte sowie ihre nahen Angehörigen und ihre Ehe-, Lebens- oder eingetragenen Partner können nicht Stiftungsvorstand sein. Juristischen Personen ist das Amt des Stiftungsvorstandes verwehrt.

Parteienvertreter, etwa Rechtsanwälte oder Steuerberater, sind von der Stellung eines Stiftungsvorstandes (sowie Aufsichtsrat oder Beirat) ausgeschlossen, wenn sie von einem Begünstigten konkret mit der Wahrnehmung von deren Interessen beauftragt werden. Ein schlichtes Mandatsverhältnis, das sonstige Angelegenheiten zum Inhalt hat, ist möglich.

Der Stifter selbst kann Mitglied des Stiftungsvorstandes sein, wenn er nicht zugleich auch Begünstigtenstellung einnimmt.

Wesentliche Aufgaben des Stiftungsvorstandes:

- Vertretung der Privatstiftung nach Außen
- Führung der laufenden Geschäfte im Innenverhältnis
- Verwaltung des Stiftungsvermögens
- Wahrnehmung des Stiftungszweckes
- Führung des betrieblichen Rechnungswesens samt Rechnungslegung

Der Vorstand kann aus folgenden gesetzlichen Gründen abberufen werden:

- grobe Pflichtverletzung oder
- Unfähigkeit zu Erfüllung der Aufgaben oder
- Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Vorstandsmitglieds

Eine angemessene Vergütung der Stiftungsvorstände, entsprechend den Aufgaben der Mitglieder des Stiftungsvorstandes und der Lage der Stiftung, kann in der Stiftungserklärung festgesetzt werden. Auf Antrag eines Stiftungs-

organs oder eines Organmitgliedes ist die Vergütung durch das Gericht zu bestimmen.

Der Stiftungsprüfer

Der Stiftungsprüfer ist vom Gericht zu bestellen. Der Stifter kann sich vorbehalten, den Stiftungsprüfer vorzuschlagen.

Zum Stiftungsprüfer dürfen nur beeidete Wirtschaftsprüfer und Steuerberater oder Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften bestellt werden.

Der Stiftungsprüfer darf laut Gesetz nicht sein:

.....
Begünstigter der Stiftung

.....
Mitglied in einem anderen
Organ der Stiftung

.....
Eine Person, die eine dieser
Stellungen in den letzten
drei Jahren innegehabt hatte

.....
Arbeitnehmer der Stiftung

.....
Beschäftigter eines Unternehmens, auf das die Privatstiftung
maßgeblich Einfluss nehmen kann

.....
mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausüben

.....
ein naher Angehöriger einer ausgeschlossenen Person sein
.....

Aufsichtsrat

Die Bestellung eines Aufsichtsrates ist bei Erfüllung folgender Größenmerkmale verpflichtend, wenn:

- die Anzahl der Arbeitnehmer der Privatstiftung 300 übersteigt oder
- die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 Prozent beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der

Arbeitnehmer dieser Gesellschaften beziehungsweise Genossenschaften im Durchschnitt 300 übersteigt und sich die Tätigkeit der Privatstiftung nicht nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Unternehmen beschränkt.

Der Beirat

In der Stiftungserklärung können weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks vorgesehen werden.

Der Beirat kann Kontrollaufgaben gegenüber dem Stifter und dem Stiftungsvorstand übernehmen. Das Gesetz nimmt keine Festlegung für die Besetzung eines Beirats vor. Dies soll ein Maximum an Flexibilität für die Privatstiftung wahren. Es ist daher zulässig, den Beirat ausschließlich oder mehrheitlich mit Begünstigten zu besetzen. Das Gesetz sieht keine Mindest- bzw. Maximalgröße des Gremiums vor.

Ein Beirat hat das Recht zur Abberufung des Stiftungsvorstandes, unabhängig von der Besetzung des Organs, mit einer Mehrheit von mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen.

Hat das Organ weniger als vier Mitglieder, muss Einstimmigkeit vorliegen.

Bei Abberufung des Vorstandes aus anderen als den gesetzlichen Gründen dürfen den Begünstigten maximal 50 % der Stimmen zukommen.

Ein reiner Begünstigtenbeirat darf daher keine Abberufung des Stiftungsvorstandes aus anderen als wichtigen Gründen vornehmen.

1.10. Dauer der Privatstiftung

In der Stiftungserklärung kann die Dauer der Privatstiftung festgeschrieben werden. Eine Privatstiftung kann auf unbestimmte Zeit errichtet werden. Eigennützige Privatstiftungen, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, sind jedoch nach spätestens 100 Jahren aufzulösen. Der/die Letztbegünstigte(n) können jedoch die Fortsetzung für längstens 100 weitere Jahre beschließen.

1.11. Beendigung einer Privatstiftung

Die Privatstiftung wird durch Auflösung und anschließende Abwicklung beendet.

Zwingende gesetzliche Auflösungsgründe sind:

- Ablauf der Stiftungsdauer
- Konkursöffnung über das Vermögen
- Auflösungsbeschluss durch das Gericht im Falle einer gesetzwidrigen Stiftungstätigkeit
- wenn der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat

Der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen:

- bei zulässigem Widerruf des Stifters
- wenn der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist
- wenn die Verlängerung der/des Letztbegünstigten nach 100 Jahren nicht erfolgt
- bei anderen in der Stiftungserklärung vereinbarten Gründen

Der Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes ist notariatsaktspflichtig und bedarf zu seiner Wirksamkeit nach außen der Eintragung im Firmenbuch.

1.12. Rechnungslegung (Offenlegung)

Der Stiftungsvorstand hat die Bücher der Stiftung zu führen. Grundsätzlich sind die Rechnungslegungs- und Jahresabschlussbestimmungen des Unternehmensgesetzbuches anzuwenden. Die Mitglieder des Stiftungsvorstandes sind weiters verpflichtet, einen Lagebericht zu erstellen.

Eine Offenlegung des Jahresabschlusses beim Firmenbuch ist nicht erforderlich.

2. Besteuerung der Privatstiftung in Österreich

2.1. Zuwendungen an die Privatstiftung

2.1.1 Stiftungseingangssteuer

Als Reaktion auf das Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer hat der Gesetzgeber mit dem Schenkungsmeldesgesetz 2008 das Bundesgesetz über ein Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) beschlossen.

Das StiftEG ist auf unentgeltliche Zuwendungen an privatrechtliche Stiftungen oder an damit vergleichbare Vermögensmassen

- von Todes wegen, wenn der Todestag nach dem 31.07.2008 liegt
- und
- auf Zuwendungen unter Lebenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31.07.2008 entsteht, anzuwenden.

Bei ausländischen privatrechtlichen Stiftungen und vergleichbaren Vermögensmassen ist grundsätzlich ein Typenvergleich anzustellen. Dadurch können beispielsweise auch Anstalten nach liechtensteinischem Recht oder anglo-amerikanische Trusts in den Geltungsbereich des StiftEG fallen.

Steuersatz der Stiftungseingangssteuer

Mit 20.3.2013 wurde das Stiftungseingangssteuergesetz novelliert:

Der allgemeine Steuersatz der Stiftungseingangssteuer beträgt 2,5 % vom gestifteten Vermögen.

Der Steuersatz erhöht sich nunmehr auf 25 % wenn:

- die empfangende Stiftung nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG vergleichbar ist oder
- nicht sämtliche Urkunden beim Finanzamt offengelegt werden oder
- wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung keine Amts- und Vollstreckungshilfe besteht oder
- die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht einer dem § 5 des Privatstiftungsgesetzes entsprechenden gesetzlichen Verpflichtung unterliegt, die Begünstigten mitzuteilen, oder
- die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht unter Vorlage der Stiftungsurkunde (Statut) in das Firmenbuch oder ein vergleichbares ausländisches öffentliches Register eingetragen ist.

Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer

Der Wert der Zuwendung ist nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes zu ermitteln.

Grundsätzlich ist der gemeine Wert (=Verkehrswert) die Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer.

Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung.

Übersicht über die Bemessungsgrundlagen für Zuwendungen

Wertgegenstände, Kunstwerke etc.	Verkehrswert
Kapitalanteile (GmbH, AG)	Börsenkurs bzw. Bewertung nach Wiener Verfahren
Betriebsvermögen	Teilwert

Schulden, die im Zusammenhang mit dem übertragenen Vermögen stehen, z.B. Kredite, Belastungen wie Rentenzahlungen oder Fruchtgenussverpflichtungen, können von der Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer abgezogen werden.

Hier gilt es aber zu beachten, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten eine KEST-Pflicht beim Zuwendenden auslösen kann.

Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung.

Steuerbefreiungen

Folgende Zuwendungen bleiben steuerfrei:

- Zuwendungen unter Lebenden von Geld- und Sachspenden an gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen
- Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften
- Zuwendungen von Todes wegen an Stiftungen, insbesondere endbesteuertes Kapitalvermögen (Ausnahme siehe unten)
- Die Zuwendungen von Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes (das sind in der Regel Grund und Boden, Gebäude, Baurechte und Superädifikate)

Ausnahme von der Befreiung bei Kapitalvermögen:

- Ausgenommen sind Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften (auch Streubesitz), wenn auf die daraus bezogenen Einkünfte der besondere Steuersatz von 25 % für Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27a Abs. 1 EStG anwendbar ist (z.B. Wertpapiere, Anleihen).

Diese Bestimmungen sind für Todesfälle ab dem 15.12.2012 anwendbar.

Steuerschuldner

Grundsätzlich ist der Schuldner der Stiftungseingangssteuer die privatrechtliche Stiftung oder die damit vergleichbare Vermögensmasse.

Hat die Stiftung weder ihren Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung in Österreich, ist der Stifter Schuldner der Stiftungseingangssteuer.

Bei Erwerben von Todes wegen haftet der Nachlass für die Stiftungseingangssteuer. Der Steuerschuldner hat die Steuer selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld beim zuständigen Finanzamt zu entrichten.

2.1.2. Grunderwerbsteuer

Die Übertragung von inländischen Liegenschaften ist prinzipiell von der Stiftungseingangssteuer befreit, unterliegt jedoch der Grunderwerbsteuer.

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer

Durch eine Gesetzesänderung kam es mit 1.6.2014 zu weitreichenden Änderungen im Bereich der Liegenschaftsbesteuerung bei Privatstiftungen. Das Grundprinzip, wonach die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist, wurde beibehalten. Fehlt es jedoch an einer Gegenleistung wurde bis 31.5.2014 als Bemessungsgrundlage der dreifache Einheitswert herangezogen. Durch die Gesetzesänderung wird seit 1.6.2014 auf den gemeinen Wert (Verkehrswert) abgestellt. Das heißt, wird ein Grundstück ohne Gegenleistung übertragen, wird die Grunderwerbsteuer dennoch auf Basis des Verkehrswertes bemessen. Der Verkehrswert ist somit nunmehr die Untergrenze für die Bemessung der Grunderwerbsteuer.

Steuersatz der Grunderwerbsteuer

Der Steuersatz für privatrechtliche Stiftungen beträgt 3,5 %. Ist der Wert der Gegenleistung geringer als der halbe gemeine Wert des Grundstückes, wird der Steuersatz zusätz-

lich um 2,5 %, also auf 6 %, erhöht (Stiftungseingangssteueräquivalent).

2.1.3. Grundbucheintragungsgebühr

Die Übertragung von Liegenschaften unterliegt zusätzlich einer gerichtlichen Eintragungsgebühr von 1,1 %. Die Bemessungsgrundlage ist seit 1.1.2013 ebenfalls der Verkehrswert der Liegenschaft.

2.1.4. Übertragung von Immobiliengesellschaften

Bei der Übertragung von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften (z.B. GmbH oder AG) kann neben einer Stiftungseingangssteuer auch noch Grunderwerbsteuer anfallen. Wenn nämlich alle Anteile an dieser Gesellschaft in die Hand der Stiftung übertragen werden. In diesem Fall bemisst sich die Grunderwerbsteuer aber weiterhin vom dreifachen Einheitswert der Grundstücke. Grundbucheintragungsgebühr fällt in diesem Fall keine an.

2.2. Laufende Besteuerung der Privatstiftung in Österreich

2.2.1. Einkunftsarten

Privatstiftungen sind juristische Personen des privaten Rechts und unterliegen somit der Körperschaftsteuer. Die steuerliche Behandlung hängt ab von der Art der Stiftung und von der Erfüllung der Offenlegungsverpflichtungen. Man unterscheidet dabei:

- eigennützige außerbetriebliche Privatstiftungen, die vollständig ihren Offenlegungsverpflichtungen nachkommen:

diese können wie natürliche Personen verschiedene Einkunftsarten haben, für sie gelten bestimmte steuerliche Sonderbestimmungen;

- eigennützige außerbetriebliche Privatstiftungen, die ihren Offenlegungsverpflichtungen nicht nachkommen: die steuerlichen Sonderbestimmungen kommen in diesem Falle nicht zur Anwendung, alle Einkünfte stellen wie bei einer Kapitalgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Seit 2011 erfolgt darüber hinaus seitens des Finanzamtes eine Meldung an die Geldwäschemeldestelle.
- betriebliche Privatstiftungen: von einer „betrieblichen Privatstiftung“ wird abgabenrechtlich dann gesprochen, wenn die Vermögenszuwendung des Stifters aus einem Betriebsvermögen erfolgt und als Betriebsausgabe anzusehen ist. Für betriebliche Privatstiftungen kommen die steuerlichen Sonderbestimmungen für eigennützige Privatstiftungen nicht zur Anwendung, es gelten eigene Regelungen.
- gemeinnützig tätige Privatstiftungen: diese sind nur mit bestimmten Kapitalerträgen und der Veräußerung von Grundstücken beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, ansonsten steuerfrei.

Im Folgenden werden die steuerlichen Regelungen eigennütziger außerbetrieblicher Privatstiftungen beschrieben, die den Offenlegungsbestimmungen nachkommen und für die daher die steuerlichen Sondervorschriften gelten.

Diese Privatstiftungen können grundsätzlich Einkünfte aus allen Einkunftsarten (außer aus nichtselbstständiger Arbeit) erzielen.

Betriebliche Einkünfte kann die Privatstiftung aus

- Land- und Forstwirtschaft,
- selbstständiger Arbeit und
- Gewerbebetrieb

erzielen, wobei jedoch zu berücksichtigen ist, dass gewisse selbstständige Einkünfte aufgrund berufsrechtlicher Vorschriften nicht in Frage kommen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb dem Verbot im Privatstiftungsgesetz der gewerbmäßigen Betätigung entgegenstehen, weshalb sie meist über Beteiligungen an Personengesellschaften erzielt werden.

Außerbetriebliche Einkünfte können sein:

- Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG und
- sonstige Einkünfte z.B. Spekulationseinkünfte.

Betriebliche Einkünfte der eigennützigen Privatstiftung unterliegen der Körperschaftsteuerpflicht mit 25 %.

Die außerbetrieblichen Einkünfte sind entweder steuerfrei oder unterliegen der Körperschaftsteuer mit 25 % oder der Zwischensteuer mit 25 %.

2.2.2. Steuerlich abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

Grundsätzlich richtet sich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben nach dem allgemeinen Steuerrecht. Daher sind Aufwendungen und Ausgaben, welche den steuerpflichtigen Einkünften zuzuordnen sind, jeweils auch bei diesen in voller Höhe abzugsfähig, mit Ausnahme von

Aufwendungen in Zusammenhang mit bestimmten Kapitalerträgen. Aufwendungen und Ausgaben, welche nicht direkt den einzelnen Einkünften zugeordnet werden können, sind in geeigneter Weise aufzuteilen.

Darüber hinaus kann die Privatstiftung noch folgende Sonderausgaben geltend machen:

- Renten und dauernde Lasten, soweit sie nicht zur Erfüllung des Stiftungszwecks an Begünstigte geleistet werden
- Steuerberatkungskosten (z.B. betreffend Stiftungsvorgänge)
- steuerlich abzugsfähige Spenden (begrenzt mit 10 % des Jahreseinkommens)
- betriebliche Verluste aus Vorjahren

2.2.3. Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

Als nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben zählen:

- Gründungskosten und Kosten der allgemeinen Verwaltung, es sei denn, sie stehen mit steuerpflichtigen Erträgen in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang
- die für die Zuwendung von Wirtschaftsgütern an die Privatstiftung zu entrichtende Stiftungseingangssteuer
- Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte (diese sind Einkommensverwendung und können daher nicht abgezogen werden)
- Aufwendungen und Ausgaben, welche für die Erfüllung des Stiftungszwecks getätigt werden und die nicht einkunftsbezogen sind

2.2.4. Zwischenbesteuerung

Bestimmte in- und ausländische Kapitalerträge, Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen werden einer gesonderten „Zwischensteuer“ in der Höhe von 25 % unterworfen. Die „Zwischensteuer“ ist eine Sonderform im Rahmen der Stiftungsbesteuerung und sollte den Thesaurierungsvorteil von Privatstiftungen abschwächen.

Der Zwischenbesteuerung unterliegen u.a.:

- Bankzinsen,
- Wertpapierzinsen aus öffentlich angebotenen Forderungswertpapieren,
- Zinsen und Substanzgewinne aus Investmentfonds,
- Beteiligungsveräußerungen (unabhängig von der Beteiligungshöhe),
- Einkünfte aus Vermögenszuwächsen (z.B. Wertsteigerungen von Wertpapieren oder Einkünfte aus Derivaten) sowie
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

Wirkungsweise der Zwischensteuer

Die Zwischenbesteuerung der vorher genannten Erträge unterbleibt insoweit, als im jeweiligen Kalenderjahr Zuwendungen an Begünstigte vorgenommen wurden, davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt wurde und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nach § 240 Abs 3 BAO erfolgt.

Die in der Vergangenheit veranlagte und gezahlte Zwischensteuer wird in späteren Kalenderjahren bei Zuwendungen an die Begünstigten rückerstattet.

2.2.5. Besteuerung inländischer/ausländischer Kapitalerträge

Zins- und Wertpapiererträge

Zinserträge aus Bankeinlagen und Erträge aus Wertpapieren, die öffentlich angeboten werden, unabhängig davon, ob im In- oder Ausland, unterliegen der Zwischensteuer. Es erfolgt kein KESt-Abzug für diese Erträge durch österreichische Banken, es ist eine entsprechende Befreiungserklärung der Bank vorzulegen.

Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen

Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und aus Derivaten unterliegen der Zwischensteuer, aber nicht dem inländischen KESt-Abzug.

Darunter fallen die Veräußerung, Einlösung und sonstige Abschichtung von Wertpapieren unabhängig von Beteiligungsdauer und Beteiligungshöhe. Die Steuerpflicht betrifft Aktien und Investmentfondsanteile, die ab 1.1.2011 neu angeschafft wurden, sowie Anleihen und Derivate, die ab 1.10.2011 neu angeschafft wurden.

Verluste aus der Veräußerung der genannten Wertpapiere können mit den Gewinnen aus der Veräußerung dieser Wertpapiere und deren Erträgen ausgeglichen werden, jedoch nicht mit Zinserträgen aus Bankeinlagen, Zuwendungen von Privatstiftungen oder anderen Einkünften. Ein Vortrag eines verbleibenden Verlustes in zukünftige Jahre ist ausgeschlossen.

Private Investments

Zinserträge aus privaten Darlehen, aus einer Beteiligung als stiller Gesellschafter sowie Zinsen aus Wertpapieren, die nicht öffentlich angeboten werden (private placement), unterliegen der Körperschaftsteuer.

Inländische Beteiligungen

Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft sind steuerfrei.

Internationale Schachtelbeteiligungen

Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung von mindestens 10 % an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sind steuerfrei, wenn die Anteile mindestens 1 Jahr ununterbrochen gehalten werden.

Besteht die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, muss die ausländische Gesellschaft mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sein und es darf kein Verdacht eines abgabenrechtlichen Missbrauches vorliegen. Ein Verdacht eines abgabenrechtlichen Missbrauches liegt vor, wenn der Tätigkeitsschwerpunkt einer ausländischen niedrigbesteuerten Tochtergesellschaft überwiegend in der Erzielung von Zinseinkünften, Einkünften aus der Überlassung von beweglichen körperlichen Wirtschaftsgütern oder in der Veräußerung von Beteiligungen liegt. Ebenfalls liegt keine Befreiung vor, falls die „Dividende“ bei der ausländischen Körperschaft steuerlich abzugsfähig ist (z.B. hybride Papiere).

Internationale Portfoliobeteiligungen

Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer unter 10 % liegenden Beteiligung („Portfoliobeteiligung“) an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sind steuerfrei, wenn die ausländische Gesellschaft mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, umfassende Amtshilfe besteht und die Gesellschaft im Ausland einer vergleichbaren Körperschaftsteuer unterliegt und der ausländische Steuersatz um nicht mehr als 10 % unter dem österreichischen Körperschaftsteuersatz liegt.

Investmentfonds

Die Besteuerung von Investmentfonds erfolgt nach dem Transparenzprinzip. Den Anlegern werden dabei die steuerpflichtigen Erträge, die der Fonds erzielt, im Zeitpunkt der Ausschüttung zugerechnet. Handelt es sich um einen thesaurierenden Fonds, werden dem Anleger einmal im Jahr alle steuerpflichtigen, nicht ausgeschütteten Ertragsbestandteile spätestens 4 Monate nach Abschluss des Fondsgeschäftsjahres für steuerliche Zwecke zugerechnet.

Dabei ist zwischen weißen Fonds, für die ein steuerlicher Vertreter jährlich und im Zeitpunkt der Ausschüttung die steuerpflichtigen Erträge an die Österreichische Kontrollbank meldet, und schwarzen Fonds zu unterscheiden, die keinen steuerlichen Vertreter haben.

Besteuerung von „weißen“ thesaurierenden Fonds:

Im Zeitraum 2011 bis 2014 wird der Anteil der steuerpflichtigen Substanzgewinne und Einkünfte aus bestimmten Forderungswertpapieren und Derivaten (siehe unten) schrittweise von 20 % auf 60 % erhöht.

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
Aktien	Dividenden	steuerfrei
	60 % Substanzgewinne (Übergangsregel bis 2014)	25 % Zwischensteuer
	40 % Substanzgewinne	steuerfrei
Bankguthaben	Zinsen	25 % Zwischensteuer
Forderungswertpapiere	Zinsen	25 % Zwischensteuer
Forderungswertpapiere/Derivate	60 % Substanzgewinne (Übergangsregel bis 2014)	25 % Zwischensteuer
	40 % Substanzgewinne	steuerfrei

Ausgeschüttete realisierte Substanzgewinne und Einkünfte aus Derivaten unterliegen zu 100 % der Zwischensteuer, nicht ausgeschüttete realisierte Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten nur zu 60 %.

Besteuerung von „schwarzen“ Fonds:

Vermögen	Ertrag	Besteuerung
Gesamtes Vermögen	Pauschale Ertragsermittlung: 90 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem Anteilswert zu Beginn und zum Ende des Kalenderjahres oder mindestens 10 % des Wertes am Endes des Kalenderjahres	25 % Zwischensteuer

2.2.6. Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen

Bei Verkauf von Anteilen an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften unterliegt der Veräußerungsgewinn der Zwischensteuer.

Die Besteuerung kann durch Übertragung der stillen Rücklage vermieden werden (siehe Punkt 2.2.7. Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerung).

2.2.7. Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerung

Im Rahmen einer Beteiligungsveräußerung besteht die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven, um die Zwischenbesteuerung zu vermeiden.

Voraussetzung ist, dass im Jahr der Veräußerung der Beteiligung eine neue Beteiligung an einer in- oder ausländischen Körperschaft im Ausmaß von mehr als 10 % angeschafft wird. Die zu erwerbende Beteiligung darf jedoch keiner Körperschaft angehören, an welcher die Privatstiftung, der

Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar mit zumindest 20 Prozent beteiligt ist.

Insofern im Kalenderjahr der Veräußerung der Beteiligung keine Übertragung erfolgt, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden, welcher innerhalb von 12 Monaten ab der Veräußerung der Beteiligung auf eine neu angeschaffte Beteiligung übertragen werden kann. Die Jahresfrist für die Übertragung beginnt mit der Aufdeckung der stillen Reserve, d.h. mit Zufluss des Kaufpreises.

Als Beteiligungsanschaffung gilt auch

- ein mehr als 10 %-iger Anteilserwerb bei einer Neugründung
- ein Anteilserwerb im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung, wenn dadurch ein Beteiligungsausmaß von mehr als 10 % erreicht wird
- das bestehende Beteiligungsausmaß um mehr als 10 % erhöht wird
- bei einer verhältnismäßigen Kapitalerhöhung um mehr als 10 %.

Gesellschafterzuzahlungen im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung (Agio) sind auch der Übertragung zugänglich.

2.2.8. Grundstücksveräußerungen

Grundstücksveräußerungen waren bei Veräußerungen in der Vergangenheit nur innerhalb der Spekulationsfrist von 10 bzw. in Sonderfällen 15 Jahren körperschaftsteuerpflichtig.

2.2.8.1. Einschränkung ab 1.1.2011

Mit 1.1.2011 wurde eine Einschränkung der Steuerfreiheit von Grundstücksveräußerungen eingeführt, die an die

Person des Stifters geknüpft ist. Ist einer der Stifter eine juristische Person oder ein nach § 5 EStG-Einkunftsermittler, dann waren Veräußerungsgewinne von Grundstücken immer körperschaftsteuerpflichtig, wenn diese

- nach dem 31.12.2010 zugewendet wurden und beim Stifter steuerhängig waren (10-jährige Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen),
- nach dem 31.12.2010 angeschafft wurden oder
- zum 31.12.2010 bei der Stiftung steuerhängig waren.

Diese Bestimmung trat am 1.4.2012 außer Kraft.

2.2.8.2. Einschränkung ab 1.4.2012

Mit dem Stabilitätsgesetz 2012 wurde die Spekulationsfrist für Grundstücksveräußerungen abgeschafft. Ab 1.4.2012 unterliegen nunmehr sämtliche Grundstücksveräußerungen der Steuerpflicht. Dabei ist jedoch zwischen Betriebsvermögen und außerbetrieblichem Vermögen zu unterscheiden.

Eine eigennützige Privatstiftung kann Grundstücke sowohl im Betriebsvermögen sowie im außerbetrieblichen Vermögen halten.

2.2.8.3. Veräußerung aus dem außerbetrieblichen Vermögen

Seit 1.4.2012 sind auch Privatstiftungen mit Grundstücken im außerbetrieblichen Vermögen bei Veräußerungen steuerpflichtig.

Der Begriff Grundstück umfasst dabei inländischen Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte.

Seit 15.12.2012 sind Privatstiftungen vom 25 %-igen Steuerabzug der Immobilienertragsteuer ausgenommen. Die Ein-

künfte aus Liegenschaftsveräußerungen sind im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung anzugeben und unterliegen der Zwischensteuer.

Es ist grundsätzlich anlässlich der Veräußerung zwischen Altvermögen (Erwerb vor dem 1.4.2002, in Ausnahmefällen vor dem 1.4.1997) und Neuvermögen (Erwerb ab 1.4.2002) zu unterscheiden.

Als „Altvermögen“ gelten Grundstücke, die am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, d.h. Liegenschaften, für die am 31.3.2012 die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war bzw. Liegenschaften, die nicht unter die Einschränkung der Steuerfreiheit ab 1.1.2011 (siehe Punkt 2.2.8.1.) gefallen sind.

Veräußerung von Altvermögen ohne Umwidmung

Grundstücke, die vor dem 1.4.2002 erworben (oder vor dem 1.1.1988 umgewidmet) wurden, werden bei der Veräußerung mit einer Ertragssteuer von 3,5 % vom Verkaufserlös belastet. Dabei werden vom Veräußerungserlös fiktive Anschaffungskosten von 86 % gegengerechnet und der verbleibende Gewinn mit 25 % besteuert. Das ergibt in Summe 3,5 % Steuerbelastung. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird der tatsächlich niedrigere Wertzuwachs im Rahmen der Veranlagung besteuert.

Veräußerung von Altvermögen mit Umwidmung

Grundstücksumwidmungen von Grünland in Bauland, die ab 1.1.1988 erfolgt sind, werden bei der Veräußerung mit 15 % vom Verkaufserlös belastet. Dabei werden vom gesamten Veräußerungserlös fiktive Anschaffungskosten von 40 %

gegengerechnet, der verbleibende Gewinn mit 25 % besteuert. Das ergibt in Summe 15 % Steuerbelastung. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird der tatsächlich niedrigere Wertzuwachs im Rahmen der Veranlagung besteuert.

War eine Liegenschaft von der Einschränkung ab 1.1.2011 (siehe Punkt 2.2.8.1.) betroffen, ist sie am 31.3.2012 steuerverfangen und gilt als Neuvermögen.

Veräußerung von Neuvermögen

Gewinne aus der Veräußerung von Liegenschaften, die nach dem 1.4.2002 (in Ausnahmefällen ab dem 1.4.1997) erworben wurden, werden ab 1.4.2012 mit 25 % versteuert. Die Besteuerung erfolgt vom Verkaufsgewinn (nach Abzug der Anschaffungskosten).

Die Besteuerung hängt nunmehr vom Zeitpunkt der Anschaffung ab. Bei unentgeltlichen Zuwendungen gilt die Anschaffung des Rechtsvorgängers als Erwerbszeitpunkt.

Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes dürfen keine Werbungskosten oder Nebenkosten wie z.B. Kosten für Gutachten abgezogen werden.

Verlustausgleichsmöglichkeiten

Verluste aus der Veräußerung von Liegenschaften können nur gegen Gewinne aus der Veräußerung von Liegenschaften im selben Jahr ausgeglichen werden.

Ein danach noch verbleibender Verlust kann ab der Veranlagung 2012 zur Hälfte mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im selben Jahr ausgeglichen werden.

2.2.9. Spekulationseinkünfte

Wertsteigerungen bei anderen Wirtschaftsgütern (z.B. Edelmetalle, Kunstgegenstände, sind nur dann körperschaftsteuerpflichtig) wenn das Wirtschaftsgut innerhalb eines Jahres verkauft wird. Außerhalb der Behaltefrist von einem Jahr ist der Verkauf steuerfrei.

2.2.10. Übersichtstabelle

Nachfolgende Tabelle zeigt die Besteuerung der Veranlagungen von Privatstiftungen (ZS = Zwischensteuer, KöSt = Körperschaftsteuer):

Einkunftsart	Ertrag	Besteuerung
Land- und Forstwirtschaft	Gewinn	25 % KöSt
Selbständige Arbeit	Gewinn	25 % KöSt
Gewerbebetrieb	Gewinn	25 % KöSt
Beteiligung als Kommanditist bzw. atypisch stiller Gesellschafter	Gewinn	25 % KöSt
in- und ausländische Bankguthaben/Sparbücher	Zinsen	25 % ZS
in- und ausländische Anleihen	Zinsen	25 % ZS
Privates Darlehen	Zinsen	25 % KöSt
Beteiligung als echter stiller Gesellschafter	Gewinnanteil	25 % KöSt
inländische Aktien, GmbH-Anteile etc.	Dividenden	steuerfrei
internationale Schachtelbeteiligungen	Dividenden	steuerfrei
internationale Portfolio-beteiligungen	Dividenden	steuerfrei

Einkunftsart	Ertrag	Besteuerung
Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen	Substanzgewinne	25 % ZS
Veräußerung in- und ausländischer Beteiligungen z.B. Aktien, GmbH-Anteile	Substanzgewinn	25 % ZS (Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven)
Vermietung und Verpachtung	Überschuss	25 % KöSt
Grundstücksveräußerung	Überschuss	25 % ZS (Ausnahme: Altvermögen siehe Punkt 2.2.8.2.)
Sonstige Einkünfte:		
wiederkehrende Bezüge	Überschuss	25 % KöSt
Spekulationsgeschäfte	Überschuss	25 % KöSt bzw. steuerfrei
Einkünfte aus Leistungen	Überschuss	25 % KöSt

2.3. Zuwendungen an Begünstigte

2.3.1. Besteuerung der laufenden Zuwendung

Zuwendungen an Begünstigte sind unentgeltliche Leistungen der Privatstiftung und stellen bei den Begünstigten Einkünfte aus Kapitalvermögen dar.

Zuwendungen an natürliche Personen aus inländischen Stiftungen unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug von 25 % und sind damit endbesteuert.

Zuwendungen an ausländische Begünstigte unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, wobei die Besteuerung ebenso durch Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 25 % erfolgt. In diesem Fall sind die Regelungen der entsprechenden Dop-

pelbesteuerungsabkommen zu beachten, die das österreichische Besteuerungsrecht einschränken können.

Ausschüttungen aus der Substanz sind unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei, wenn es sich um Vermögen handelt, das nach dem 31.7.2008 der Stiftung zugewendet wurde (siehe 2.3.2. Besteuerung von Substanzauszahlungen).

2.3.2. Besteuerung von Substanzauszahlungen

Nach derzeitiger Rechtslage wird zwischen Vermögen, welches bis zum 31.7.2008 der Stiftung zugewendet wurde („Altvermögen“) und von danach gestifteten Vermögen („Neuvermögen“) unterschieden.

Bei Altvermögen kommt es zu dem sogenannten „Mauseffekt“: Zuwendungen einer Stiftung unterliegen dem 25 %-igen Kapitalertragsteuerabzug, unabhängig davon, ob die Zuwendungen aus Erträgen des zugewendeten Vermögens oder aus der Substanz (von Stifter zugewendetes Vermögen) stammen.

Eine Ausnahmeregelung besteht bei Zuwendungen aus dem Altvermögen an Substiftungen. Diese Zuwendungen können u.U. steuerfrei durchgeführt werden. Dazu ist eine unternehmensrechtliche Vermögensaufstellung zum 31.7.2008 erforderlich. Die Zuwendungen an Substiftungen haben aber nachteilige Auswirkungen auf die Evidenzkonten der beteiligten Stiftungen.

Steuerneutrale Substanzauszahlungen sind aber für das nach dem 31.7.2008 gestiftete Vermögen möglich. Dies wird erreicht, indem die Werte des „Neuvermögens“ auf

einem gesonderten Konto evident gehalten werden („Evidenzkonto“). Zusätzlich ist aber ein „maßgeblicher Wert“ zu errechnen. Der maßgebliche Wert stellt, vereinfacht gesagt, die Summe aller vergangenen Erträge der Privatstiftung dar. Erst wenn die Zuwendungen an die Begünstigten der Privatstiftung den maßgeblichen Wert übersteigen, kann eine steuerneutrale Substanzauszahlung vorgenommen werden. Die Substanzauszahlung ist bis zur Höhe der evident gehaltenen Werte des ursprünglich gestifteten Vermögens möglich.

Damit wird erreicht, dass Vermögen nur insoweit steuerneutral ausgeschüttet werden kann, als es in den Stiftungseingangswerten Deckung findet (die Stiftungseingangswerte sind in der Regel die ursprünglichen steuerrechtlichen Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes beim Stifter).

2.3.3. Besteuerung bei Auflösung der Privatstiftung

Anders als bei Kapitalgesellschaften kommt es bei Auflösung der Privatstiftung zu keiner Liquidationsbesteuerung. Die Vermögensübertragung an Letztbegünstigte stellt ein unentgeltliches Geschäft dar und ist daher für die Ertragsbesteuerung der Privatstiftung nicht relevant.

Die Körperschaftsteuerpflicht der Privatstiftung endet erst in dem Zeitpunkt, in dem die Privatstiftung im Firmenbuch gelöscht ist und das gesamte Vermögen auf die Begünstigten bzw. Letztbegünstigten übergegangen ist.

Eine Steuerpflicht auf Ebene der Privatstiftung entsteht, wenn es anlässlich der Abwicklung zu einer Vermögensverwertung kommt, z.B. wenn betriebliches und/oder außerbetriebliches Vermögen veräußert wird.

Wird im Rahmen der Auflösung der Privatstiftung ein Betrieb veräußert, ist ein Veräußerungsgewinn (-verlust) zu ermitteln. Wird der Betrieb nicht als Ganzes verkauft, sondern einzelne Wirtschaftsgüter veräußert oder zugewendet, ist ein Aufgabegewinn(-verlust) zu ermitteln. In beiden Fällen werden die stillen Reserven bei der Stiftung erfasst und versteuert. Wird der Betrieb nicht veräußert, sondern von einem Begünstigten weitergeführt, erfolgt auf Ebene der Stiftung keine Realisierung der stillen Reserven und auch keine Besteuerung.

Die Zuwendung des Restvermögens bzw. eines Betriebes an den (Letzt-)Begünstigten unterliegt – außer im Falle einer Substanzauszahlung (siehe 2.3.2.) – der Zuwendungsbesteuerung, d.h. der Kapitalertragsteuer mit 25 % Endbesteuerungswirkung. Bemessungsgrundlage sind die fiktiven Anschaffungskosten (= Verkehrswerte) der übertragenen Wirtschaftsgüter. Erfolgt die Zuwendung des Restvermögens in das Privatvermögen des Letztbegünstigten, gelten die zugewendeten Wirtschaftsgüter als angeschafft, was insbesondere für den Lauf der Spekulationsfrist von Bedeutung ist.

Eine entrichtete, aber noch nicht verrechnete Zwischensteuer wird der Privatstiftung zur Gänze gutgeschrieben.

Besonderheiten beim Widerruf der Privatstiftung

Bei Widerruf der Privatstiftung kommt es zur Übertragung des gesamten Stiftungsvermögens an den Letztbegünstigten. Wenn die Stiftungserklärung nichts anderes vorsieht, gilt der Stifter im Falle des Widerrufs als Letztbegünstigter und es kommt zur Zuwendungsbesteuerung. Bemessungsgrundlage für die KESt sind die Verkehrswerte

der zugewendeten Wirtschaftsgüter. Für „Altvermögen“ kann der Stifter auf Antrag die Bemessungsgrundlage um seine steuerlichen Eingangswerte, in der Regel die historischen Anschaffungskosten, reduzieren. Ist ein anderer als der Stifter Letztbegünstigter, können die Stiftungseingangswerte nicht kürzend berücksichtigt werden. Bei „Neuvermögen“ erfolgt die Kürzung der Bemessungsgrundlage um den Letztstand des steuerlichen Evidenzkontos (siehe 2.3.2.).

3. Exkurs: Liechtenstein Stiftung

Am 29.1.2013 hat die Republik Österreich mit dem Fürstentum Liechtenstein ein Steuerabkommen abgeschlossen. Das Abkommen sieht einerseits die Nachversteuerung von bisher un versteuertem Vermögen und andererseits eine Abgeltungssteuer für zukünftige Kapitalerträge bei Liechtensteinischen Banken und von Liechtensteinischen Treuhändern verwaltetem Vermögen vor.

Weiters wurde das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen einer Revision unterzogen.

Beide bilateralen Abkommen sollen ab 1.1.2014 in Kraft treten.

Das Steuerabkommen sieht bei Zuwendungen von Vermögen von in Österreich steuerlich ansässigen Personen an eine intransparente Liechtenstein Stiftung (sofern sie der österreichischen Finanzverwaltung offengelegt wurde) einen Eingangssteuersatz von 5 % vor.

Werden der österreichischen Finanzverwaltung nicht sämtliche Dokumente (wie z.B. Stiftungsurkunde, Stiftungszu-

satzurkunde) offengelegt, beträgt die Eingangsbesteuerung für die oben angeführten Rechtspersonen 7,5 %.

In Fällen einer Zuwendung an eine intransparente Liechtensteinische Privatvermögensstruktur beträgt der Eingangsteuersatz 7,5 %. Bei Nichtoffenlegung der relevanten Dokumente erhöht sich dieser auf 10 %.

Das revidierte Doppelbesteuerungsabkommen sieht jedoch für die Liechtensteinische Privatvermögensstruktur keinen Abkommenschutz vor.

Zuwendungen von intransparenten Liechtensteinischen Stiftungen an in Österreich ansässige natürliche oder juristische Personen werden ab 1.1.2014 einer Zuwendungssteuer in Höhe von 25 % analog der österreichischen Kapitalertragsteuer unterliegen.

Nach herrschender Ansicht gehen die Bestimmungen des Steuerabkommens den revidierten Bestimmungen des Stiftungseingangssteuergesetzes (siehe Punkt 2.1.) vor.

4. Exkurs: Trusts in der österreichischen Rechtsordnung – Alternative zur Privatstiftung?

Im privatrechtlichen Bereich können Trusts unter anderem zur Verwaltung von Vermögen, zur Nachlassplanung und zur langfristigen Vermögensbindung verwendet werden.

International, vor allem im anglo-amerikanischen Rechtsraum, stellt der Trust ein beliebtes Instrument der Vermögenssicherung dar.

In der Regel handelt es sich bei einem Trust um eine Vereinbarung zwischen einer Person (Settlor) und einer anderen Person (Trustee), wobei der Settlor das rechtliche Eigentum an seinen Vermögenswerten (Trustfund) zugunsten von Dritten (Begünstigten) an den Trustee überträgt. Der Settlor kann selbst einer der Begünstigten sein.

Die Anerkennung der Rechtspersönlichkeit des Trusts in Ländern des Civil Law wurde durch das Haager Trust Übereinkommen über das auf Trusts anzuwendende Recht und deren Anerkennung ermöglicht. Diese Vereinbarung gewährleistet die Anerkennung der Rechtspersönlichkeit des Trusts.

Österreich hat derzeit weder das Haager Trust Übereinkommen unterschrieben noch werden Trusts hierzulande gesetzlich anerkannt.

Trotzdem wird in Lehre und Rechtsprechung davon ausgegangen, dass die Rechtsfolgen eines Trusts zumindest steuerrechtlich anerkannt werden.

Steuerrechtliche Perspektive

Im Jahre 1988 entschied der VwGH, dass ein US private express trust, der nicht widerrufbar war, ein stiftungsähnliches Zweckvermögen bildet und daher auch ein eigenes Zurechnungsobjekt für die damit generierten Einkünfte bildet (Intransparenz).

Zuwendungen aus diesem Trust an österreichische Begünstigte unterliegen daher, so wie Zuwendungen von einer Privatstiftung, einer Besteuerung von 25 %.

Unterschiedlich wurde hingegen der Fall gesehen, in welchem der österreichische Begünstigte zugleich der Stifter des US-Trusts war und in der Trust-Urkunde ein jederzeitiger teilweiser oder gänzlicher Widerruf sowie Änderungsmöglichkeiten der Statuten des Trusts vorgesehen waren. In diesem Fall wurde der Trust steuerlich als transparent angesehen, was zur Folge hatte, dass Vermögen und Einkünfte des Trusts dem Stifter direkt zuzurechnen waren.

Ertragsteuerlich kann daher keine standardisierte Einstufung vorgenommen werden. Jeder Trust ist als Einzelfall bezüglich dessen Trans- oder Intransparenz zu prüfen.

Stiftungseingangssteuer

Das Stiftungseingangssteuergesetz sieht eine Steuerpflicht für unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder auf damit vergleichbare Vermögensmassen in Höhe von 2,5 % vor (siehe Punkt 2.1.).

Ist der Trust jedoch nicht vergleichbar bzw. werden die anderen Voraussetzungen nicht erfüllt (siehe Punkt 2.1.), kommt der erhöhte Eingangssteuersatz von 25 % zur Anwendung.

Erfahrungsgemäß sind die Voraussetzungen nur schwer erfüllbar. Der Eingangssteuersatz für unentgeltliche Zuwendungen wird daher in der Regel 25 % betragen.

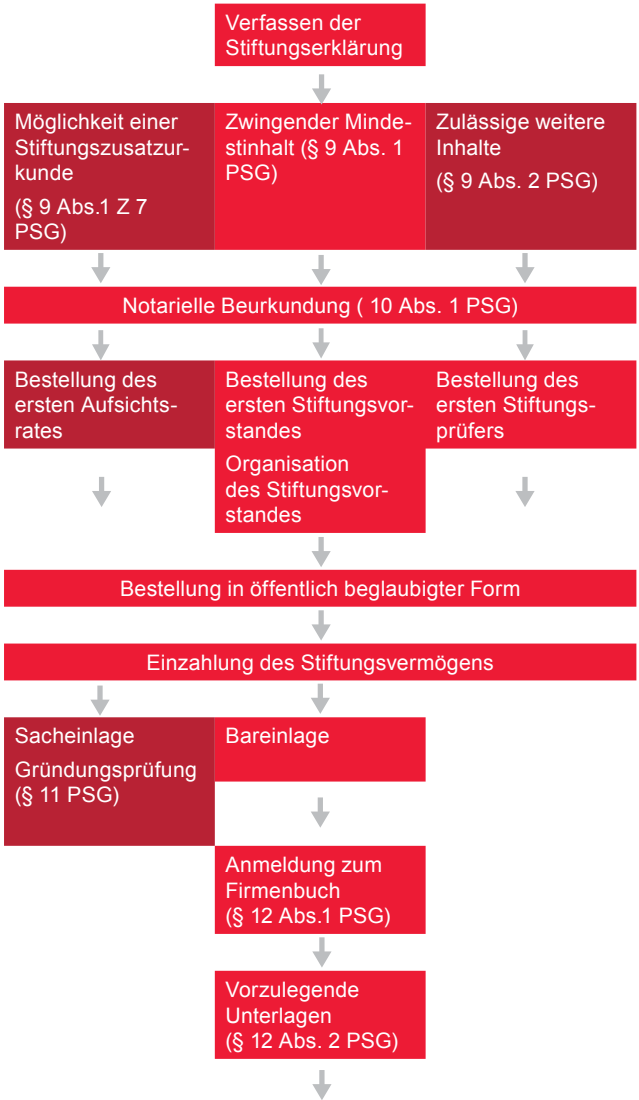
5. Checklisten

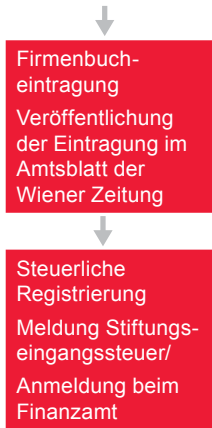
5.1. Fahrplan zur Errichtung der Privatstiftung

Schritte	Wer ?
Besprechung der persönlichen Verhältnisse und Wünsche	Stifter, Rechtsanwalt, Steuerberater
Entwurf der Stiftungserklärung mit gesetzlichem Mindestinhalt inkl. Benennung des ersten Stiftungsvorstandes und Regelungen zur Bestellung des Stiftungsvorstandes sowie der Stiftungszusatzurkunde(n) mit zusätzlichen Regelungen (z.B. Zuwendung Aktien, Begünstigte)	Rechtsanwalt, Steuerberater
Entwurf der Musterzeichnungserklärungen der Mitglieder des Stiftungsvorstandes	Rechtsanwalt
Entwurf der Firmenbucheingabe inkl. Vorschlag hinsichtlich der Bestellung des Stiftungsprüfers (inkl. Zeitraum)	Rechtsanwalt, Notar
Entwurf der Dokumente für die steuerliche Registrierung (Fragebogen Finanzamt, Unterschriftenprobenblatt, Steuervollmacht)	Steuerberater
Übernahme des Stiftungsvermögens:	
- Eröffnung eines Bankkontos für die Privatstiftung	Stiftungsvorstand,
- Unterzeichnung des Unterschriftenprobenblattes für das Bankkonto	Stiftungsvorstand
- Einzahlung des Stiftungsvermögens in Höhe von € 70.000	Stifter
- Erwirken einer Bankbestätigung für die erfolgte Einzahlung	Stiftungsvorstand
- Übertragung von Aktien mittels Übergabe (bei Inhaberaktien) bzw. Indossament und Übergabe (bei Namensaktien) oder Notariatsakt bei GmbH-Anteilen	Stifter, Stiftungsvorstand
- Übernahmebestätigung der Aktien durch sämtliche Mitglieder des Stiftungsvorstandes	Stiftungsvorstand, Notar

Schritte	Wer ?
Termin mit dem Notar betreffend:	
- Unterzeichnung der Stiftungserklärung sowie der Zusatzurkunde(n) (Notariatsakt)	Stifter, Notar
- Unterzeichnung der Bestellung des Stiftungsvorstandes (sofern vorgesehen)	Stifter oder Stelle, Notar
- Unterzeichnung der Musterzeichnungserklärungen des Stiftungsvorstandes	Stiftungsvorstand, Notar
- Unterzeichnung des Antrages auf Eintragung der Stiftung im Firmenbuch	Stiftungsvorstand, Notar
Gründungsprüfung bei Sachgründung	Wirtschaftsprüfer
Unterfertigung der Stiftungseingangssteuererklärung sowie der Dokumente für die steuerliche Registrierung	Stiftungsvorstand
Einreichung des Antrages auf Eintragung der Stiftung in das Firmenbuch inkl. Vorschlag hinsichtlich der Bestellung des Stiftungsprüfers (inkl. Zeitraum)	Rechtsanwalt, Notar
Bezahlung der Eintragungs- und Veröffentlichungsgebühren	Stiftung
Registrierung der Stiftung beim zuständigen Finanzamt (Offenlegung der Stiftungserklärung und aller Stiftungszusatzurkunden)	Steuerberater
Einreichung der Stiftungseingangssteuererklärung	Rechtsanwalt, Notar, Steuerberater
Meldung von Begünstigten innerhalb eines Monats über Finanzonline	Steuerberater

5.2. Checkliste zur Gründung





Über PwC

PwC Österreich unterstützt Unternehmen als auch Organisationen dabei, Wert zu schaffen. Das tun wir an acht Standorten in ganz Österreich und als Mitglied im weltweiten Netzwerk von PwC. Wo immer Sie auf uns treffen, rund 195.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter haben ein gemeinsames Ziel vor Augen: Mit unseren Dienstleistungen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Unternehmensberatung wollen wir Ihnen Mehrwert bieten. Sagen Sie uns, was für Sie von Wert ist. Und erfahren Sie mehr auf www.pwc.at.

Unsere Leistungen

- Unterstützung bei der Errichtung von Privatstiftungen
- Steueroptimierung der Vermögensveranlagung der Privatstiftung
- Steuerliche Beratung bei Kauf oder Verkauf von Unternehmen oder Immobilien im In- und Ausland
- Beratung im Bereich der Unternehmensnachfolge, Erstellen von Unternehmenswertgutachten
- Ausarbeitung von Steuererklärungen und Vertretung vor Behörden
- Führung der laufenden Buchhaltung, Erstellen eines Reportings für den Stiftungsvorstand, Erstellen des Jahresabschlusses
- Durchführung von Stiftungsprüfungen

Zur besseren Lesbarkeit haben wir diese Broschüre knapp und übersichtlich gestaltet. Sie erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Entscheidungen sollten nicht alleine auf Basis dieser Unterlage, sondern aufgrund professioneller Beratung getroffen werden.

Für Rückfragen stehen Ihnen Ihre Berater von PwC gerne zur Verfügung.

© 2014 PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 1030 Wien

Für den Inhalt verantwortlich:
StB Mag. Dr. Rudolf Krickl

Autorenteam:
WP/StB Mag. Erik Malle, Phillip Andert, MSc, LL.B.

PwC Wien

1030 Wien, Erdbergstraße 200

Telefon +43 1 501 88-0 • Fax +43 1 501 88-645

E-Mail: office.wien@at.pwc.com

PwC Burgenland

7000 Eisenstadt, Colmarplatz 1

Telefon +43 2682 62660 • Fax +43 2682 62660-30

E-Mail: office.bgld@at.pwc.com

PwC Steiermark

8010 Graz, Conrad-von-Hötzendorf-Straße 37a/II

Telefon +43 316 825 300-0 • Fax +43 316 825 300-8000

E-Mail: office.stmk@at.pwc.com

PwC Kärnten

9020 Klagenfurt am Wörthersee, Neuer Platz 5

Telefon +43 463 507 905 • Fax +43 463 507 905-10

E-Mail: office.kaernten@at.pwc.com

PwC Oberösterreich

4020 Linz, Hafenstraße 2a

Telefon +43 732 611 750 • Fax +43 732 611 750-10

E-Mail: office.ooe@at.pwc.com

PwC Salzburg

5020 Salzburg, Wilhelm-Spazier-Straße 2a

Telefon +43 662 2195-0 • Fax +43 662 2195-999

E-Mail: office.sbg@at.pwc.com

PwC Tirol

6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43

Telefon +43 512 567 565 • Fax +43 512 579 865

E-Mail: office.tirol@at.pwc.com

PwC Vorarlberg

6850 Dornbirn, Marktstraße 30

Telefon +43 5572 39 40 32 • Fax +43 5572 39 40 32-9

E-Mail: office.vbg@at.pwc.com

© 2014 PwC

„PwC“ bezeichnet das PwC-Netzwerk und/oder eine oder mehrere seiner Mitgliedsfirmen. Jedes Mitglied dieses Netzwerks ist ein selbstständiges Rechtssubjekt. Weitere Informationen finden Sie unter www.pwc.com/structure.