

■ May · Bartels (Hrsg.)

Governance im Familienunternehmen

Das Handbuch für die erfolgreiche
Führung von Familienunternehmen
und Unternehmerfamilien



Bundesanzeiger
Verlag

2.8 Besonderheiten bei der österreichischen Privatstiftung

von Dr. Rudolf Krickl, Siegbert Nagl und Carina Stojaspal

I. Bedeutende Eigentumsform – seit über 20 Jahren

In Österreich unterscheidet man zwischen Stiftungen des öffentlichen und des privaten Rechts. Privatrechtliche Stiftungen konnten in der Vergangenheit nur für gemeinnützige bzw. mildtätige Zwecke errichtet werden und unterlagen weitgehend staatlicher Kontrolle. Aufgrund der Zweckbeschränkung waren die damals vorhandenen Stiftungsformen nicht mit den Hauptinteressen von Stiftern, wie der Förderung oder Versorgung von Familienangehörigen, vereinbar.

Mit dem Privatstiftungsgesetz (PSG) 1993 wurde die Errichtung von eigennützigen Stiftungen erstmals möglich, die juristische Person der Privatstiftung gesetzlich geschaffen. Seitdem wurden in Österreich rund 3.600 Privatstiftungen¹ gegründet. Das Stiftungsvermögen wird auf ca. 70 Milliarden Euro geschätzt, wovon mehr als 60 % in Unternehmensbeteiligungen investiert sind, der Rest in Immobilien, Wertpapieren und Bargeld.² Mit der Einführung der Privatstiftung wurde das Ziel verfolgt, österreichische Vermögenswerte im Inland zu halten. Zusätzlich wollte man die Rahmenbedingungen für die Einbringung ausländischen Vermögens in österreichische Privatstiftungen schaffen. Wesentlich war außerdem die Schaffung einer Möglichkeit, Vermögen vor erbrechtlich bedingtem Zerfall zu schützen. Dieses ursprüngliche Ziel gilt heute als eines der Hauptmotive, warum österreichische Privatstiftungen gegründet werden.

Die Wichtigkeit der österreichischen Privatstiftung zeigt sich u.a. dadurch, dass Anteile an zahlreichen bedeutsamen österreichischen und ausländischen Unternehmen, vor allem an Familienunternehmen, über Privatstiftungen gehalten werden (z.B. Andritz, Do & Co, RHI, Manner, Zumtobel).

Durch die Errichtung einer österreichischen Privatstiftung kann das Lebenswerk eines Stifters über seinen Tod hinaus in seinem Sinn weitergeführt und verwaltet

1 Vgl. *Verband österreichischer Privatstiftungen*, Entwicklung Privatstiftungen in Österreich, 2016a, unter: http://www.stiftungsverband.at/media/pdf/Privatstiftungen_Grafik_Anzahl_2016.pdf [Stand: 11.5.2016].

2 Vgl. *Verband österreichischer Privatstiftungen*, Facts & Figures – österreichische Privatstiftungen, 2016b, unter: <http://www.stiftungsverband.at/pages/facts-figures/die-oesterreichische-privatstiftung.php> [Stand: 3.5.2016].

und das Unternehmensvermögen für die Zukunft gesichert werden. Bei der Entscheidung zur Errichtung einer Privatstiftung müssen allerdings ihre Besonderheiten berücksichtigt und mit den persönlichen Interessen des Stifters sowie der Begünstigten abgestimmt werden.

II. Rechtliche Grundlagen

Gemäß PSG ist die Privatstiftung ein Rechtsträger, dem vom Stifter Vermögen gewidmet ist, das durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks dient. Die Privatstiftung muss ihren statutarischen Sitz in Österreich haben.

Die Privatstiftung wird durch eine einseitige Willenserklärung des Stifters, die Stiftungserklärung, die aus einer *Stiftungsurkunde* und einer etwaigen *Stiftungszusatzurkunde* besteht, errichtet. Als Mindestanforderungen sind aufzunehmen: Vermögenswidmung, Stiftungszweck, Begünstigte, Sitz der Privatstiftung, Name und Angaben zum Stifter und eine Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird. Durch die anschließende Eintragung ins österreichische Firmenbuch kommt der juristischen Person der Privatstiftung Rechtspersönlichkeit zu. In der Stiftungserklärung kann auch die Dauer des Bestehens der Stiftung festgelegt werden. Liegt eine eigennützige Stiftung zur Versorgung von natürlichen Personen vor, ist diese nach spätestens 100 Jahren aufzulösen, wobei der bzw. die Letztbegünstigte(n) eine Verlängerung um jeweils maximal 100 Jahre beschließen können (einstimmiger Beschluss, auch mehrfach möglich). Ansonsten kann eine Privatstiftung auf unbestimmte Zeit errichtet werden. Eine Stiftung kann auch von Todes wegen errichtet werden, dabei erfolgt die Eintragung in das Firmenbuch erst nach dem Ableben des Stifters.

Hervorzuheben ist die „Eigentümerlosigkeit“ der österreichischen Privatstiftung. Die Privatstiftung hat weder Eigentümer, noch Mitglieder oder Gesellschafter und ist daher eine eigentümerlose Vermögensmasse. Das gewidmete Vermögen gehört der Stiftung und nicht dem Stifter.³ Folglich kann z.B. nach Übertragung auf die Stiftung unter normalen Umständen kein Gläubiger des Stifters mehr auf diese Vermögenswerte zugreifen (d.h., die Stiftung haftet nicht für Verpflichtungen des Stifters).

³ Vgl. OGH vom 26.4.2001, 6 Ob 60/01v, Der Gesellschafter – GesRZ, 1, 2002, S. 27 ff.

1. Der Stifter

Stifter einer Privatstiftung können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein, deren Wille die Basis für die Stiftungsgründung darstellt. Gibt es mehrere Stifter, ist es ausreichend, wenn der Stiftung insgesamt Vermögen von mindestens 70.000 € gewidmet wird. Bei der Privatstiftung von Todes wegen tritt nur eine natürliche Person als Stifter auf. Da die Rechte des Stifters höchstpersönlich sind, können diese nicht übertragen werden, auch nicht im Rahmen einer Erbschaft. Je mehr Familienmitglieder, wie Ehepartner und Kinder, als Stifter bestimmt werden, desto länger ist die Ausübung der Stifterrechte gesichert.⁴ Mit entsprechenden Regelungen in der Stiftungserklärung kann sich der Stifter bestimmte Rechte, z.B. die Änderung des Stiftungszwecks oder die Einrichtung von nicht verpflichtenden Organen, vorbehalten. Wird der Stiftung nachträglich Vermögen von einem Dritten gewidmet, erlangt dieser dadurch nicht die Stellung eines Stifters.

2. Die Begünstigten

Die Begünstigten der Privatstiftung (z.B. die Familienangehörigen des Stifters) werden individuell bestimmt, können aber in der Stiftungserklärung vorerst auch allgemein umschrieben werden. Der Stiftungsvorstand hat diese nicht in der Stiftungserklärung genannten Begünstigten unverzüglich nach deren Feststellung durch eine dazu berufene Stelle oder den Stiftungsvorstand dem Finanzamt mitzuteilen. Auch Stifter selbst können Begünstigte der Privatstiftung sein.

3. Die Bedeutung des Widerrufsrechts

Der Stifter kann sich ein Widerrufsrecht der Privatstiftung in der Stiftungserklärung vorbehalten. Im Falle eines Widerrufs wird die Stiftung aufgelöst und das Vermögen fließt an den Stifter zurück. Obwohl mit der Gründung einer Stiftung das gewidmete Vermögen nicht mehr dem Stifter zuzurechnen ist, spielt dieser Widerrufsvorbehalt bei der Berechnung des erbrechtlichen Pflichtteils bei Ableben des Stifters eine Rolle, da bei diesem auch Schenkungen zu berücksichtigen sind und die Vermögenswidmung an eine Privatstiftung in diesem Zusammenhang wie eine Schenkung behandelt wird. Bei der Berechnung des Pflichtteils bleiben Schenkungen unberücksichtigt, die früher als zwei Jahre vor dem Tod des Erblassers an nicht pflichtteilsberechtigte Personen (einschließlich Stiftungen) gemacht worden sind.

⁴ Vgl. *Kalss/Probst*, Leitung und Kontrolle eines Familienunternehmens durch eine Privatstiftung, Kathrein Privatbank Stiftungslatter 2013, S. 22.

Erlischt das Widerrufsrecht erst bei Ableben des Stifters, ist erst dann das Vermögensopfer erbracht und das Stiftungsvermögen in die Pflichtteilsberechnung mitaufzunehmen.⁵ Wenn jedoch der Stifter bei der Gründung oder später auf das Widerrufsrecht verzichtet und die Zwei-Jahres-Frist überschritten wird, ist das Stiftungsvermögen im Todesfall des Stifters nicht mehr in die Pflichtteilsberechnung miteinzubeziehen.

Wenn das Stiftungsvermögen in die Pflichtteilsberechnung aufzunehmen ist, ist Folgendes zu beachten: Sollte das Nachlassvermögen, das nicht in die Stiftung eingebracht wurde, nicht ausreichen, um die Pflichtteile zu decken, kann die Deckung des Fehlbetrags per Zugriff auf das Stiftungsvermögen verlangt werden. Wichtig ist also, dass eine erbbedingte Zersplitterung des Vermögens nur dann sicher verhindert werden kann, wenn die Schenkung spätestens zwei Jahre vor dem Ableben des Stifters vollständig erfolgt ist (d.h. Verzicht auf das Widerrufsrecht plus Ablauf der Zwei-Jahres-Frist vor dem Ableben).

Auf Todesfälle seit 2017 sind die neuen Regelungen des österreichischen Erbrechts-Änderungsgesetzes 2015 anzuwenden. Gesetzlich verankert wurde, dass Schenkungen „wirklich gemacht werden müssen“, um den Beginn der Zwei-Jahres-Frist auszulösen. Die Beurteilung bleibt also grundsätzlich gleich. Neu ist, dass die bloße Einräumung einer Begünstigtenstellung von Pflichtteilsberechtigten als Zuwendung die Pflichtteilsbemessungsgrundlage unbefristet erhöhen kann.⁶

4. Vom Zweck der Privatstiftung und den Einschränkungen

Hinsichtlich des Zwecks hat der Stifter wenige Einschränkungen im Vergleich zu klassischen Stiftungen. Die Errichtung zu sitten- und gesetzeswidrigen Zwecken sowie zur bloßen Verwaltung des eigenen Vermögens (sogenannte „Selbstzweck“-Stiftungen) ist nicht zulässig.⁷ Allerdings darf der Stifter aus rein privaten Gründen eine Stiftung errichten. Möchte er beispielweise die Versorgung seiner Familienmitglieder sicherstellen, kann dafür eine Privatstiftung gegründet werden. In diesem Punkt unterscheidet sich die österreichische Familienstiftung maßgeblich von der deutschen Familienstiftung. Zwar dürfen Familienstiftungen auch in Deutschland errichtet werden, allerdings profitieren diese – im Unterschied zur österreichi-

5 Liegt auch nicht vor, wenn Stifterrechte eingeräumt sind, die zum Rückerwerb des Vermögens führen können.

6 Vgl. *Hasch/Wolfgruber*, Potenzielle Verschärfung pflichtteilsrechtlicher Auseinandersetzungen des ErbRÄG 2015, Die Privatstiftung (PSR), 1, 2016, S. 24 bis 26. Die erbrechtlichen Auswirkungen sind dem Sachverhalt nach im Detail zu beurteilen.

7 Siehe auch *Arnold*, Privatstiftungsgesetz Kommentar, 3. Aufl. 2013, § 1 PSG Rn. 13.

schen Familienstiftung – von keinen besonderen Steuerbegünstigungen (siehe dazu Näheres unter Abschnitt III.2.).

Der Gesetzgeber untersagt Privatstiftungen eine gewerbliche Tätigkeit, die über eine Nebentätigkeit hinausgeht, die Übernahme der Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft und die Beteiligung als unbeschränkt haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft. Diese Tätigkeiten gelten als untypisch für Stiftungen und aufgrund der Eigentümerlosigkeit wird das Risiko nicht von hinter der Privatstiftung stehenden Personen getragen. Nebentätigkeiten sind erlaubt. So ist beispielsweise der Verkauf von Postkarten einer Privatstiftung, die Gemälde öffentlich ausstellt, zulässig.⁸ Darüber hinaus darf eine Privatstiftung als Kommanditist einer KG oder als atypisch stiller Gesellschafter fungieren.

Nach Entstehung einer Privatstiftung ist eine Änderung des Zwecks nur möglich, wenn die Stiftungsurkunde eine solche Anpassung zulässt. Wird ein Unternehmen daher direkt von einer Stiftung gehalten, kann dies zur „Versteinerung“ der Geschäftsprozesse führen. Die Stiftung ist nämlich bei der Verfolgung des Willens des Stifters an die Stiftungsurkunde gebunden, unternehmerische Entscheidungen stehen nicht im Vordergrund. Diesbezüglich kann überlegt werden, eine Managementgesellschaft zwischenzuschalten, welche auf den Geschäftszweck ausgerichtet ist und unternehmerisches Risiko eingehen kann.

5. Welche Organe managen die Privatstiftung?

Da die Privatstiftung eine juristische Person ist, kann sie nur durch ihre Organe tätig werden. Der Stifter stellt kein Organ dar. Zur gesetzlichen Vertretung ist der Stiftungsvorstand berufen. Daneben sind auch der Stiftungsprüfer und gegebenenfalls ein Aufsichtsrat als zwingende Organe zu bestellen. Weitere Kontroll- und Beratungsorgane, wie Beirat, Kuratorien, Jurys etc., können vom Stifter zur Wahrung des Stiftungszwecks eingesetzt werden.

⁸ Vgl. Erläuterungen zur Regierungsvorlage (Privatrechtsstiftungsgesetz), 1132 BIGNR 18. GP, S. 20.

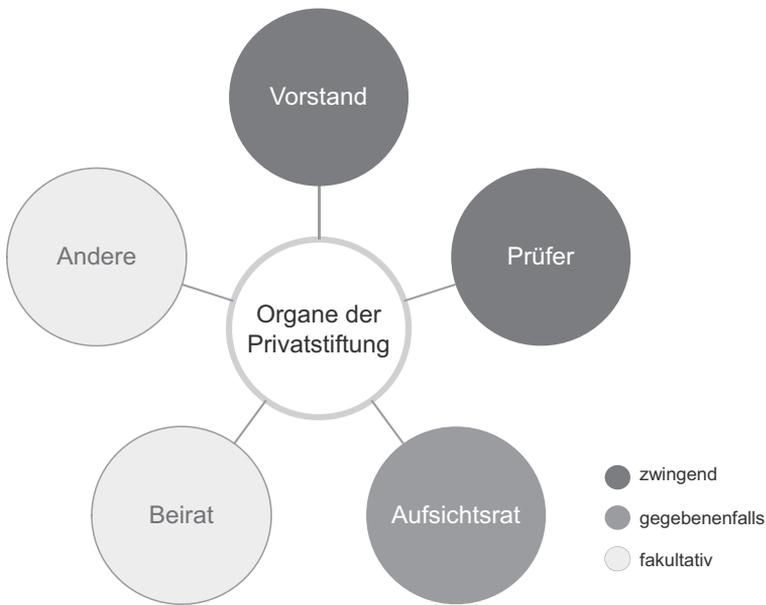


Abb. 1: Organe der österreichischen Privatstiftung

Der *Stiftungsvorstand* muss aus mindestens drei Mitgliedern bestehen, wobei davon mindestens zwei ihren gewöhnlichen Aufenthalt in der EU bzw. in einem EWR-Staat haben müssen. Diese Vorschrift kann nicht durch die Stiftungsurkunde abgeändert werden und soll zur Effektivität des kontrollierenden Ausführungsorgans beitragen.⁹ Der erste Stiftungsvorstand wird vom Stifter (oder vom Stiftungskurator bei Privatstiftungen von Todes wegen) bestellt. Begünstigte und bestimmte ihm nahestehende Personen können nicht dem Stiftungsvorstand angehören. Ist eine juristische Person Begünstigte der Privatstiftung, können an dieser juristischen Person beteiligte natürliche Personen und nahe Angehörige ebenfalls nicht zu Mitgliedern des Vorstands werden. Außerdem sind Parteienvertreter ausgeschlossen, wenn sie von einem Begünstigten zur Interessenwahrung beauftragt wurden. Ist der Stifter kein Begünstigter, kann er dem Stiftungsvorstand angehören. Begünstigte können nur einem nicht zwingend einzusetzenden Organ, wie dem Beirat, angehören und dort eine besondere Funktion zugewiesen bekommen.

Bestimmungen zu Bestellungen und Abberufungen des Stiftungsvorstands werden regelmäßig in der Stiftungsurkunde festgelegt. Das Bestellungsrecht kann einem oder mehreren Stiftern vorbehalten sein. Diese Befugnis kann aber auch dem Aufsichtsrat oder dem Beirat zukommen. Nach herrschender Lehre gilt dies auch

⁹ Vgl. ErlRV 1132 BIGNR 18. GP, S. 26.

dann, wenn die Stifter oder die Mitglieder des Beirats Begünstigte oder nahe Angehörige von Begünstigten der Stiftung sind. Unabhängig von der Organzugehörigkeit kann Begünstigten oder nahen Angehörigen von Begünstigten ein Bestellungsrecht zukommen. Den Stiftern, den Begünstigten, dem Aufsichtsrat oder dem Beirat kann auch ein Abberufungsrecht zukommen, wenn dieses auf wichtige Gründe beschränkt ist. Das Gericht hat einen Stiftungsvorstand zwingend zu bestellen, falls die Nachbestellung durch die in der Stiftungsurkunde festgelegten Personen nicht erfolgt.¹⁰

Der Stiftungsvorstand hat den Stifterwillen zu befolgen und ist der Stiftung verpflichtet. Im Wesentlichen ist dafür zu sorgen, dass der Stiftungszweck erfüllt wird und dabei die Bestimmungen der Stiftungserklärung eingehalten werden. Die Stiftungsvorstandsmitglieder haben die Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters aufzubringen.

Zu den Hauptaufgaben zählen folgende Tätigkeiten:

- Vertretung der Privatstiftung nach außen,
- Führung der laufenden Geschäfte im Innenverhältnis,
- Verwaltung des Stiftungsvermögens,
- Wahrnehmung des Stiftungszwecks,
- Führung des betrieblichen Rechnungswesens samt Rechnungslegung.

Das zweite notwendige Organ der Privatstiftung ist der *Stiftungsprüfer*, der vom Gericht zu bestellen ist (dem Stiftungsvorstand kommt ein Vorschlagsrecht zu). Ist ein Aufsichtsrat eingerichtet, erfolgt die Bestellung durch diesen. Als Stiftungsprüfer kommen nur beedete österreichische Wirtschaftsprüfer/innen und Steuerberater/innen bzw. Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaften in Frage. Zu beachten sind auch hier etwaige Ausschlussgründe eines potenziellen Stiftungsprüfers. Die Hauptaufgabe ist die Prüfung des Jahresabschlusses und der Buchführung. Durch den Stiftungsprüfer verfügt die Privatstiftung über ein Kontrollorgan. Die Kontrollfunktion kommt ihm auch durch seine Organstellung zu, wonach er weitere organische Befugnisse und im Bedarfsfall die Pflicht zur Setzung von Maßnahmen hat.¹¹

¹⁰ Vgl. *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch, 1. Aufl. 2010, S. 105 ff.; siehe auch *Arnold*, § 15 PSG Rn. 71 bis 72, 83 bis 88, 104 und 118 bis 122.

¹¹ Vgl. *Nowotny*, Die Organisation der Privatstiftung, in: *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, 1994, S. 150; *Arnold*, § 20 PSG Rn. 1.

Erfüllt die Stiftung bestimmte Größenmerkmale,¹² ist ein *Aufsichtsrat* verpflichtend zu bestellen.¹³ Dieser besteht aus mindestens drei Mitgliedern. Stiftungsvorstand und Stiftungsprüfer dürfen dem Aufsichtsrat nicht angehören. Auch wenn bei den Begünstigten der Stiftung ein erhöhtes Kontrollinteresse besteht, dürfen weder sie noch ihre nahen Angehörigen die Mehrheit im Aufsichtsrat bilden. Dasselbe gilt für Personen, die von Begünstigten oder deren Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Aufsichtsrat beauftragt wurden. Die Bestellung des ersten Aufsichtsrats erfolgt durch den Stifter bzw. den Stiftungskurator bei der Privatstiftung von Todes wegen. Im Unterschied zur Besetzung der Mitglieder des Stiftungsvorstands erfolgt die Bestellung der Aufsichtsratsmitglieder in allen anderen Fällen zwingend durch das Gericht. Diese Befugnis kann nicht auf andere Personen übertragen werden. In der Stiftungsurkunde kann allerdings ein nicht-bindendes Vorschlagsrecht des Stifters oder anderer Personen vorgesehen werden.¹⁴

Die Hauptaufgabe des Aufsichtsrats ist die Überwachung der Geschäftsführung, was voraussetzt, dass er Zugang zu den notwendigen Informationen hat. Aus diesem Grund hat der Aufsichtsrat ein Auskunftsrecht gegenüber dem Stiftungsvorstand. In die Bücher und Schriften kann Einsicht genommen werden. Bei bestimmten Geschäften, wie dem Erwerb und der Veräußerung von Beteiligungen oder Liegenschaften, ist die Zustimmung des Aufsichtsrats einzuholen. Außerdem vertritt der Aufsichtsrat die Privatstiftung bei der Vornahme von Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern und bestellt den Stiftungsprüfer. Der Zuständigkeitsbereich kann durch die Stiftungserklärung erweitert werden.

6. Ist ein Familienbeirat möglich?

Der Stifter kann weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks vorsehen. Den Begünstigten der Stiftung und deren nahen Angehörigen ist es zwar gesetzlich untersagt, einem der zwei obligatorischen Organen anzugehören. Durch die Einrichtung von fakultativen Organen kann die Einflussnahme dieses Personenkreises aber erhöht werden.¹⁵ Gesetzlich gibt es keine Bestimmungen bezüglich Besetzung

12 Gemäß PSG ist ein Aufsichtsrat zu bestellen, wenn 1. die Anzahl der Arbeitnehmer der Privatstiftung dreihundert übersteigt oder wenn 2. die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet (wesentliche Entscheidungen werden nach dem Willen der Privatstiftung getroffen) oder aufgrund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 % beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer dreihundert übersteigt und die Tätigkeit der Privatstiftung nicht nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Unternehmen beschränkt ist (d.h., eine dauernde Einflussnahme der Privatstiftung auf wesentliche Unternehmensbereiche muss ebenfalls vorliegen, damit die Pflicht zur Bildung des Aufsichtsrates besteht).

13 Liegen diese nicht vor, kann ein Aufsichtsrat auch freiwillig eingerichtet werden.

14 Vgl. *Arnold*, § 24 PSG Rn. 14.

15 Vgl. *Arnold*, Der Beirat einer Privatstiftung, Aufsichtsrat aktuell, 2005, 5, S. 4.

oder Größe eines fakultativen Organs, wie eines Beirats, weshalb auch eine Besetzung ausschließlich mit Begünstigten zulässig ist.¹⁶ Auch der Aufgabenbereich ist frei wählbar, wobei in zwingende Zuständigkeiten des Stiftungsvorstands und des Stiftungsprüfers nicht einzugreifen ist (d.h., es dürfen dem Beirat keine Vorstandskompetenzen eingeräumt werden).¹⁷

Kommen fakultativen Organen aufsichtsratsähnliche Befugnisse zu, darf sich dieses Organ laut höchstgerichtlicher Judikatur sowie gemäß den gesetzlichen Bestimmungen zur Besetzung des Aufsichtsrats nicht mehrheitlich aus Begünstigten oder deren Angehörigen zusammensetzen.¹⁸ Die Kompetenz zur Bestellung des Stiftungsprüfers und der Vertretung der Privatstiftung bei Rechtsgeschäften mit den Vorstandsmitgliedern kann dem Beirat nicht zugewiesen werden.¹⁹ Zu beachten ist, dass unabhängig davon, ob die Mitglieder mehrheitlich Begünstigte sind oder nicht, die Unabhängigkeit des Vorstands gewährleistet sein muss. Das heißt, dass wesentliche Zustimmungsrechte des Beirats, z.B. bei Zuwendungen aus der Vermögenssubstanz, vom österreichischen Obersten Gerichtshof als unzulässig angesehen werden. Hier ist ein Spannungsverhältnis zwischen gesetzlichen Regelungen, Judikaten und der Praxis zu sehen. Eine einzelfallbezogene Detailprüfung wird empfohlen. Unbedingt zu beachten sind die Grundsätze hinsichtlich aufsichtsrats- und vorstandsähnlicher Kompetenzen. Die Befugnis zur Bestellung und Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus wichtigen Gründen kann einem begünstigten-dominierten Beirat jedoch grundsätzlich zukommen.²⁰

7. Buchführungspflicht und Offenlegung

Bei der Führung der Bücher und der Erstellung des Jahresabschlusses durch den Stiftungsvorstand sind grundsätzlich die Bestimmungen des österreichischen Unternehmensgesetzbuches (UGB) anzuwenden. Große Bedeutung kommt den ergänzenden Angaben hinsichtlich der Erfüllung des Stiftungszwecks in der Vergangenheit und der Zukunft zu, welche in den Lagebericht aufzunehmen sind. Für die Prüfung hat der Stiftungsprüfer drei Monate ab Vorlage der Unterlagen Zeit. Die Offenlegung des Jahresabschlusses beim österreichischen Firmenbuch ist nicht erforderlich. Die Verschwiegenheitspflicht, die sich vor allem auf die Erfüllung des Stif-

16 Vgl. *Malle/Andert*, Privatstiftungen in Österreich, 3. Aufl. 2014, S. 19.

17 Vgl. *Arnold/Ludwig*, 2010, S. 135; *Marschner*, Die Optimierung der Familienstiftung, 2. Aufl. 2011, Rn. 170 f.

18 Vgl. *Wrann*, Überblick über die höchstgerichtliche Judikatur in Stiftungssachen im Jahr 2014, Die Privatstiftung (PSR), 2015, 1, S. 6.

19 Vgl. *Arnold*, § 14 Rn. 67.

20 Vgl. *Wrann*, 2015, S. 6.

tungszwecks bezieht, z.B. Angaben zu Leistungen an Begünstigte, richtet sich weitgehend an Außenstehende.

III. Steuerrechtliche Aspekte

Die Besteuerung von Privatstiftungen erfolgt in Österreich auf mehreren Ebenen:

- Eingangsbesteuerung bei Vermögensübertragungen an die Stiftung,
- laufende Besteuerung der Privatstiftung,
- Ausgangsbesteuerung bei Zuwendungen an Begünstigte,
- Besteuerung bei Auflösung der Privatstiftung.

1. Die Besteuerung der Vermögensübertragung an die Stiftung

Die unentgeltliche Übertragung von Vermögen auf privatrechtliche Stiftungen unterliegt seit dem Auslaufen der Erbschaft- und Schenkungsteuer in Österreich einer 2,5-%igen *Stiftungseingangssteuer*. Die Steuerpflicht greift sowohl bei Zuwendungen unter Lebenden als auch von Todes wegen. Mit der Regelung, dass auch Zuwendungen an ausländische privatrechtliche Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen, wie intransparente ausländische Stiftungen, der Steuer unterliegen, soll Kapital im Inland gehalten werden.²¹ Für die Feststellung, ob das österreichische Stiftungseingangsgesetz (StiftEG) in diesen Fällen gilt, ist grundsätzlich ein Typenvergleich durchzuführen, wonach z.B. auch Anstalten nach liechtensteinischem Recht in den Geltungsbereich fallen können.

Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung, außer im Falle einer Zuwendung an eine Vorkörperschaft (z.B. Vorstiftung), bei der die Steuer erst mit Entstehung der Körperschaft fällig wird. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Stiftungseingangssteuer ist grundsätzlich der Verkehrswert der Zuwendung. Die Bemessungsgrundlage kann um Schulden, die in wirtschaftlicher Beziehung mit dem übertragenen Vermögen stehen, wie Kredite und Fruchtgenussverpflichtungen, reduziert werden. Steuerschuldner ist die Stiftung, außer diese hat bei Zuwendungen unter Lebenden weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland – in diesem Fall hat der Zuwendende die Steuer zu bezahlen. Der Nachlass haftet bei Erwerben von Todes wegen. Die Steuer ist vom Schuldner selbst zu berechnen und abzuführen.

²¹ Vgl. *Arnold/Ludwig*, 2010, S. 70.

Der Steuersatz von 2,5 % kann sich unter bestimmten Voraussetzungen auf 25 % erhöhen, z.B. wenn die empfangende Stiftung nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, nicht alle Urkunden beim Finanzamt offengelegt werden oder die Firmenbucheintragung ohne Vorlage der Stiftungsurkunde erfolgt. Von der Steuer befreit sind unter anderem Zuwendungen von bestimmtem, endbesteuerter Kapitalvermögen bei Zuwendungen von Todes wegen und die Zuwendung von Grundstücken.

Zuwendungen von österreichischen Grundstücken (gemäß österreichischem Grunderwerbsteuergesetz in der Regel Grund und Boden, Gebäude, Baurechte, Superädifikate) unterliegen nicht der Stiftungseingangssteuer, sondern der österreichischen *Grunderwerbsteuer* (GrESt), die durch die österreichische Steuerreform 2015/16 reformiert wurde. Die Zuwendung an eine Privatstiftung ohne Gegenleistung stellt einen unentgeltlichen Vorgang dar, der in Abhängigkeit vom Grundstückswert einem Stufentarif von 0,5 % bis zu 3,5 % unterliegt. Ab einem Grundstückswert von 400.000 € ist auf den diesen Wert übersteigenden Betrag ein Steuersatz von 3,5 % anzuwenden. Zur GrESt ist das sogenannte *Stiftungseingangssteueräquivalent* i.H.v. 2,5 % hinzuzurechnen, das sich bei unentgeltlicher Übertragung ebenfalls vom Grundstückswert berechnet. Die Gesamtsteuerbelastung von Immobilienwidmungen liegt demnach zwischen 3 % und 6 % des Grundstückswerts. Hinzu kommt eine Grundbucheintragungsgebühr i.H.v. 1,1 %, berechnet vom Verkehrswert.

Werden statt österreichischen Liegenschaften Anteile an grundstückshaltenden Gesellschaften (z.B. GmbH oder AG) auf die Privatstiftung übertragen, fällt ebenfalls GrESt an, wenn im Rahmen des Vorgangs zumindest 95 % der Anteile übertragen oder vereinigt werden. Die Grunderwerbsteuer beträgt in diesem Fall 0,5 % des Grundstückswerts und ist um das Stiftungseingangsäquivalent zu erhöhen. Darüber hinaus ist für diese Übertragung auch Stiftungseingangssteuer, vom Verkehrswert berechnet, zu entrichten.²²

2. Die laufende Besteuerung in der Stiftung

Privatstiftungen sind juristische Personen des privaten Rechts und unterliegen somit im Allgemeinen der österreichischen Körperschaftsteuer (KÖSt). Je nachdem, welche Art der Stiftung gegeben ist und inwiefern Offenlegungsverpflichtungen nachgekommen wird, gestaltet sich die steuerliche Behandlung unterschiedlich.

²² Vgl. *Wilplinger*, Die Auswirkungen der Steuerreform 2015/2016 auf Privatstiftungen, Die Privatstiftung, 2015, 3, S. 119.

Grob gesprochen unterscheidet man steuerrechtlich zwischen eigennützigen, gemeinnützigen und betrieblichen Privatstiftungen. Von derzeit ca. 3.200 Privatstiftungen in Österreich sind rund 200 rein gemeinnützig.²³ Die folgenden steuerrechtlichen Ausführungen beziehen sich auf die eigennützige Privatstiftung, da österreichische Familienstiftungen in der Regel eigennützige Privatstiftungen darstellen.

Grundsätzlich sind eigennützige Privatstiftungen in Österreich nach dem Körperschaftsteuergesetz (KStG) unbeschränkt steuerpflichtig. Für Privatstiftungen existieren allerdings spezielle Regelungen, die im Endeffekt dazu führen, dass eine Besteuerung ähnlich wie bei natürlichen Personen bewirkt wird. Privatstiftungen können demnach – im Unterschied zu normalen Körperschaften – Einkünfte aus allen im österreichischen Einkommensteuerrecht aufgezählten Einkunftsarten, betrieblichen und außerbetrieblichen (ausgenommen nicht selbstständige Arbeit), erzielen. Um diese Behandlung zu erreichen, muss bestimmten Offenlegungsverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt nachgekommen werden. So sind die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde der Behörde vorzulegen und der Stifter ist, auch im Falle einer Errichtung durch Treuhänder, bekannt zu geben. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist die eigennützige Privatstiftung beschränkt steuerpflichtig, die Einkünfte unterliegen der 25-%igen Körperschaftsteuer (KÖSt). Eine „Erbersatzsteuer“ wie in Deutschland (fällt alle 30 Jahre auf das Vermögen der Familienstiftung an) sieht das österreichische Steuerrecht nicht vor.

Erfolgt eine Zuwendung an in- oder ausländische Begünstigte, ist österreichische Kapitalertragsteuer (KESt) i.H.v. 27,5 % zu entrichten. Im Ergebnis ergibt sich aufgrund der KÖSt- und KESt-Pflicht eine der natürlichen Person vergleichbare Besteuerung. Werden Gewinne nicht sofort zugewendet, ist eine steuergünstige Thesaurierung möglich.

Hinweis: Österreichische Privatstiftungen sind steuerlich begünstigt (siehe unten). Dies gilt auch dann, wenn sie als Familienstiftungen konzipiert sind, und stellt einen besonderen Vorteil dieser im Vergleich zur deutschen Privatstiftung dar. Das deutsche Steuerrecht sieht nämlich eine Bevorzugung lediglich von gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Stiftungen vor.²⁴

²³ Vgl. Verband österreichischer Privatstiftungen, 2016b.

²⁴ Vgl. dazu den Beitrag „Keine Angst vor Stiftungen“ in diesem Kapitel.

a) Die Zwischensteuer

Wenn bestimmte Kapitaleinkünfte (z.B. Zinsen und Erträge aus Kapitalforderungen, Einkünfte aus Vermögenszuwächsen, Einkünfte aus Derivaten) und Beteiligungsveräußerungsgewinne erzielt werden, ist für Privatstiftungen eine Zwischensteuer (ZS) i.H.v. 25 % vorgesehen (statt der normalen KÖSt). Die ZS ist eine Vorauszahlung der bei Zuwendung an Begünstigte fällig werdenden KESt. Folglich kürzen laufende Zuwendungen an die Begünstigten, insoweit die ZS auf Stiftungsebene, als sie einem KESt-Abzug in Österreich unterliegen. Bei Auflösung der Privatstiftung kommt es zu einer Rückerstattung der bis zu diesem Zeitpunkt kumulierten und noch nicht angerechneten ZS (insoweit KESt-pflichtige Zuwendungen vorliegen).

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann es dazu kommen, dass keine oder nur ein Teil der Zwischensteuer zurückerstattet wird (falls die österreichische KESt auf Zuwendungen an ausländische Begünstigte infolge existierender Doppelbesteuerungsabkommen voll oder teilweise reduziert wird). Dies unterliegt einer Einzelfallbetrachtung.

b) Steuerlicher Vorteil: Veräußerungsgewinne und stille Reserven aus Beteiligungsveräußerungen

Wenn Anteile an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften verkauft werden, unterliegt der dadurch entstandene Gewinn der ZS. Diese Besteuerung kann vermieden werden, indem von der Möglichkeit der *Übertragung stiller Reserven* Gebrauch gemacht wird. Hier ergibt sich ein signifikanter steuerlicher Vorteil, weshalb die Errichtung einer Privatstiftung besonders attraktiv ist, wenn der Verkauf von größeren Beteiligungen und die Reinvestition der erhaltenen Rückflüsse langfristig geplant ist.²⁵ Voraussetzung für die Übertragung ist die Anschaffung einer neuen Beteiligung an einer in- oder ausländischen Beteiligung i.H.v. mindestens 10 % innerhalb von zwölf Monaten ab Aufdeckung der stillen Reserve (= Zufluss des Kaufpreises). Keine Übertragungsmöglichkeit besteht bei Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20 % beteiligt ist.

²⁵ Vgl. *Althuber/Varro*, Privatstiftungen, in: *Althuber/Vondrak* (Hrsg.), Steuerrecht für Juristen, 2012, S. 51.

Als Beteiligungsanschaffung gilt auch:

- ein mehr als 10%-iger Anteilserwerb bei einer Neugründung,
- ein Anteilserwerb im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung, wenn dadurch das Beteiligungsausmaß von mehr als 10 % erreicht wird,
- die Erhöhung eines bestehenden Beteiligungsausmaßes um mehr als 10 %,
- eine verhältnismäßige Kapitalerhöhung um mehr als 10 %.

c) Steuerfreie Beteiligungserträge (Internationale Schachtelbefreiung)

In Österreich sind Gewinnanteile, die aus einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft resultieren, steuerfrei. Darüber hinaus sind Gewinnanteile sowie Veräußerungsgewinne aus einer Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ebenfalls steuerfrei (sogenannte „internationale Schachtelbeteiligungen“): Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn das Ausmaß der ausländischen Beteiligung bei mindestens 10 % liegt, die Anteile mindestens ein Jahr lang gehalten werden und die ausländische Gesellschaft nicht überwiegend niedrig besteuerte Passiveinkünfte (Lizenserträge, Zinserträge, etc.) bezieht. Auch bei ausländischen Portfolio-beteiligungen unter 10 % sind laufende Ausschüttungserträge auf der Ebene der Privatstiftung steuerbefreit (Voraussetzung: umfassende Amtshilfe mit Österreich).

3. Zuwendungen an Begünstigte genauer betrachtet

Zuwendungen an in Österreich ansässige natürliche Personen gelten als Einkünfte aus Kapitalvermögen (oder auch betriebliche Einkünfte) und unterliegen einem 27,5%-igen Kapitalertragsteuerabzug, der zur Endbesteuerung führt und somit nicht mehr in die Steuererklärung aufzunehmen ist. Auch bei Zuwendungen an inländische Körperschaften wird KESt einbehalten, die auf die KÖSt im Rahmen der Steuerveranlagung anzurechnen ist.

Neben den Zuwendungen aus dem laufenden Ertrag kann die österreichische Privatstiftung als Besonderheit auch Zuwendungen aus der Substanz leisten, die bei Erfüllung gesetzlicher Kriterien steuerfrei sind. Dies ist nur für gestiftetes Vermögen ab dem 31.7.2008 möglich. Alle Zuwendungen an die Privatstiftung sind ab diesem Zeitpunkt auf einem Konto evident zu halten, da Substanzauszahlungen lediglich bis zu dem am Evidenzkonto erfassten Betrag steuerfrei erfolgen können. Darüber hinaus ist ein maßgeblicher Wert zu berechnen, der vereinfacht die Summe aller vergangenen Erträge darstellt. Substanzauszahlungen müssen diesen

maßgeblichen Wert übersteigen, um als steuerfrei behandelt zu werden. Dieser übersteigende Betrag muss außerdem durch den auf dem Evidenzkonto erfassten Betrag gedeckt sein. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist eine steuerneutrale Substanzauszahlung möglich. Substanzauszahlungen sind bis zur Höhe des am Evidenzkonto gehaltenen Werts, d.h. des ursprünglich ab 1.8.2008 gestifteten Vermögens bis zu einem Stand von null, möglich. Substanzauszahlungen an inländische Körperschaften als Begünstigte der Privatstiftung sind steuerpflichtig.

Im Ausland ansässige natürliche und juristische Personen (Begünstigte) unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug; steuerfreie Substanzauszahlungen sind möglich.²⁶ In diesem Zusammenhang sind zwischenstaatliche Vereinbarungen wie Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu berücksichtigen, die das österreichische Besteuerungsrecht einschränken können. Das Besteuerungsrecht der Zuwendungen an Begünstigte liegt hier zumeist nicht in Österreich, da die meisten DBA dieses dem Ansässigkeitsstaat des Begünstigten zusprechen. Allerdings bestehen Ausnahmen, wie im DBA mit Deutschland, hier ist eine Quellensteuer i.H.v. 15 % vorgesehen welche in Deutschland auf die lokale Steuer angerechnet wird.²⁷



Abb. 2: Übersicht der wesentlichen Elemente der Besteuerung

²⁶ Vgl. Althuber/Varro, 2012, S. 55.

²⁷ Vgl. Arnold/Ludwig, 2010, S. 195, EAS 2965 und 3207.

IV. Auflösung der Privatstiftung

Das PSG sieht einige Auflösungsgründe der Privatstiftung vor:

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

Neben den zwingenden gesetzlichen Auflösungsgründen hat der Stiftungsvorstand in bestimmten Fällen, z.B. bei Erreichung des Stiftungszwecks, auch einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen.

Bei der Auflösung einer Privatstiftung erfolgt auf der Ebene der Privatstiftung eine Besteuerung der stillen Reserven, wenn Vermögen verwertet wird, z.B. beim Verkauf des Betriebs. Zuwendungen an den (Letzt-)Begünstigten unterliegen grundsätzlich der Zuwendungsbesteuerung i.H.v. 27,5 % KESt. Bei Letztzuwendungen an Körperschaften beträgt die KESt 25 %.

V. Fazit: Vorteile einer österreichischen Privatstiftung für Inländer und deutsche Stifter

Die österreichische Privatstiftung ist seit Jahren ein hervorragendes Instrument, um die Steuerung von in- und ausländischen Unternehmen in einen stabilen und attraktiven Rechtsrahmen einzustellen. In diesem Zusammenhang ist es besonders wichtig, sich mit den Eigenschaften dieser speziellen Rechtsform auseinanderzusetzen und zu analysieren, inwieweit diese mit den Zielen des potenziellen Stifters harmonieren. Folgende Aspekte werden von vielen Stiftern als vorteilhaft wahrgenommen:

- Mit der Errichtung einer Privatstiftung in Österreich kann im Erbfall eine Zersplitterung des Vermögens verhindert werden und somit ein „lenkbarer“ Generationenwechsel erfolgen. Die Versorgung der Familienangehörigen und der Schutz des Vermögens vor Fremdeinflüssen können sichergestellt werden.
- Schutz des übertragenen Vermögens (kein Durchgriff für Gläubiger).

- Mitwirkung durch Stifter und Familie ist z.B. über Beiräte möglich (flexibles Gestaltungsrecht).
- Die Privatstiftung hat einen Jahresabschluss zu erstellen, der durch den Stiftingsprüfer geprüft wird. Eine Offenlegung des Jahresabschlusses durch das Firmenbuch ist allerdings nicht vorgesehen, was Unternehmen ein erhöhtes Maß an Diskretion bei der Veröffentlichung stiftungsbasierter Zahlen gewährt.

In Österreich sind Privatstiftungen – im Unterschied zu Deutschland – privilegiert:

- Eine österreichische Privatstiftung kann – im Unterschied zu anderen ähnlichen ausländischen Organisationsformen – ausschließlich auf eigennützige Zwecke (z.B. die Versorgung Familienmitglieder) ausgerichtet sein.
- Im Unterschied zu Deutschland gibt es in Österreich seit 2008 keine Erbschaftsteuer mehr. Deutsche Stifter können in diesem Zusammenhang ihre Steuerbelastung optimieren, indem sie – bevor sie eine österreichische Privatstiftung errichten – einen Wegzug aus Deutschland bzw. Zuzug nach Österreich durchführen. Der nachfolgende Stiftungsvorgang unterliegt dann lediglich der österreichischen Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5 % (siehe dazu Näheres unter Abschnitt III.1.).
- Im Vergleich zur deutschen Familienstiftung gibt es in Österreich keine Erbsatzsteuer, die alle 30 Jahre anfällt.
- Das österreichische Steuerrecht sieht steuerfreie in- und ausländische Beteiligungserträge vor (wodurch eine steuerfreie Thesaurierung von Beteiligungserträgen im Rahmen einer Holdingfunktion möglich ist).
- Wesentlich ist auch die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven bei Veräußerungen von Beteiligungen, wodurch die Besteuerung eines Exits (z.B. beim Verkauf an strategische Investoren) zeitlich signifikant hinausgeschoben werden kann.
- Mit der Errichtung einer Privatstiftung in Österreich wird ein EU-Mitgliedsstaat gewählt, welcher ein sehr großes DBA-Netzwerk aufweist. Dadurch kann das Risiko einer Mehrfachbelastung von Dividendenbezügen, Zinserträgen, Lizenzerträgen etc. signifikant reduziert werden.
- Österreich wird in der internationalen Diskussion zum Themenkreis BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), Steuervermeidung/-umgehung, Missbrauch etc. klar nicht als „Steuerose“, sondern vielmehr als steuerkonservativer Standort wahrgenommen. Dies erleichtert die Kooperation mit Finanzbehörden im Rah-

men von Betriebsprüfungen, Rückerstattungsanträgen etc. maßgeblich und reduziert das Risiko von Finanzstrafen, Gerichtsverfahren und steuerlichen Mehrfachbelastungen.

Der Stifter hat die Eigenheiten der österreichischen Privatstiftung zu berücksichtigen und muss sich unabhängig von den vorhandenen Vorteilen im Klaren sein, dass die Möglichkeit, über das übertragene Vermögen zu disponieren, langfristig auf Dritte zu übertragen und die Einflussnahme sowie die Flexibilität eingeschränkt wird. Der Stifter sollte sich also nicht nur intensiv mit dem Gründungsvorgang, sondern auch mit dem langfristigen Rechtsrahmen auseinandersetzen und entsprechende Beratung einholen, um mit der Situation nach dem Stiftungsvorgang gut zurechtzukommen und um sicherzustellen, dass diese den Zielvorstellungen entspricht.