

Privatstiftungen in Österreich

Richtig vorsorgen für das Familienvermögen



Einleitung

Die vorliegende Privatstiftungsbroschüre in ihrer 4. Auflage basiert auf den aktuellen gesetzlichen Bestimmungen und soll Interessierten als kurzes Nachschlagewerk zur österreichischen Privatstiftung dienen.

In Österreich bestehen rd. 3.100 Privatstiftungen. Das Stiftungsvermögen wird auf rd. 70 Mrd. Euro geschätzt, wovon rund 64 % in Unternehmensbeteiligungen (mit rd. 400.000 Beschäftigten in Österreich) investiert sind. Der Rest des Vermögens entfällt auf Immobilien (rd. 24 %) und sonstiges Privatvermögen (ca. 12 %, Wertpapiere, Bargeld, etc.). Die Anzahl der Privatstiftungen ist seit 2012 rückläufig, was auch auf eine Verringerung der steuerlichen Vorteile (etwa Einführung einer Zwischensteuer von aktuell 25 % auf bestimmte Erträge, Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer) zurückzuführen ist. Es bleiben trotzdem steuerliche Begünstigungen für Stiftungen, welche diese zu einem attraktiven Gestaltungselement machen.

Darüber hinaus kann mit Errichtung einer Privatstiftung 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 der Unternehmensnachfolge, der Strukturierung von Familienvermögen und der jeweiligen optimalen steuerlichen Lösung.

Wir wünschen eine interessante Lektüre und unterstützen Sie sehr gerne bei der Errichtung der für Sie maßgeschneiderten Privatstiftung.

PwC Österreich
Juli 2021

Inhalt

| | | | |
|--|-----------|--|-----------|
| Einleitung | 3 | | |
| 1. Grundlagen der Privatstiftung | 6 | | |
| 1.1. Begriff der Privatstiftung | 6 | | |
| 1.2. Motive für die Errichtung einer Privatstiftung | 6 | | |
| 1.3. Stiftungszweck | 7 | | |
| 1.4. Der Stifter | 8 | | |
| 1.5. Das Stiftungsvermögen | 8 | | |
| 1.6. Die Begünstigten | 9 | | |
| 1.7. Die Stiftungserklärung | 10 | | |
| 1.8. Errichtung der Privatstiftung | 11 | | |
| 1.9. Überblick über die Organe einer Privatstiftung | 11 | | |
| 1.10. Dauer der Privatstiftung | 14 | | |
| 1.11. Beendigung einer Privatstiftung | 15 | | |
| 1.12. Rechnungslegung (Offenlegung) | 15 | | |
| 2. Besteuerung der Privatstiftung in Österreich | 16 | | |
| 2.1. Zuwendungen an die Privatstiftung | 16 | | |
| 2.1.1. Stiftungseingangssteuer | 16 | | |
| 2.1.2. Grunderwerbsteuer | 18 | | |
| 2.2. Laufende Besteuerung der Privatstiftung in Österreich | 20 | | |
| 2.2.1. Allgemeines | 20 | | |
| 2.2.2. Steuerliche Vorteile bei laufenden Einkünften aus Kapitalvermögen | 22 | | |
| 2.2.3. Zwischenbesteuerung | 22 | | |
| 2.3. Besteuerung inländischer/ausländischer Kapitalerträge | 23 | | |
| 2.3.1. Zins- und Wertpapiererträge | 23 | | |
| 2.3.2. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen | 25 | | |
| 2.4. Beteiligungsveräußerungen | 25 | | |
| 2.4.1. Steuerliche Vorteile bei der Veräußerung von Beteiligungen | 26 | | |
| 2.5. Investmentfonds | 27 | | |
| 2.6. Grundstücksveräußerungen | 28 | | |
| 2.6.1. Veräußerung von Altvermögen ohne Umwidmung | 28 | | |
| 2.6.2. Veräußerung von Altvermögen mit Umwidmung | 28 | | |
| 2.6.3. Veräußerung von Neuvermögen | 28 | | |
| 2.6.4. Verlustausgleichsmöglichkeiten | 28 | | |
| 2.6.5. Besteuerung der Einkünfte aus Immobilien | 29 | | |
| 2.7. Spekulationseinkünfte | 29 | | |
| 2.8. Übersichtstabelle | 30 | | |
| 2.9. Zuwendungen an Begünstigte | 31 | | |
| 2.9.1. Besteuerung der laufenden Zuwendung | 31 | | |
| 2.9.2. Besteuerung von Substanzauszahlungen | 32 | | |
| 2.9.3. Besteuerung bei Auflösung der Privatstiftung | 33 | | |
| 2.9.4. Überblick Ausgangsbesteuerung | 34 | | |
| 2.10. Exkurs: Liechtensteinische Stiftung | 35 | | |
| 3. Fahrplan zur Errichtung der Privatstiftung über PwC | 36 | | 38 |

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. Die Privatstiftung hat Rechtspersönlichkeit, d.h. sie ist eine juristische Person und Träger von Rechten und Pflichten.

Eine Privatstiftung hat aber weder einen Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter und wird daher auch als „eigentümerloses“ Vermögen bezeichnet.

1.2. Motive für die Errichtung einer Privatstiftung

Kontinuität

Die Privatstiftung kann den Zusammenhalt von Vermögen gewährleisten und deren Zersplitterung auf mehrere Nachkommen verhindern.

Vor allem hinsichtlich Gesellschaftsanteilen kann der Stifter daran interessiert sein, dass seine Nachkommen 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 von der 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 ihrem Vermögen und/oder Einkommen sicherzustellen hat.

Individuelle Gestaltungsmöglichkeiten

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

Zeitgerechte Vermögensübergabe

Durch Übertragung des Vermögens zu Lebzeiten auf die Privatstiftung gibt der Stifter sein Eigentumsrecht am gestifteten Vermögen auf. Dementsprechend sollten bei der Planung auch erbrechtliche Überlegungen (einschließlich Grenzen in Bezug auf das Pflichtteilsrecht) berücksichtigt werden. Ungeachtet der Vermögensübertragung hat der Stifter auf das gestiftete Vermögen auch nach Errichtung der Privatstiftung noch immer einen großen Einfluss, wenn er sich bestimmte Stifterrechte vorbehält (Änderungsrecht, Widerrufsrecht) und einen Stiftungsbeirat vorsieht.

Privatsphäre

Für Dritte ist ein Einblick in den stiftungsinternen Vermögensstand nicht vorgesehen. Die Einführung des Registers für wirtschaftliche Eigentümer hat die strikte Anonymität der Begünstigten jedoch etwas aufgeweicht.

Vermögenserhalt/-sicherung

Das Risiko eines Vermögensverlusts durch Scheidung oder Konkurs kann bei entsprechender Gestaltung der Stiftungsurkunden vermieden werden. Kommt es zum Erbfall, wird eine Erbteilung verhindert.

Steuerliche Vorteile

Der Umzug in ein anderes Land löst in Österreich die Wegzugsbesteuerung aus. Erfolgt vor Wegzug eine Einbringung des Vermögens in eine Stiftung, kommt es zu keiner Wegzugsbesteuerung. Realisierte stille Reserven aus der Veräußerung von Beteiligungen können auf neu angeschaffte Beteiligungen oder, für den Zeitraum von zwölf Monaten, auf eine sogenannte Übertragungsrücklage übertragen werden.

1.3. Stiftungszweck

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, die der bloßen Verwaltung des eigenen Vermögens ohne nach außen gerichtetem Zweck dienen, 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 Tätigkeiten (außer Nebentätigkeiten)
- Beteiligung an einer Personengesellschaft als unbeschränkt haftender Gesellschafter
- Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft
- Gesetzes- oder Sittenwidrigkeit des Zwecks.

1.4. Der Stifter

Stifter einer Privatstiftung können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein. Stiftungen können sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen errichtet werden. 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. 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 höchst persönlich und gehen nicht auf seine Erben über. Zu beachten ist, dass sich ein Stifter, der eine juristische Person ist, den Widerruf nicht vorbehalten kann.

1.5. Das Stiftungsvermögen

Der Stifter muss der Privatstiftung bereits in der Stiftungsurkunde ein Vermögen im Wert von mindestens EUR 70.000 widmen. Grundsätzlich findet diese Widmung in Form von Barvermögen statt. Es können aber auch Unternehmensanteile oder andere Vermögenswerte wie Immobilien oder Kunstgegenstände zugewendet werden.

Wird der Mindestwert nicht in Form von Barvermögen eingebracht, hat ein von Gericht bestellter Gründungsprüfer zu bestätigen, dass das Mindestvermögen durch Sacheinlagen aufgebracht wurde (Gründungsprüfung).

Nachträgliche Vermögenswidmungen sind möglich entweder durch einen Stifter außerhalb der Stiftungserklärung (Nachstiftung) oder 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 (er ist dann aber von der Funktion als Stiftungsvorstand ausgeschlossen). 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

Der Stiftungsvorstand ist verpflichtet, die Begünstigten dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt unverzüglich elektronisch mitzuteilen. Wird die Mitteilungsverpflichtung nicht oder nicht vollständig erfüllt, begeht der Stiftungsvorstand

eine Verwaltungsübertretung, die mit einer Geldstrafe von bis zu EUR 20.000 je verschwiegenem oder nicht vollständig mitgeteiltem Begünstigten bestraft wird.

1.7. Die Stiftungserklärung

Grundlage der Privatstiftung ist kein Vertrag, sondern eine einseitige Willenserklärung des Stifters bzw. der Stifter, die sogenannte Stiftungserklärung. Diese besteht aus der Stiftungsurkunde sowie einer etwaigen Stiftungszusatzurkunde, welche beide notariell zu beurkunden sind.

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

Inhalt der Stiftungserklärung:

Zwingender Inhalt:

- Widmung des Vermögens
- Stiftungszweck
- Bezeichnung des Begünstigten oder Angabe einer Stelle, welche die Begünstigten festzustellen hat
- Name und Sitz der Privatstiftung
- Angabe, ob die Privatstiftung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit errichtet wird.

Fakultativer Inhalt:

- Regelungen über Bestellung, Abberufung, Funktionsdauer und Vertretungsbefugnis des Stiftungsvorstandes
- Regelungen über Bestellung, Abberufung und Funktionsdauer des Stiftungsprüfers
- Regelungen über die Änderung der Stiftungserklärung
- Angabe, dass eine Stiftungszusatzurkunde errichtet ist oder errichtet werden kann
- Vorbehalt der Änderung der Stiftungserklärung nach Entstehen der Privatstiftung
- Vorbehalt des Widerrufs der Privatstiftung
- Regelungen über die Vergütung der Stiftungsorgane
- nähere Bestimmung des bzw. der Begünstigten
- Vergütung der Organe
- innere Ordnung der kollegialen Stiftungsorgane z.B. Geschäftsordnung

- Widmung und Angabe eines weiteren, das Mindestvermögen übersteigenden Stiftungsvermögens
- Bestimmung eines Letztbegünstigten
- beizubehaltendes Mindestvermögen
- Vorbehalt der Einrichtung von weiteren Organen (Aufsichtsrat, Beirat etc.) und die Benennung von Personen, denen besondere Aufgaben zukommen.

1.8. Errichtung 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 Ableben des Stifters im Firmenbuch eingetragen. Die Errichtung einer Privatstiftung bedarf keines behördlichen Genehmigungsaktes. Die Privatstiftung unterliegt keiner staatlichen Kontrolle, sondern lediglich der Aufsicht eines Stiftungsprüfers.

1.9. Überblick über die Organe einer Privatstiftung

Wie jede juristische Person kann auch die Privatstiftung nur durch ihre Organe tätig werden. Eine Privatstiftung kann zwingende und fakultative Organe haben:

Zwingende Organe:

- Stiftungsvorstand
- Stiftungsprüfer
- allenfalls Aufsichtsrat.

Fakultative Organe:

- Aufsichtsrat (soweit nicht zwingend)
- Beirat
- weitere Organe zur Wahrung des Stiftungszwecks wie z.B. eine Stelle, welche die Begünstigten festzustellen hat, Begünstigtenversammlung, Kuratorien, Jurys, etc.

Der 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. 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. Ebenso ist juristischen Personen 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 seiner Interessen beauftragt werden. Ein schlichtes Mandatsverhältnis, das sonstige Angelegenheiten zum Inhalt hat, ist aber zulässig.

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

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
- Unfähigkeit zu Erfüllung seiner Aufgaben
- 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 Stiftungsorgans oder eines Organmitgliedes ist die Vergütung durch das Gericht zu bestimmen.

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

Der Stiftungsprüfer darf laut Gesetz nicht sein:

| | |
|--|---|
| Begünstigter der Stiftung | Eine Person, die eine dieser Stellungen in den letzten drei Jahren innegehabt hat |
| Mitglied in einem anderen Organ der Stiftung | |
| Arbeitnehmer der Stiftung | |
| Beschäftigter eines Unternehmens, auf das die Privatstiftung maßgeblichen Einfluss nehmen kann | |
| wer mit einer ausgeschlossenen Person seinen Beruf ausübt | |
| ein naher Angehöriger einer ausgeschlossenen Person | |

Der Stiftungsprüfer

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

Der 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.

Einem Beirat können Kontroll- und Überwachungsaufgaben, Beratungs- und Anhörungsrechte oder Befugnisse zur Bestellung und Abberufung der Mitglieder des Stiftungsvorstandes übertragen werden. Weiters können unter bestimmten Voraussetzungen Rechtshandlungen an die Zustimmung des Beirates gebunden werden.

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.

Für bestimmte Aufgaben bzw. Entscheidungen des Beirates ergeben sich allerdings aus der Judikatur und dem Gesetz Einschränkungen bezüglich der Zusammensetzung und der Stimmrechte. So muss etwa ein aufsichtsratsähnlicher Beirat zumindest zur Hälfte mit externen Mitgliedern besetzt sein. Eine Abberufung des Stiftungsvorstandes (oder eines seiner Mitglieder) erfordert eine Mehrheit von mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen. Sofern die Abberufung des Vorstandes nicht aus wichtigen Gründen erfolgt, dürfen den Begünstigten maximal 50 % der Stimmen zukommen. Ein reiner Begünstigtenbeirat darf daher keine Abberufung des Stiftungsvorstandes aus anderen als aus 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
- Konkurseröffnung über das Vermögen der Stiftung
- Auflösungsbeschluss durch das Gericht im Falle einer gesetzwidrigen Stiftungstätigkeit
- wenn der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat.

Der Stiftungsvorstand hat einen derartigen Auflösungsbeschluss zu fassen:

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

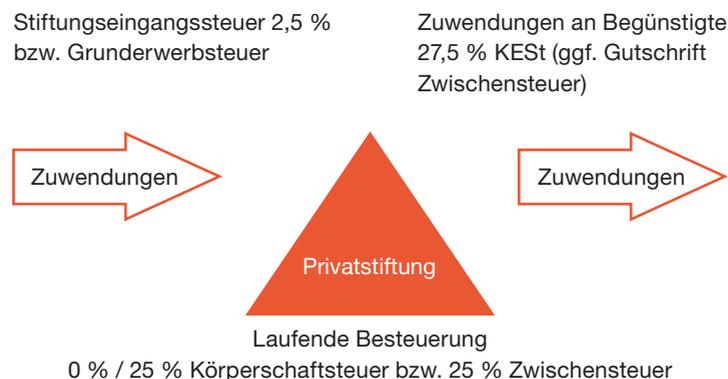
Der Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes ist notariatsakts-pflichtig und bedarf zu seiner Wirksamkeit nach außen der Eintragung im Firmenbuch.

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

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

- von Todes wegen und
- auf Zuwendungen unter Lebenden

anzuwenden.

Auch ausländische privatrechtliche Stiftungen und vergleichbare Vermögensmassen können in den Geltungsbereich des StiftEG fallen. Die Steuerpflicht ist gegeben, wenn der Zuwendende oder die Stiftung im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat.

Steuersatz der Stiftungseingangssteuer

Der allgemeine Steuersatz der Stiftungseingangssteuer beträgt 2,5 % vom gestifteten Vermögen und erhöht sich auf 25 % wenn:

- die empfangende Stiftung nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG vergleichbar ist oder

- nicht sämtliche Urkunden der Stiftung beim Finanzamt offengelegt werden oder
- 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.

Zur Stiftungseingangssteuer im Fall einer liechtensteinischen Privatstiftung oder Privatvermögensstruktur siehe 2.10.

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. Bei Kapitalanteilen (GmbH, AG) richtet sich der Verkehrswert nach dem Börsenkurs bzw. kann eine Bewertung nach dem sogenannten „Wiener Verfahren“ erfolgen. Betriebliches Vermögen (etwa ein KG-Anteil) ist mit dem Teilwert zu bewerten.

Schulden, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten 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 u.U. eine KEST-Pflicht beim Zuwendenden auslösen kann.

Steuerbefreiungen

Folgende Zuwendungen bleiben steuerfrei:

- Zuwendungen an gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen
- Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften
- Zuwendung von endbesteuertem Kapitalvermögen an Stiftungen von Todes wegen (ausgenommen Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn auf die daraus bezogenen Einkünfte der besondere Steuersatz von 27,5 % anwendbar ist)

- Zuwendungen von Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes (das sind in der Regel Grund und Boden, Gebäude, Baurechte und Superädifikate); zur allfälligen Grunderwerbsteuer siehe 2.1.2.

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. Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung.

2.1.2. Grunderwerbsteuer

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

Basis für die Grunderwerbsteuer ist der Grundstückswert. Dieser ist entweder:

- die Summe aus hochgerechnetem (anteiligen) dreifachen Bodenwert zzgl. des (anteiligen) Gebäudewertes oder
- der anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels ermittelte Wert
- darüber hinaus kann der Wert eines Grundstückes mittels Gutachten nachgewiesen werden.

Hinsichtlich land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke wird der Grundwert auf Basis des einfachen Einheitswertes ermittelt.

Der Steuersatz beträgt bei einer Bemessungsgrundlage bis EUR 250.000 0,5 %, zwischen EUR 250.000 und EUR 400.000 2 % und über EUR 400.000 3,5 %. Soweit land- und forstwirtschaftliche Grundstücke betroffen sind, kommt ein Steuersatz von 3,5 % zur Anwendung. Hinzu kommt bei Übertragungen an Stiftungen das Stiftungseingangssteueräquivalent von 2,5 %.

Eine teilentgeltliche Grundstücksübertragung liegt vor, wenn die Gegenleistung 30% des Grundstückswertes übersteigt, aber nicht mehr als 70% des Grundstückswertes beträgt. Hier besteht die Bemessungsgrundlage des entgeltlichen Teiles im Wert der Gegenleistung (3,5% Grunderwerbsteuer). Hinsichtlich des unentgeltlichen Teiles kommen die oben dargestellten Grundsätze zur unentgeltlichen Zuwendung von Immobilien zur Anwendung.

Die Übertragung von Liegenschaften unterliegt zusätzlich einer gerichtlichen Eintragungsgebühr von 1,1 % (bemessen am gemeinen Wert der Liegenschaften).

Übertragung von Immobiliengesellschaften

Bei der Übertragung von Anteilen an grundstückshaltenden Gesellschaften (z.B. GmbH oder AG) kann neben der Stiftungseingangssteuer auch eine Grunderwerbsteuerpflicht gegeben sein, nämlich dann, wenn mind. 95 % der Anteile an dieser Gesellschaft auf die Stiftung übertragen oder in dieser vereinigt werden. Die Grunderwerbsteuer ist vom Grundstückswert zu berechnen (siehe oben). Der Steuersatz beträgt 0,5 % der Bemessungsgrundlage. Grundbucheintragungsgebühr fällt in diesem Fall keine an.

2.2. Laufende Besteuerung der Privatstiftung in Österreich

Privatstiftungen unterliegen mit ihren steuerpflichtigen Einkünften der Körperschaftsteuer. Die nähere steuerliche Behandlung hängt von der Art der Stiftung und von der Erfüllung der Offenlegungsverpflichtungen ab. Aus steuerrechtlicher Sicht ist eine österreichische Privatstiftung intransparent, dh die laufenden Erträge werden der Privatstiftung zugerechnet und bei dieser versteuert.

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. Darüber hinaus erfolgt 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 gelten eigene steuerliche Regelungen.

Gemeinnützig tätige Privatstiftungen

Diese sind nur mit bestimmten Kapitalerträgen und Erträgen aus der Veräußerung von Grundstücken beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Darüber hinaus sind sie mit Erträgen im Rahmen steuerpflichtiger Betriebe (soweit zulässig) unbeschränkt steuerpflichtig.

2.2.1. Allgemeines

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 auf Grund berufsrechtlicher Vorschriften nicht in Frage kommen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb dem Verbot der gewerbsmäßigen Betätigung im PSG entgegenstehen können, 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
- sonstige Einkünfte z.B. Spekulationseinkünfte.

Betriebliche Einkünfte der eigennützigen Privatstiftung unterliegen der Körperschaftsteuerpflicht mit 25 %. Im außerbetrieblichen Bereich der Privatstiftung besteht dagegen je nach Art der Einkünfte entweder Steuerfreiheit oder Steuerpflicht mit 25 % Körperschaftsteuer bzw. 25 % Zwischensteuer.

Steuerlich abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

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

- Renten und dauernde Lasten, soweit sie nicht zur Erfüllung des Stiftungszwecks an Begünstigte geleistet werden
- Steuerberatkungskosten
- steuerlich abzugsfähige Spenden
- betriebliche Verluste aus Vorjahren.

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 unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang
- die für die Zuwendung von Wirtschaftsgütern an die Privatstiftung zu entrichtende Stiftungseingangssteuer
- Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte
- Aufwendungen und Ausgaben, welche für die Erfüllung des Stiftungszwecks getätigt werden und die nicht einkunftsbezogen sind.

2.2.2. Steuerliche Vorteile bei laufenden Einkünften aus Kapitalvermögen

| Einkünfte | GmbH | Stiftung | Privatvermögen |
|--|--------------------------------------|--------------------------------------|----------------|
| In- und ausländische Bankeinlagen | 25 % | 25 % ZS* | 25 % |
| In- und ausländische Wertpapierzinsen | 25 % | 25 % ZS* | 27,5 % |
| Inländische Beteiligungserträge | 0 % | 0 % | 27,5 % |
| Ausländische Beteiligungserträge >10 % | 0 % | 0 % | 27,5 % |
| Ausländische Beteiligungserträge <10 % | 0 % (EU/umfassende Amtshilfe) / 25 % | 0 % (EU/umfassende Amtshilfe) / 25 % | 27,5 % |

*Zwischensteuer

2.2.3. Zwischenbesteuerung

Bestimmte Einkünfte werden einer gesonderten „Zwischensteuer“ in der Höhe von 25 % unterworfen. Der Zwischenbesteuerung unterliegen u.a.:

- Bankzinsen
- Wertpapierzinsen aus öffentlich angebotenen Forderungswertpapieren
- Zinsen und Substanzgewinne aus Investmentfonds
- Erträge aus Beteiligungsveräußerungen (unabhängig von der Beteiligungshöhe),

- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Derivaten, sowie
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

Die Zwischenbesteuerung der vorher genannten Erträge unterbleibt insoweit, als im jeweiligen Kalenderjahr kapitalertragssteuerpflichtige Zuwendungen an Begünstigte vorgenommen wurden. Insoweit die Zuwendungen auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Kapitalertragsteuer entlastet werden, bleibt es bei der Zwischenbesteuerung der genannten Erträge.

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

Über die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte, die Zuwendungen an die Begünstigten und die Entwicklung des Standes der Zwischensteuer ist ein Evidenzkonto zu führen.

2.3. Besteuerung inländischer/ ausländischer Kapitalerträge

2.3.1 Zins- und Wertpapiererträge

Zinserträge aus Bankeinlagen und Erträge aus Wertpapieren, die öffentlich angeboten werden, unabhängig davon, ob im In- oder Ausland, unterliegen der Zwischensteuer. Soweit der Bank eine Befreiungserklärung vorgelegt wurde, unterbleibt ein KEST-Abzug.

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

Gewinnausschüttungen aus 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 ein Jahr ununterbrochen gehalten werden.

Die ausländische Kapitalgesellschaft muss mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sein. Keine Befreiung liegt vor, falls die „Dividende“ bei der ausländischen Körperschaft steuerlich abzugsfähig ist (z.B. im Fall einer hybriden Beteiligung). Ebenfalls kommt es in bestimmten Fällen bei Beteiligungen an niedrigbesteuerten Körperschaften mit Passiveinkünften (siehe darunter zur Hinzurechnungsbesteuerung und zum Methodenwechsel) zur Besteuerung der Gewinnanteile.

Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules ab 1.1.2019)

(Nicht ausgeschüttete) niedrigbesteuerte Passiveinkünfte einer ausländischen Körperschaft sind der beherrschenden inländischen Körperschaft zuzurechnen und in Österreich (unter Anrechnung ausländischer Steuern) zu versteuern:

- Niedrigbesteuerung: Steuerbelastung $\leq 12,5\%$
- Passiveinkünfte: Mehr als ein Drittel der Einkünfte bestehen aus Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden und Einkünften aus der Veräußerung von Anteilen (soweit diese steuerpflichtig wären), Einkünften aus Finanzierungsleasing, Einkünften aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und/oder Einkünften aus Abrechnungsunternehmen
- Beherrschung (alleine oder gemeinsam mit verbundenen Unternehmen) des ausländischen Unternehmens: mehr als 50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder des Gewinnanspruches
- Die ausländische Körperschaft übt bezogen auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit aus.

Methodenwechsel (Neuerungen ab 1.1.2019)

- bei internationalen Schachtelbeteiligungen sowie bei Beteiligungen von mindestens 5 %, wenn der Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von niedrigbesteuerten Passiveinkünften (Dividenden stellen in diesem Fall keine passiven Einkünfte dar) liegt (subsidiär zur Hinzurechnungsbesteuerung)
- nunmehr Entfall des Methodenwechsels auf Portfolio-beteiligungen
- Konsequenz: Keine Steuerfreiheit für Gewinnanteile und keine Steuerneutralität von Veräußerungsgewinnen; Anrechnung der ausländischen Steuern auf Antrag möglich.

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 und mit deren Ansässigkeitsstaat umfassende Amtshilfe besteht oder es sich um eine EU-Körperschaft handelt. Keine Befreiung von der Körperschaftsteuer besteht bei Gewinnanteilen aus niedrigbesteuerten Beteiligungen mit Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von Passiveinkünften (bei Beteiligungshöhe mind. 5 %; siehe dazu oben zum Methodenwechsel).

2.3.2. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen

Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und aus Derivaten unterliegen der Zwischensteuer. Soweit der Bank eine Befreiungserklärung vorgelegt wurde, unterbleibt ein KEST-Abzug.

Unter Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen 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. Weiters sind von der Steuerpflicht ab 1.10.2011 neu angeschaffte Anleihen und Derivate erfasst. Verluste aus der Veräußerung der genannten Wertpapiere können insbesondere mit Gewinnen aus der Veräußerung dieser Wertpapiere und deren Erträgen ausgeglichen werden. Ein Vortrag eines verbleibenden Verlustes auf zukünftige Jahre ist ausgeschlossen.

2.4. Beteiligungsveräußerungen

Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen

Beim Verkauf von Anteilen an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften unterliegt der Veräußerungsgewinn der Zwischensteuer. Der Besteuerungszeitpunkt kann jedoch durch Übertragung der realisierten stillen Reserven hinausgeschoben werden.

Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerung

Im Rahmen der Veräußerung einer nicht in einem Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung, an der die Privatstiftung bzw. bei unentgeltlichem Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war, besteht die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven.

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 Beteiligung darf jedoch von keiner Körperschaft erworben werden, 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. Als Beteiligungsanschaffung gilt auch:

- ein mehr als 10 %-iger Anteilserwerb bei einer Neugründung
- ein Anteilserwerb im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung, wenn dadurch mehr als 10 % erworben werden
- wenn das Beteiligungsausmaß einer bestehenden Beteiligung um mehr als 10 % erhöht wird.

Beteiligungen innerhalb einer Stiftung zu halten, kann damit steuerlich vorteilhaft sein. Die Übertragung der stillen Reserven bewirkt eine Steuerstundung.

2.4.1. Steuerliche Vorteile bei der Veräußerung von Beteiligungen

| Einkünfte | GmbH | Stiftung | Privatvermögen |
|--|------|--|----------------|
| Veräußerungsgewinne inländische Beteiligungen | 25 % | 25 % ZS* / Übertragung stiller Reserve | 27,5 % |
| Veräußerungsgewinne ausländische Schachtelbeteiligung >10 % | 0 % | 25 % ZS* / Übertragung stiller Reserve | 27,5 % |
| Veräußerungsgewinne ausländische Portfolio-beteiligung mind. 1 % | 25 % | 25 % ZS* / Übertragung stiller Reserve | 27,5 % |
| Veräußerungsgewinne ausländische Portfolio-beteiligung <1 % | 25 % | 25 % ZS* | 27,5 % |

*Zwischensteuer

2.5. Investmentfonds

Die Besteuerung von Investmentfonds erfolgt nach dem Transparenzprinzip. Den Anlegern werden dabei jene 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 für steuerliche Zwecke zugerechnet. Die steuerlichen Anschaffungskosten von Investmentfonds werden um diese sog. ausschüttungsgleichen Erträge erhöht. Dabei ist zwischen Meldefonds, für die ein steuerlicher Vertreter jährlich und im Zeitpunkt der Ausschüttung die steuerpflichtigen Erträge an die Oesterreichische Kontrollbank (OeKB) meldet, und Nichtmeldefonds zu unterscheiden, die keinen steuerlichen Vertreter haben.

Besteuerung von Meldefonds

Die Ausschüttungen aus einem Investmentfonds sind grundsätzlich im Ausschüttungszeitpunkt steuerpflichtig. Insofern keine Ausschüttungen erfolgen, kommt es zur Besteuerung ausschüttungsgleicher Erträge. Dabei sind die Erträge aus der Überlassung von Kapital sowie 60 % der Substanzgewinne und Einkünfte aus Derivaten zu erfassen. Abgezogen werden damit in Verbindung stehende Aufwendungen. Die ausschüttungsgleichen Erträge müssen vom steuerlichen Vertreter des Investmentfonds nachgewiesen und an die OeKB gemeldet werden.

Besteuerung von Nichtmeldefonds

Hinsichtlich Nichtmeldefonds sind die erhaltenen Ausschüttungen zu versteuern. Hinzu kommt eine Besteuerung pauschaler ausschüttungsgleicher Erträge (auf Basis des höheren Betrages aus 90 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem Anteilswert zu Beginn und zum Ende des Kalenderjahres bzw. 10 % des letzten Anteilswertes im Kalenderjahr). Die Pauschalbesteuerung kann durch einen Selbstanachweis der ausschüttungsgleichen Erträge für Nichtmeldefonds vermieden werden.

2.6. Grundstücksveräußerungen

Der Begriff Grundstück umfasst Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte. Einkünfte aus Liegenschaftsveräußerungen sind im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung anzugeben und unterliegen der 25 % Zwischensteuer. Bei Einkünften aus der Veräußerung ausländischer Grundstücke ist auf Basis des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens zu prüfen, ob bzw. inwiefern ein Besteuerungsanspruch Österreichs eingeschränkt wird.

2.6.1. 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. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird der tatsächlich niedrigere Wertzuwachs im Rahmen der Veranlagung besteuert.

2.6.2. 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 wird mit 25 % besteuert. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird der tatsächlich niedrigere Wertzuwachs im Rahmen der Veranlagung besteuert.

2.6.3. 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.

2.6.4. Verlustausgleichsmöglichkeiten

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

Ein danach noch verbleibender Verlust kann zu 60 % mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im selben Jahr bzw. verteilt über 15 Jahre ausgeglichen werden.

2.6.5. Besteuerung der Einkünfte aus Immobilien

| Einkünfte | GmbH | Stiftung | Privatvermögen |
|--------------------------------|--|--|--|
| Vermietung & Verpachtung | 25 % (keine 1/15 AfA, 2,5 % AfA Gewerbeobjekt, 1,5 % AfA Zinshaus) | 25 % Körperschaftsteuer (1/15, AfA 1,5 %) | Bis 11.000 € 0 %, darüber progressiv 25 % - 55 % (1/15 AfA, 1,5 % AfA) |
| Veräußerungsgewinne Immobilien | 25 % Körperschaftsteuer | 3,5 % (25 % ZS* x 14 %), 15 % (25 % ZS* x 60 %) Neuvermögen: ZS* 25 % | 4,2 % ImmoEST (30 % x 14 %), 18 % ImmoEST (30 % x 60 %) Neuvermögen: 30 % ImmoEST |

*Zwischensteuer

Im Fall einer GmbH fallen bei einer Ausschüttung der Immobilien-gewinne an die Gesellschafter weitere 27,5 % Kapitalertragsteuer an. Gleiches gilt für die Privatstiftung, bei der allerdings die Zwischensteuer auf Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung bei kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen an die Begünstigten gutgeschrieben wird. Je nach vermieteten Immobilien, zeitlichem Horizont der Veranlagung und persönlicher Steuersituation ist die optimale Struktur zu überlegen.

2.7. Spekulationseinkünfte

Wertsteigerungen bei anderen Wirtschaftsgütern (z.B. Edelmetalle, Kunstgegenstände, Kryptowährungen, soweit nicht zinsbringend veranlagt) sind nur dann Körperschaftsteuerpflichtig, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb eines Jahres verkauft wird. Außerhalb der Behaltfrist von einem Jahr ist der Verkauf steuerfrei.

2.8. 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 | idR steuerfrei |
| Internationale Portfoliobeteiligungen | Dividenden | idR steuerfrei |
| Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen | Substanzgewinne | 25 % ZS (0 % bei Altvermögen) |
| Veräußerung in- und ausländischer Beteiligungen (mind. 1 % innerhalb der letzten 5 Jahre) z.B. Aktien, GmbH-Anteile | Substanzgewinn | 25 % ZS (Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven) |
| Vermietung und Verpachtung | Überschuss | 25 % KöSt |
| Grundstücksveräußerung | Überschuss | 25 % ZS |

| Einkunftsart (sonstige Einkünfte) | Ertrag | Besteuerung |
|-----------------------------------|------------|---------------------------|
| Wiederkehrende Bezüge | Überschuss | 25 % KöSt |
| Spekulationsgeschäfte | Überschuss | 25 % KöSt bzw. steuerfrei |
| Einkünfte aus Leistungen | Überschuss | 25 % KöSt |

2.9. Zuwendungen an Begünstigte

2.9.1. Besteuerung der laufenden Zuwendungen

Zuwendungen an Begünstigte sind unentgeltliche Leistungen der Privatstiftung und stellen bei den Begünstigten Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Dies gilt sowohl für nach außen hin als solche erkennbare Zuwendungen als auch für „verdeckte“ Zuwendungen. Soweit verdeckte Zuwendungen im Rahmen von Leistungsbeziehungen zwischen der Privatstiftung und Begünstigten erfolgen, liegt eine Zuwendung nur in Höhe des unangemessenen „Teils“ der Leistungsbeziehung, vor. Bemessungsgrundlage für Zuwendungen (Sachzuwendungen, Nutzungen) sind jeweils die fiktiven Anschaffungskosten, d.h. jener Betrag, den der Begünstigte für die Anschaffung der Wirtschaftsgüter oder für die Übertragung der Nutzungsmöglichkeiten hätte aufwenden müssen.

Zuwendungen an natürliche Personen aus inländischen Stiftungen unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug von 27,5 % mit Endbesteuerungswirkung.

Zuwendungen an ausländische Begünstigte unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, wobei die Besteuerung ebenso durch Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 27,5 % erfolgt. In diesem Fall sind die Regelungen der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten, die das österreichische Besteuerungsrecht einschränken können.

Vermietung von Immobilien an Begünstigte

Die Vermietung von Immobilien an Begünstigte hat zu fremdüblichen Bedingungen zu erfolgen. Die Höhe der fremdüblichen Miete bestimmt sich bei einem funktionierenden Mietmarkt (für vergleichbare Immobilien) an der Marktmiete, andernfalls an einer sog. „Renditemiete“ (idR zwischen 3 % und 5 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten). Insoweit die vom Begünstigten entrichtete Miete von der fremdüblichen Miete abweicht, liegt eine verdeckte Zuwendung vor.

2.9.2. Besteuerung von Substanzauszahlungen

Es 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 „Mausefallen-Effekt“: Zuwendungen einer Stiftung unterliegen dabei dem 27,5 %-igen Kapitalertragsteuerabzug, unabhängig davon, ob die Zuwendungen aus Erträgen des zugewendeten Vermögens oder aus der Substanz (vom Stifter zugewendetes Vermögen) stammen. Lediglich bei Widerruf der Privatstiftung kann der Stifter auf Antrag die Bemessungsgrundlage der Zuwendungsbesteuerung auch für Altvermögen um seine steuerlichen Eingangswerte reduzieren. Darüber hinaus können nach einer Entscheidung des VfGH die Verkehrswerte als Eingangswerte abgezogen werden, wenn die stillen Reserven beim Stifter im Einlagezeitpunkt nicht mehr steuerhängig waren (etwa im Fall einer Immobilie, die der Stifter vor dem 1.4.2012 außerhalb der Spekulationsfrist in die Stiftung eingelegt hat).

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.

2.9.3. 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 dagegen, wenn es anlässlich der Abwicklung zu einer Vermögensverwertung kommt, z.B. wenn betriebliches und/oder außerbetriebliches Vermögen veräußert wird.

Die Zuwendung des Restvermögens bzw. eines Betriebes an den (Letzt-)Begünstigten unterliegt – außer im Falle einer Substanzauszahlung (siehe 2.9.2.) – der Zuwendungsbesteuerung, d.h. der Kapitalertragsteuer mit 27,5 % (bei Zuwendungen an Letztbegünstigte im Ausland sind die Regelungen der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten, durch die sich eine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechtes ergeben kann). 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 fiktiven Anschaffungskosten (= Verkehrswerte) der zugewendeten Wirtschaftsgüter.

Für „Altvermögen“ kann der Stifter auf Antrag die Bemessungsgrundlage um seine steuerlichen Eingangswerte, in der Regel die historischen Anschaffungskosten (bzw. ausnahmsweise die Verkehrswerte bei Einlage in die Stiftung; siehe 2.9.2.), 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 2.9.2.).

2.9.4. Überblick Ausgangsbesteuerung

Besteuerung von Zuwendungen an Begünstigte:

- Beim Begünstigten liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Einkommensteuergesetzes vor.
- Die Privatstiftung hat Kapitalertragsteuer in Höhe von 27,5 % einzubehalten.
- Bereits abgeführte Zwischensteuer wird der Privatstiftung gutgeschrieben.

Besteuerung von Zuwendungen an ausländische Begünstigte

Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte unterliegen in Österreich grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht mit 27,5 % Kapitalertragsteuer. Allenfalls besteht die Möglichkeit - in Abhängigkeit vom Wohnsitzstaat – von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Gebrauch zu machen, um so eine steuerliche Doppelbelastung des Begünstigten zu vermeiden.

Je nach DBA werden Zuwendungen von Privatstiftungen als sonstige Einkünfte oder als Dividenden betrachtet.

| Österreich | Art 21 - Sonstige Einkünfte | Art 10 - Dividenden |
|---------------|---|--|
| Quellenstaat | Quellenstaat hat kein Besteuerungsrecht | idR max. 15 % Quellenbesteuerung gemäß DBA |
| Wohnsitzstaat | Wohnsitzstaat hat Besteuerungsrecht | Wohnsitzstaat hat Besteuerungsrecht Anrechnung der inländischen KEST bis max. DBA-Satz im Ausland (darüber Entlastung an Quelle/Erstattung) |

Zum Unterbleiben einer Zwischenbesteuerung und zur Erstattung von Zwischensteuer bei kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen siehe 2.2.3.

2.10. Exkurs: Liechtensteinische Stiftung

Das Abkommen der Republik Österreich mit dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern enthält Bestimmungen betreffend die steuerliche Qualifikation liechtensteinischer Stiftungen.

Eine liechtensteinische Stiftung ist danach als steuerlich intransparent zu behandeln, wenn:

- weder der Stifter noch ein Begünstigter oder eine diesen nahestehende Person Mitglieder im Stiftungsrat oder in einem Gremium sind, dem Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat zustehen
- keine Abberufungsrechte des Stiftungsrates durch den Stifter, einen Begünstigten oder eine diesen nahestehende Person ohne wichtigen Grund bestehen
- kein Mandatsvertrag besteht.

Bei Zuwendungen von Vermögen von in Österreich steuerlich ansässigen Personen an eine intransparente liechtensteinische Stiftung (sofern sie der österreichischen Finanzverwaltung offengelegt wurde) sieht das Steuerabkommen einen Eingangsteuersatz von 5 % vor. Werden der österreichischen Finanzverwaltung nicht sämtliche Dokumente (wie z.B. Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde) 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 für die liechtensteinische Privatvermögensstruktur keinen Abkommenschutz vor.

Zuwendungen von intransparenten liechtensteinischen Stiftungen an in Österreich ansässige Personen unterliegen einer Zuwendungssteuer in Höhe von 27,5 % (analog der österreichischen Kapitalertragsteuer). Nach herrschender Ansicht gehen die Bestimmungen des Steuerabkommens den revidierten Bestimmungen des Stiftungseingangssteuergesetzes (siehe Punkt 2.1.) vor.

3. Fahrplan zur Errichtung einer Privatstiftung

| Schritte | Wer? |
|---|---|
| Besprechung der persönlichen Verhältnisse und Wünsche | Stifter, Rechtsanwalt, Steuerberater |
| Entwurf der Stiftungserklärung inkl. Benennung des ersten Stiftungsvorstandes sowie der Stiftungszusatzurkunde(n) mit zusätzlichen Regelungen (z.B. weitere Zuwendungen, Begünstigte) | Rechtsanwalt, Steuerberater |
| Entwurf der Firmenbucheingabe inkl. Vorschlag hinsichtlich der Bestellung des Stiftungsprüfers | Rechtsanwalt, Notar |
| Entwurf der Dokumente für die steuerliche Registrierung (Fragebogen Finanzamt, Unterschriftsprobenblatt, Steuervollmacht) | Steuerberater |
| Übernahme des Stiftungsvermögens: Eröffnung eines Bankkontos für die Privatstiftung Unterzeichnung des Unterschriftsprobenblattes für das Bankkonto Einzahlung des Stiftungsvermögens in Höhe von zumindest € 70.000 Erwirken einer Bankbestätigung für die erfolgte Einzahlung | Stiftungsvorstand, Stifter |
| Allenfalls Übertragung von Aktien und/oder GmbH-Anteilen | Stiftungsvorstand, Stifter, Notar, Rechtsanwalt |
| Termin mit dem Notar betreffend Unterzeichnung: Stiftungserklärung sowie Zusatzurkunde(n) (Notariatsakt) Bestellung des Stiftungsvorstandes Musterzeichnungserklärungen des Stiftungsvorstandes Antrag auf Eintragung der Stiftung im Firmenbuch | Stifter, Notar, Stiftungsvorstand |

| Schritte | Wer? |
|--|---------------------|
| 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 über FinanzOnline | Steuerberater |
| Meldung von Begünstigten innerhalb eines Monats über FinanzOnline | Steuerberater |
| Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer (binnen vier Wochen) | Stiftungsvorstand |

Über PwC

PwC Österreich unterstützt sowohl Unternehmen als auch Organisationen dabei, Wert zu schaffen. Das tun wir mit über 1.200 Mitarbeitern an fünf Standorten in ganz Österreich und als Mitglied im weltweiten Netzwerk von PwC. Wo immer Sie auf uns treffen, rund 276.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter haben ein gemeinsames Ziel vor Augen: Mit unseren Dienstleistungen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Rechtsberatung 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 allein auf Basis dieser Unterlage, sondern auf Grund professioneller Beratung getroffen werden. Aus Gründen der Lesbarkeit wurde im Text die männliche Form gewählt, nichtsdestoweniger beziehen sich die Angaben auf Angehörige aller Geschlechter.

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

© 2021 PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 1220 Wien

Für den Inhalt verantwortlich:

- Dr. Rudolf Krickl | Partner Corporate Tax, PwC Österreich
rudolf.krickl@pwc.com

Autorenteam:

- MMag. Georg Erdélyi | Partner Corporate Tax, PwC Österreich
georg.erdelyi@pwc.com
- MMag. Alexander Beisser | Manager Corporate Tax, PwC Österreich
alexander.beisser@pwc.com

PwC Legal*:

- Dr. Christian Oehner, LL.M. | Partner PwC Legal*
christian.oehner@pwc.com
- Dr. Michael Lind, LL.M. | Partner PwC Legal*
michael.lind@pwc.com

*„PwC Legal“ bezeichnet in Österreich die oehner & partner rechtsanwaeltel gmbh, welche in Kooperation mit der PricewaterhouseCoopers Legal AG Rechtsanwalts-gesellschaft mit Sitz in Frankfurt am Main steht.

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



© 2021 PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. In diesem Dokument bezieht sich die Bezeichnung „PwC Österreich“ auf die PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder eines ihrer verbundenen Unternehmen, von denen jedes ein selbstständiges Rechtssubjekt ist. Mehr Informationen hierzu finden Sie unter <https://www.pwc.at/de/impressum.html>.

„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 [pwc.com/structure](https://www.pwc.com/structure).