

Aus verfahrensrechtlicher Sicht hielt das OLG fest, dass einem Familienbeirat im Verf betreffend die Bestimmung der Vorstandsvergütung keine Parteistellung und Rekurslegitimation zukommt, sofern diesem in der Stiftungsurkunde keine entsprechenden (Mitwirkungs-)Rechte eingeräumt sind. Eine materielle Parteistellung iSd § 2 Abs 1 Z 3 AußStrG kann sich auch nicht allein aus der Stellung als Letztbegünstigter und Mitglied des Familienbeirats ergeben. Nach der genannten Bestimmung sind

nur solche Personen materielle Parteien eines nach dem AußStrG geführten Verf, deren rechtlich geschützte Stellung durch die gerichtliche Tätigkeit unmittelbar beeinflusst würde. Weiters wird festgehalten, dass die gerichtliche Bestimmung der Vergütung der Stiftungsvorstandsmitglieder eine Entscheidung im Kostenpunkt iSd § 62 Abs 2 Z 1 AußStrG darstellt, weshalb ein RevRek jedenfalls unzulässig ist.

PHILIPP KARL FRIEDL

## Die Privatstiftung im Wandel – ein Rück- und Ausblick

### Der Beitrag schnell gelesen

Der Rückblick auf die (Sonder-)Besteuerung skizziert eine spannende Entwicklung der Privatstiftung und veranschaulicht den Abbau der steuerrechtlichen Vorteile der Privatstiftung in den letzten drei Jahrzehnten. Zwar verfügt die Privatstiftung bis heute über gewisse steuerrechtliche Vorteile gegenüber der sonstigen Besteuerung von Körperschaften iSd KStG oder der Besteuerung von natürlichen Personen, doch erhöht die abgabenrechtliche Diskontinuität bei der Privatstiftungsbesteuerung nicht unbedingt das Vertrauen von Personen, die

unter anderem in ihrer Standort- oder Rechtsformwahl auf die Privatstiftung gesetzt haben. Der nachfolgende Beitrag will diese Diskontinuität in der Vergangenheit skizzieren und gleichzeitig mögliche Steueranreize für die Zukunft vorschlagen.

### Steuerrecht

§ 13 KStG; § 1 StiftEG; § 7 Abs 2 GrEStG

PSR 2023/31



RA StB Mag. Dr. TOBIAS HAYDEN LL.M., LL.B, BSc. ist Rechtsanwalt bei Schönherr Rechtsanwälte GmbH und Steuerberater bei Haimert Hörler Wirtschaftsprüfer Steuerberater GmbH.

RA Mag. MARCO THORBAUER ist als Partner/Rechtsanwalt bei Schönherr Rechtsanwälte GmbH in den Bereichen Steuerrecht und Private Clients tätig.

Mag. BENEDIKT SCHACHNER-GRÖHS ist als Rechtsanwaltsanwärter bei Schönherr Rechtsanwälte GmbH in den Bereichen Steuerrecht und Private Clients tätig.

ROSA GLUNZ LL.B. ist studentische Mitarbeiterin bei Schönherr Rechtsanwälte GmbH und Studentin des Masterstudiums Wirtschaftsrecht an der WU Wien.

### Inhaltsübersicht:

#### A. Historischer Rückblick

#### B. Ausblick:

1. Gleichklang zwischen StiftEST und GrESt bei Eingangsbesteuerung
2. Abschaffung des Zu- und Abflussprinzips
3. Einschränkung des (zu) weiten Zuwendungsbegriffs von Privatstiftungen zwecks Förderung des Gemeinwohls
4. Erleichterte Errichtung von Substiftungen
5. Identitätswahrender Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft

#### C. Fazit

### A. Historischer Rückblick

Mit der Schaffung des PSG im Jahr 1993 wurden weitreichende Steuerbegünstigungen vorgesehen. Dies mit dem historischen Ziel des Gesetzgebers, dass durch Schaffung eines bedarfsgerechten Rechtsinstrumentariums der Abfluss von Vermögen in ausländische Stiftungen und stiftungsähnliche Gebilde und die Errichtung von Hilfskonstruktionen hintangehalten werden soll.<sup>1</sup> Diese steuerlichen Begünstigungen wurden in den darauffolgenden 30 Jahren sukzessive reduziert. Die historische Entwicklung skizziert sich grob wie folgt:<sup>2</sup>

**1993:** Ursprünglich befreite das Privatstiftungsgesetz („PSG“ – BGBl 1993/694) bestimmte Kapitaleinkünfte der Privatstiftung von der Körperschaftssteuer in § 5 Z 11 KStG aF: Konkret waren ► Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Banken sowie aus Forderungswertpapieren, die zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG aF gehörten,

<sup>1</sup> ErläutRV 1132 BgNR 18. GP 14.

<sup>2</sup> Ausf etwa Riedl/Streicher in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG<sup>3</sup> (2022) § 13 Rz 1ff; s auch Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 13 Rz 1ff; Schuchter in Bergmann/Bieber, KStG: Update-Kommentar (2015) § 13 Rz 1f; vgl auch Pichler, 30 Jahre Besteuerung der Privatstiftung, ecoloex 2023, 284ff.

- ▶ vergleichbare ausländische Kapitalerträge, sofern für sie keine Steuerentlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgte,
- ▶ ausländische Beteiligungserträge, sofern sie den in § 10 Abs 1 KStG genannten vergleichbar waren und wenn für sie keine Steuerentlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgte, und
- ▶ Einkünfte iSd § 31 EStG aF (Veräußerungserlöse von Beteiligungen über 10%)

erfasst.

Gleichzeitig wurde in § 7 Abs 4 KStG aF bzgl der Gewinnermittlung normiert, dass die Einkünfteumwandlung von Kapitalgesellschaften in gewerbliche Einkünfte (§ 7 Abs 3 KStG) nicht und die Gewinnermittlung für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5 des EStG) nur für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwenden ist sowie dass die Ermittlung der Einkünfte aus LuF unter Berücksichtigung von § 125 Abs 5 BAO zu erfolgen hat.

Für Zwecke der ErbSt und SchenkSt bestand zunächst ein begünstigender Pauschaltarif iHv 2,5% für Zuwendungen an die Privatstiftung. Voraussetzung war, dass der Stifter das Vermögen selbst zuwendet und dieses Vermögen mind zehn Jahre in der Privatstiftung gehalten wird. Zudem wurde eine ergänzende SchenkSt-Befreiung für Zuwendungen der Privatstiftung an die Begünstigten vorgesehen.

**1996:** Das Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl 1996/201) fasste die ertragsteuerlichen Begünstigungen weitgehend unverändert in § 13 KStG zusammen. Lediglich die Steuerbefreiung für Forderungswertpapiere ist auf öffentlich angebotene Forderungswertpapiere eingeschränkt worden. Neu eingeführt wurden als Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der in § 13 KStG enthaltenen ertragsteuerlichen Steuerbegünstigungen allerdings qualifizierte Offenlegungspflichten: Die Begünstigungen galten ab der Veranlagung 1996 nur für Privatstiftungen, deren Stifter unmittelbar oder über eine dem zuständigen Finanzamt offengelegte Treuhandenschaft auftreten und deren Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen.

**2001:** Ab der Veranlagung 2001 hob das BudBG 2001 (BGBl I 2000/142) die Befreiung für bestimmte Kapitaleinkünfte auf und führte stattdessen zur Schließung des Zinsvorteils ein Zwischenbesteuerungsregime dieser Kapitalerträge ein. Die Zwischensteuer in Form der KSt unterbleibt dabei bis heute, soweit Zuwendungen im selben Veranlagungsjahr getätigt werden, oder wird bei späteren Zuwendungen an Begünstigte wieder gutgeschrieben. Damit entspricht die Zwischensteuer wirtschaftlich gesehen einer Vorauszahlung auf eine später anfallende Kapitalertragsteuer, sofern eine Zuwendung getätigt wird. Voraussetzung für das Unterbleiben oder die spätere Gutschrift der Zwischensteuer ist, dass die Zuwendungen nicht von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens entlastet werden. Die Zwischensteuer betrug vorerst jedoch lediglich 12,5% KSt (regulärer KSt-Satz war 25%) gem § 22 Abs 3 KStG aF.

Das neue Zwischenbesteuerungsregime galt bislang auch für befreite Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 EStG aF, wobei hierfür zumindest die Übertragung stiller Reserven in § 13 Abs 3 KStG geschaffen wurde: Im Rahmen einer qualifizierten Beteiligungsveräußerung aufgedeckte stille Reserven können seitdem von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft, der mehr als 10% beträgt, abgesetzt werden. Nach den (unverbindlichen) Stiftr 2001 konnten hierbei stille Reserven auch auf neue Anteile

im Rahmen einer ordentlichen Kapitalerhöhung übertragen werden, wenn dadurch

- ▶ ein Beteiligungsausmaß von mehr als 10% erreicht wird oder
- ▶ das bestehende Beteiligungsausmaß um mehr als 10% erhöht wird oder
- ▶ bei einer schon bestehenden mehr als 10%igen Beteiligung nur vom Bezugsrecht Gebrauch gemacht wird und eine verhältnismäßige Kapitalerhöhung, bezogen auf das Grund- oder Stammkapital vor der Kapitalerhöhung, um mehr als 10% erfolgt.<sup>3</sup>

Der begünstigte Pauschaltarif für Zuwendungen des Stifters an seine Privatstiftung im ErbSt- und SchenkStG wurde schließlich ab dem Kalenderjahr 2001 von 2,5% auf 5% erhöht, sofern die Zuwendung nicht an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Privatstiftungen erfolgt.

**2007:** Für Anschaffungen nach dem 31. 12. 2007 schränkte das Abgabensicherungsgesetz 2007 (BGBl I 2007/99) die Übertragung von stillen Reserven für bereits bestehende Anteile in § 13 Abs 4 Z 1 letzter Satz KStG ein: Stille Reserven können seitdem nicht auf bestehende Anteile von Körperschaften übertragen werden, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mind 20% beteiligt sind.

**2008:** Für Zuwendungen ab dem 31. 7. 2008<sup>4</sup> führte das Schenkungsmeldegesezt 2008 (BGBl I 2008/85) die Stiftungseinkangsbesteuerung als Ersatz für die bislang geltende ErbSt und SchenkSt ein. Während die ErbSt und SchenkSt für alle übrigen Rechtssubjekte gänzlich im Jahr 2008 entfiel, wurde die Privatstiftung stattdessen mit einer zusätzlichen Verkehrsteuer be-  
dacht.

Zudem wurde die Ausgangsbesteuerung neu geregelt, wodurch neben KSt-pflichtigen Zuwendungen auch steuerneutrale Substanzauszahlungen aus der Privatstiftung möglich sind. Eine solche Substanzauszahlung bedingt eine Zuwendung (i) aus nach dem 31. 7. 2008 an die Privatstiftung gewidmeten Vermögen, (ii) das Übersteigen des „maßgeblichen Werts“ (Bilanzgewinn einschließlich Gewinnrücklagen und stille Reserven) und (iii) die Deckung im laufend zu führenden Evidenzkonto der Privatstiftung. Trotz der Möglichkeit steuerneutraler Substanzauszahlungen besteht der „Mauseffekteffekt“ für viele Privatstiftungen fort, weil diesen idR das wesentliche Vermögen vor dem 31. 7. 2008 zugewendet wurde.<sup>5</sup>

Schließlich wurden durch das Schenkungsmeldegesezt 2008 explizite Regelungen für die Errichtung von Substiftungen und den Widerruf von Privatstiftungen in § 27 EStG geschaffen.

**2009:** Das Budgetbegleitgesetz 2009 (BGBl 2009/52) reduzierte den Anwendungsbereich der Beteiligungsertragsbefreiung in § 13 Abs 2 KStG für Privatstiftungen, indem bestimmte ausländische Beteiligungserträge iSd § 10 Abs 4 und 5 KStG aF (Wechsel von Befreiungs- zur Anrechnungsmethode bei bestimmten niedrigbesteuerten Körperschaften im Ausland) nicht mehr befreit waren.

**2010:** Seit dem Abgabenänderungsgesetz 2010 (BGBl I 2010/34) muss mit Wirkung ab dem 1. 7. 2010 jede Privatstiftung dem Finanzamt zwingend eine Kopie ihrer Stiftungsurkunde sowie allfälliger Stiftungszusatzurkunden offenlegen. Bei Verletzung

<sup>3</sup> Stiftr 2001 Rz 107.

<sup>4</sup> Siehe hierzu im Detail § 5 Z 1 und Z 2 StiftEG.

<sup>5</sup> Etwa *Fraberger/Petritz*, Das Herzstück der „Stiftungsbesteuerung neu“ – Die steuerfreie Substanzauszahlung, PSR 2009, 34; *Wilplinger*, Ist die Privatstiftung als Familienholding noch zeitgemäß? in FS Zöchling (2022) 197 (209); relativierend *Doralt*, Stiftungsbesteuerung: Mauseffekte ein Papiertiger? RdW 2007, 52f.

dieser Pflicht hat das Finanzamt seitdem unverzüglich die Geldwäschemeldestelle zu informieren.

Zudem wird seit dem Abgabenänderungsgesetz 2010 auch eine Befreiung von der Zwischensteuer versagt, wenn (anstelle einer Entlastung nach einem DBA) eine Entlastung der Zuwendung nach § 240 Abs 3 BAO erfolgt.

**2011:** Das Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 2010/111) verdoppelte ua den Zwischensteuersatz von 12,5% auf 25% ab der Veranlagung 2011.

Zudem wurde die Steuerpflicht für Veräußerungen von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG aF, die der Privatstiftung nach dem 31. 12. 2010 zugewendet oder von dieser angeschafft wurden, eingeführt, wenn bei einem der Stifter oder Zustifter Steuerpflicht bestanden hätte (Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG und vergleichbare ausländische Körperschaften oder Stifter/Zustifter in Form von Gewinnermittlern gem § 5 EStG).

**2012:** Das 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I 2012/22) hob die mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 eingeführte Regelung bzgl Veräußerungen von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG aF wieder auf. Stattdessen unterliegen ab dem 1. 4. 2012 alle Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG nF, unabhängig von der Person des Stifters/Zustifters, der Zwischensteuer.

Zudem erfolgte eine Anpassung des Katalogs der zwischensteuerpflichtigen Kapitalerträge an das neue Kapitalvermögensbesteuerungsregime in § 27 f EStG.

Das Budgetbegleitgesetz 2012 (BGBl I 2011/112) strich die Erhöhung der Stiftungseingangssteuer iHv 3,5% (GrESt-Äquivalent) im Fall der unentgeltlichen Zuwendung von Grundstücken in § 2 Abs 2 StiftEG aF. Stattdessen wurde in § 7 Abs 2 GrEStG ein Stiftungseingangssteueräquivalent geschaffen, welches 2,5% der jeweiligen GrESt-Bemessungsgrundlage (Stiftungseingangssteueräquivalent) ausmachte. Zuwendungen von Grundstücken an eine Privatstiftung, für die die Steuerschuld nach dem 31. 12. 2011 entstand, fallen seitdem grds unter das GrEStG anstelle des StiftEG. Das neue Stiftungseingangssteueräquivalent kam demnach zur Anwendung, wenn der Wert der Gegenleistung geringer ist als der halbe gemeine Wert des Grundstücks (§ 10 BewG).

**2013:** Ein parlamentarischer Initiativantrag (BGBl I 2013/62) führte zwei weitere Erhöhungstatbestände für die Stiftungseingangssteuer (von 2,5 auf 25%) mit Wirkung zum 1. 1. 2014 ein. Eine Erhöhung der Stiftungseingangssteuer sollte nunmehr auch eintreten, wenn die Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse nicht einer dem § 5 PSG 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.

**2015:** Das Abgabenänderungsgesetz 2015 (BGBl I 2015/163) schränkte mit Wirkung zum 1. 1. 2016 die berücksichtigungswürdigen Zuwendungen im Rahmen der Zwischensteuer im Fall von grenzüberschreitenden Zuwendungen ein: Die Zwischensteuer darf nur bei Zuwendungen im selben Veranlagungsjahr unterbleiben oder wird bei späteren Zuwendungen an Begünstigte wieder gutgeschrieben, wenn die Zuwendung an Begünstigte endgültig mit österr KEST belastet ist. Findet eine auch anteilige Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, sind derartige Zuwendungen in diesem Ausmaß nicht mehr berücksichtigungswürdig. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Ka-

pitalertragsteuer stattfindet. Der Gesetzgeber hat weiters das FIFO-Verfahren in § 24 Abs 5 Z 4 KStG verankert, wonach zunächst die zeitlich ältere Zwischensteuer erstattet wird.<sup>6</sup>

Im Rahmen der GrESt-Novelle des StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118) wurde auch das Stiftungseingangssteueräquivalent mit Wirkung zum 1. 1. 2016 in § 7 Abs 2 GrEStG neu geregelt, indem auch teilentgeltliche Vorgänge (dh Gegenleistung bis zu 70% des Grundstückswerts) seitdem einbezogen werden: Bei unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerben durch eine Privatstiftung erhöht sich die GrESt demnach um 2,5% des Unterschiedsbetrags zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung.

**2018:** Das Jahressteuergesetz 2018 (BGBl I 2018/62) normierte die Hinzurechnungsbesteuerung als besondere Missbrauchsregelung mit Wirkung zum 1. 1. 2019 auch für Privatstiftungen sinngemäß in § 13 Abs 2 KStG. Bestimmte Passiveinkünfte von niedrigbesteuerten (bis zu 12,5% Effektivbesteuerung), ausländischen Tochtergesellschaften einer Privatstiftung sind seitdem in Österreich auf Ebene der Privatstiftung uU zu besteuern. Für Privatstiftungen kann diese Hinzurechnungsbesteuerung im Einzelfall sehr nachteilig sein, weil die hinzuzurechnenden Passiveinkünfte stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht der Zwischensteuer unterliegen.<sup>7</sup>

Beteiligungserträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen (Kapitalbeteiligungen ab 10%) bzw qualifizierte Portfoliobeteiligungen (Kapitalbeteiligungen ab 5%) der Privatstiftung an ausländischen, niedrigbesteuerten Tochtergesellschaften, deren Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von Passiveinkünften liegt, sind nicht mehr befreit, sondern es kommt der Methodenwechsel zur Anwendung. Die entsprechenden Beteiligungserträge unterliegen auch nicht der erstattungsfähigen Zwischensteuer.<sup>8</sup>

**2022:** Das ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I (BGBl I 2022/10) senkte den KSt-Satz einschließlich einer etwaigen Zwischenbesteuerung für Privatstiftungen erfreulicherweise ab 1. 1. 2023 auf 24% und ab 1. 1. 2024 auf 23%. Die Steuersenkung betrifft jedoch alle Körperschaften und ist nicht auf Privatstiftungen beschränkt. Durch die Erweiterung der Kapitaleinkünfte in § 27 ff EStG um Einkünfte aus Kryptowährungen wurde zudem das daran anknüpfende Zwischenbesteuerungsregime von Privatstiftungen in § 13 Abs 3 KStG um Einkünfte aus Kryptowährungen iSd § 27 Abs 4a EStG ergänzt. Bislang waren entsprechende Einkünfte aus Kryptowährungen nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist für Privatstiftungen steuerfrei. Die Zwischenbesteuerung für Einkünfte auf Kryptowährungen trat mit 1. 3. 2022 in Kraft und ist erstmals auf Kryptowährungen anzuwenden, die nach dem 28. 2. 2021 angeschafft wurden.

Am 17. 11. 2022 hat der VwGH im Rahmen der Übertragung stiller Reserven entgegen den StiftR 2001<sup>9</sup> und StiftR 2009 ausgesprochen, dass Zahlungen für einen Gesellschafterzuschuss

<sup>6</sup> Vgl *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> (2019) Rz 1138f, wonach der Stiftungsvorstand danach trachten sollte, die Zuwendungen an die zwischensteuerliche Bemessungsgrundlage anzupassen bzw keine Schwankungen zwischen den einzelnen Veranlagungen zu verursachen: Dadurch werden Zuwendungen stets gegen die – laufend mit 25% – zu besteuernenden zwischensteuerpflichtigen Erträge gerechnet.

<sup>7</sup> § 5 Z 3 Passiveinkünfte-VO niedrigbesteuerte Körperschaften; KStR 2013 Rz 1248dw; dazu etwa *Schilcher/Titz*, Die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG bei Privatstiftungen, RWZ 2021, 18 (22); *Wilplinger* in FS Zöchling 207; aA *Fuerea*, PSR 2019, 39.

<sup>8</sup> Etwa *Gläser* in *Bergmann/Gläser/Pinetz/Stanek*, Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel (2020) Rz 8/12; *Wilplinger* in FS Zöchling 204.

<sup>9</sup> StiftR 2001 Rz 107; StiftR 2009 Rz 120.

zwar weitere Anschaffungskosten auf die Beteiligung begründen, aber im gegebenen Zusammenhang nicht als Anschaffung einer Beteiligung zu werten sind.<sup>10</sup> Insb kann eine Kapitalerhöhung durch die 100%ige Privatstiftung als Alleingesellschafterin, die nur von ihr gezeichnet werden soll, keine Änderung des Beteiligungsmaßes noch einen Erwerb einer zusätzlichen 10%igen Beteiligung bewirken und ist daher nicht als Ersatzanschaffung von neuen Anteilen zu qualifizieren.<sup>11</sup>

**2023:** Für Kapitalerhöhungen vor dem 1. 5. 2023 soll die zuvor skizzierte VwGH-Rsp nach dem Abgabenänderungsgesetz 2023 gem § 26 c Z 90 KStG nicht anwendbar sein, sondern soll diese Bestimmung die Verwaltungspraxis der StiftR 2001 und StiftR 2009 entgegen der jüngsten VwGH-Entscheidung rückwirkend bis 2001 festschreiben.<sup>12</sup> Kapitalerhöhungen durch die Privatstiftung als Alleingesellschafterin, die nur von ihr gezeichnet werden sollen, sind ab dem 1. 5. 2023 letztlich daher nicht mehr begünstigt.

### Zwischenfazit

Das Privatstiftungssteuerrecht in Österreich ist alles andere als durch Beständigkeit geprägt. Die eigennützige Privatstiftung verfügt bis heute über gewisse steuerrechtliche Vorteile gegenüber der sonstigen Besteuerung von Körperschaften iSd KStG oder der Besteuerung von natürlichen Personen (insb Übertragung stiller Reserven im Beteiligungsveräußerungsfall, erstattungsfähige KSt-Zwischensteuer für bestimmte Kapitaleinkünfte und Immobilienveräußerungen, Beteiligungsertragsbefreiung im Vergleich zu natürlichen Personen). Die entsprechenden Anreize wurden jedoch vielfach in den ersten drei Jahrzehnten des Bestehens von Privatstiftungen geändert und eingeschränkt. Im Hinblick auf das historische Ziel des Gesetzgebers, das der Einführung der Privatstiftung in Österreich zugrunde liegt, müssten Steuervorteile jedoch langfristig und unverändert bestehen, um als Standortvorteile für Österreich in einem globalen Steuerwettbewerb zu gelten. Die abgabenrechtliche Diskontinuität bei der Privatstiftungsbesteuerung ist daher sicherlich ein Grund für die aktuell sinkende Zahl an eigennützigen Privatstiftungen in Österreich.<sup>13</sup>

### B. Ausblick:

Folgende (steuerliche) Überlegungen könnten dazu beitragen, bestehende systematische Unstimmigkeiten zu beseitigen und dadurch die Rechtsform Privatstiftung für den Rechtsverkehr wieder attraktiver und zukunftsfit zu gestalten:

#### 1. Gleichklang zwischen StiftEst und GrEst bei Eingangsbesteuerung

Die Zuwendung von Grundstücken unterliegt neben der Eintragsgebühr nach dem GGG auch der GrEst sowie einem Stiftungseingangssteueräquivalent, wobei Letzteres ebenfalls im GrEstG (§ 7 Abs 2 GrEst) geregelt ist. Das Stiftungseingangssteueräquivalent bemisst sich dabei vom Unterschiedsbetrag zwischen dem Grundstückswert iSd GrEstG und einer allfälligen Gegenleistung und beträgt stets 2,5%.

Zuwendungen in anderer Form als Grundstücke unterliegen dagegen nur der Stiftungseingangssteuer, welche auf Grundlage des BewG bemessen wird (grds vom gemeinen Wert iSd § 10 Abs 2 BewG).<sup>14</sup> Die Stiftungseingangssteuer beträgt ebenfalls 2,5%, erhöht sich jedoch in bestimmten Fällen auf 25%.

Das Abstellen für das Stiftungseingangssteueräquivalent auf die Differenz zwischen dem (zu niedrigen) Grundstückswert und der Gegenleistung iSd § 5 GrEstG kann zu unsystematischen Ergebnissen im Vergleich zur Stiftungseingangssteuer füh-

ren. Der (zu niedrige) Grundstückswert iSd § 4 GrEstG entspricht bei Immobilienvermögen idR nicht dem (höheren) gemeinen Wert, weshalb das Stiftungseingangssteueräquivalent kein Äquivalent ist: Eine Äquivalenz würde zunächst eine vergleichbare Bemessungsgrundlage voraussetzen.<sup>15</sup> Zudem lässt sich durch ggf vorbehaltene Wohn- oder Fruchtgenussrechte an Immobilien durch den Stifter/Zustifter als Gegenleistung das Stiftungseingangssteueräquivalent erheblich reduzieren, wobei Ausgangspunkt der Reduktion eben der bereits von vornherein typischerweise niedrigere Grundstückswert iSd GrEstG ist.<sup>16</sup> Auch bei Zuwendungen von sonstigen Vermögensgegenständen reduzieren Vorbehaltsfruchtgenussrechte aufgrund der ausdrücklichen Anordnung, dass Schulden und Lasten abzuziehen sind, gem § 1 Abs 5 StiftEG<sup>17</sup> die Bemessungsgrundlage.<sup>18</sup> Allerdings bemisst sich Letztere nach den Vorschriften des BewG (idR gemeiner Wert) und nicht, wie etwa im Fall des Stiftungseingangssteueräquivalents, von einem begünstigten (niedrigeren) Wert.<sup>19</sup> Derartige Vorbehaltsfruchtgenussrechte reduzieren zwar die Eingangssteuerbelastung bei Zuwendungen an die Privatstiftung, die Rsp steht jedoch einer abweichenden Einkünftezurechnung auf Grundlage dieser Fruchtgenussrechte (insb bei Kapitalanteilen) an den Fruchtgenussberechtigten statt der Privatstiftung durchaus kritisch gegenüber.<sup>20</sup>

Allgemein besteht bei gemischten Zuwendungen an eine Privatstiftung eine Diskrepanz, weil das StiftEG anders als das GrEstG die Aufteilung eines teilentgeltlichen Rechtsgeschäftes in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil nicht kennt:

<sup>10</sup> VwGH 17. 11. 2022, Ra 2021/15/0053.

<sup>11</sup> VwGH 17. 11. 2022, Ra 2021/15/0053.

<sup>12</sup> § 26 c Z 90 lit d KStG idF AbgÄG 2023.

<sup>13</sup> In diese Richtung auch N. Arnold in N. Arnold/Ludwig, *Stiftungshandbuch*<sup>3</sup> (2022) Rz 1/5; Reich-Rohrwig, 30 Jahre Privatstiftung, *ecolex* 2023, 270 (272); vgl zuvor bereits Peyerl, *Stiftung: Von der Mausefalle zum Hochsicherheitsstrakt – Schwindende Einflussnahme bei Verbleib und hohe Kosten bei Aufstieg*, SWK 2009, T 263.

<sup>14</sup> Zur konkreten Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vgl etwa Marschner, *Optimierung der Familienstiftung*<sup>4</sup> Rz 621ff; Ludwig in N. Arnold/Ludwig, *Stiftungshandbuch*<sup>3</sup> Rz 5/44; vgl auch StiftR 2009 Rz 318 zu § 1 Abs 5 StiftEG aF; dazu etwa Varro, *Stiftungseingangssteuer* (2011) 106ff.

<sup>15</sup> Vgl auch Schimmer/Stückler, *Änderungen der Grunderwerbsteuer durch das AbgÄG 2015 und durch das GG 2015*, ÖStZ 2016, 5 (7); Pinetz/P. Lansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, *GrEstG* (2017) § 7 Rz 55; Leyrer, *Die steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen* (2020) Rz 657.

<sup>16</sup> Vgl zum Fruchtgenussrecht im GrEstG etwa UFS 7. 10. 2004, RV/0375-G/02; Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, *GrEstG* § 5 Rz 523; Kampitsch, *Grunderwerbsteueroptimierung bei Zuwendungen an Privatstiftungen*, PSR 2017, 61 (68).

<sup>17</sup> Fraglich ist, ob im Umkehrschluss, ohne die Existenz des § 1 Abs 5 StiftEG, auch übertragbare, nicht-höchstpersönliche Fruchtgenussrechte als „persönliche Verhältnisse“ bei der Bewertung anhand des gemeinen Werts nach § 10 Abs 2 BewG außer Betracht bleiben müssten. § 1 Abs 5 StiftEG stellt jedenfalls sicher, dass diese bei der Bemessung der Stiftungseingangssteuer von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden dürfen.

<sup>18</sup> Etwa Puchinger, *Zuwendung einer Liegenschaft an eine Privatstiftung mit Fruchtgenussvorbehalt*, ZFS 2008, 56; Bruckner, *Zweifelsfragen zur Stiftungseingangssteuer*, PSR 2009, 85 (86); Varro, *Stiftungseingangssteuer* 112f; Marschner, *Optimierung der Familienstiftung*<sup>4</sup> Rz 633; Ludwig in N. Arnold/Ludwig, *Stiftungshandbuch*<sup>3</sup> Rz 5/28 und 5/112; Dohrau/Fahringer-Postl/Leyrer/Meindl/Obermair/Zinnöcker/Wieszmüller, *Die Privatstiftung in der Praxis* (2019) 44; Brezina/Kampitsch/Leyrer, *Zuwendung einer Beteiligung an eine Privatstiftung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses in Ertrag- und Stiftungseingangssteuer*, PSR 2019, 28 (36); Leyrer, *Die steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen* Rz 647; vgl zum ErbSt- und SchenkStG bereits Lechner, *Beteiligungsausgliederungen durch Kapitalgesellschaften in Stiftungen*, JBl 2003, 813 (814).

<sup>19</sup> Siehe bereits FN 15.

<sup>20</sup> Ausf VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0039 zu Kapitalanteilen; dazu Marschner, *Entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts als Veräußerung der Beteiligung*, BFGjournal 2015, 56 (58); ebenso Aigner/Kofler/Tumpel, *Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf Privatstiftungen unter Vorbehalt des Fruchtgenusses*, GES 2016, 282f; ebenso Brezina/Kampitsch/Leyrer, PSR 2019, 28 (31).

So unterliegen insb Grundstückszuwendungen, bei denen die Gegenleistung zwischen 50% und maximal 70% des Grundstückswerts ausmacht, mit dem unentgeltlichen Anteil seitdem dem Stiftungseingangssteueräquivalent.<sup>21</sup> Gerechtfertigt werden kann diese Diskrepanz<sup>22</sup> zwischen StiftEG und GrEStG allenfalls mit dem erheblich geringeren Grundstückswert iSd § 4 GrEStG gegenüber dem gemeinen Wert iSd § 10 Abs 2 BewG als vorwiegende Bemessungsgrundlage des StiftEG.<sup>23</sup>

Werden sämtliche Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft an eine Privatstiftung übertragen, kann sich mangels Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG, welche lediglich eine Befreiung für die Zuwendung von Grundstücken iSd § 2 GrEStG (und daher gerade nicht für Anteile an einer Gesellschaft) vorsieht, weiters eine „Doppelbesteuerung“ in Form von Stiftungseingangssteuer und GrESt samt Stiftungseingangssteueräquivalents ergeben.<sup>24</sup>

Zudem sind keine Erhöhungstatbestände des Stiftungseingangssteueräquivalents auf 25% im GrEStG in vergleichbaren Fällen, wie im StiftEG (s zuvor), vorgesehen.

Schließlich unterliegt die Zuwendung von ausländischen Grundstücken weder einer Stiftungseingangssteuer noch einem Stiftungseingangssteueräquivalent: § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG nimmt pauschal die Zuwendung von Grundstücken iSd § 2 GrEStG von der Stiftungseingangssteuer aus, ohne Differenzierung zwischen in- oder ausländischen Grundstücken, während das Stiftungseingangssteueräquivalent nach § 7 Abs 2 GrEStG auf einen steuerpflichtigen Erwerb iSd § 7 Abs 1 GrEStG abstellt und dieser wiederum nach § 1 GrEStG ein inländisches Grundstück bedingt.<sup>25</sup>

Um eine erhöhte Verkehrsteuerbelastung (GrESt und Stiftungseingangssteueräquivalent neben laufender Grundsteuer und Bodenwertabgabe als Vermögensteuern) von Immobilienvermögen zukünftig zu vermeiden, könnte auf das (unsachliche) Stiftungseingangssteueräquivalent gänzlich verzichtet werden.

## 2. Abschaffung des Zu- und Abflussprinzips

Nach § 18 PSG iVm § 189ff UGB ist die Privatstiftung rechnungslegungspflichtig, weshalb für die UGB-Gewinnermittlung das Anspruchsprinzip zur Anwendung kommt. Für steuerliche Zwecke ist dagegen, insb im außerbetrieblichen Bereich der eigennützigen Privatstiftung, das Zu- und Abflussprinzip beachtlich. Im Ergebnis ist die Privatstiftung daher stets verpflichtet, neben einer doppelten Buchhaltung (Anspruchsprinzip iSd UGB) auch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Zu- und Abflussprinzip) zu führen bzw die Buchhaltung in diese steuerlich überzuleiten, weil auch der tatsächliche Zu- und Abfluss im großen außerbetrieblichen Bereich von Privatstiftungen für die KSt ermittelt werden muss. Insb für größere Privatstiftungen ist die Überleitung der UGB-Gewinnermittlung in eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anhand des Zu- und Abflussprinzips mit gewissem (Beratungs-)Aufwand verbunden, weil die tatsächlichen Zeitpunkte des Zu- und Abflusses zusätzlich ermittelt werden müssen. Es könnte daher überlegt werden, das Anspruchsprinzip anhand der UGB-Buchhaltung auch im außerbetrieblichen Bereich wahlweise zuzulassen. Die Einführung des Anspruchsprinzips auch für steuerliche Zwecke im außerbetrieblichen Bereich von Privatstiftungen könnte auch die bewusste Ausnutzung des Zu- und Abflussprinzips auf Ebene der Privatstiftung zwecks Steueroptimierung hintanhaltend.<sup>26</sup>

## 3. Einschränkung des (zu) weiten Zuwendungsbegriffs von Privatstiftungen zwecks Förderung des Gemeinwohls

Nach § 27 Abs 5 Z 7 EStG sind Zuwendungen jeder Art von nicht-gemeinnützigen Privatstiftungen grds KEST-pflichtig iHv

27,5% bzw 24% (ab 2024 23%). Als Zuwendung gilt jede unentgeltliche Vorteilsgewährung durch eine Privatstiftung an einen Empfänger mit subjektiver Bereicherungsabsicht,<sup>27</sup> die nicht

- ▶ eine steuerneutrale Substanzauszahlung iSd § 27 Abs 5 Z 7 und Z 8 EStG darstellt oder
- ▶ als (verdeckte) Einlage aufgrund einer Gesellschafterstellung der Privatstiftung sozietär veranlasst ist.<sup>28</sup>

### Exkurs

Eine notwendige, subjektive Bereicherungsabsicht seitens des Stiftungsvorstands könnte etwa bei der unentgeltlichen Leihgabe von nicht-abnutzbaren Kunstwerken fehlen, weil Privatstiftungen diese fast ausschließlich aufgrund der erwarteten Substanzwertsteigerungen langfristig halten und die Werke ohnedies an einem Ort hierfür gelagert werden müssen. Zusätzlich besteht hierfür eine einschlägige Befreiung in § 3 Abs 1 Z 3 lit b EStG (s soglich).

Unter diesen Zuwendungsbegriff fallen daher auch grds Spenden an bedürftige Personen oder Einrichtungen. Nach § 94 Abs 1 Z 6 lit e EStG besteht für derartige Zuwendungen lediglich eine KEST-Befreiung, wenn

- ▶ die Einkünfte gem § 3 EStG befreit sind<sup>29</sup> oder
- ▶ der Empfänger unter § 4a EStG fällt, dh der Empfänger muss idR in die BMF-Liste spendenbegünstigter Einrichtungen aufgenommen worden sein.<sup>30</sup>

Gem § 3 Abs 1 Z 3 EStG sind Zuwendungen einer eigennützigen Privatstiftung zur unmittelbaren Förderung der Kunst (lit b) sowie zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung (lit c) befreit. Eine unmittelbare Förderung soll allerdings nur vorliegen, wenn Mittel zugewendet werden, um die sachlichen

<sup>21</sup> Siehe dazu etwa *Bodis*, StRefG 2015/2016 – GrEStG-Änderungen und Auswirkungen auf Stiftungen, ZfS 2015, 185 (189); *Kampitsch*, PSR 2017, 61 (64); einschränkend *Varro*, Die Auswirkungen der GrEStG-Änderungen (StRefG 2015/16) auf Stiftungen, JEV 2015, 92 (93f), wonach dies unterbleiben soll, wenn die Gegenleistung zwischen 50% und 70% des Grundstückswerts beträgt; ebenso *Schimmer/Stückler*, ÖStZ 2016, 5 (7); offengelassen *Pinetz/P. Lansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 7 Rz 54 und 56.

<sup>22</sup> Eine teleologische Reduktion wäre uE allenfalls vertretbar, wenn die Gegenleistung zwischen 50% und 70% des Grundstückswerts und mehr als 50% der Bemessungsgrundlage iSd § 1 Abs 5 StiftEG beträgt.

<sup>23</sup> In diese Richtung *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 664.

<sup>24</sup> *Kulischek*, Zuwendung sämtlicher Anteile an einer grundstücksbesitzenden GmbH an eine Privatstiftung, ZfS 2010, 52 (55f); *Pinetz/P. Lansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 7 Rz 58; *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 667; *Ludwig* in *N. Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch<sup>3</sup> Rz 62h; *Leyrer*, Die steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen Rz 659; einschränkend *Varro*, JEV 2015, 92 (94f); ebenso *Brezina/Kampitsch/Leyrer*, PSR 2019, 28 (29).

<sup>25</sup> *Wiedermann/Wilplinger*, Rechtsformwahl und Steueroptimierung bei Gründung, Erwerb und Verkauf von Familienunternehmen, eolex 2015, 330 (331); *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 661; *Kampitsch*, PSR 2017, 61 (62).

<sup>26</sup> Dazu etwa *Hayden/Thorbauer*, Darlehensgewährung einer Privatstiftung an ihre Tochtergesellschaft als Steuersparmodell? PSR 2018, 114ff.

<sup>27</sup> Etwa *VwGH* 21. 2. 2013, 2009/13/0257 zu § 27 Abs 1 Z 7 EStG aF; ebenso *VwGH* 10. 2. 2016, Ra 2014/15/0021; *Fraberger/Haslinger*, Stellt jede Vermögensherausgabe aus einer österreichischen Privatstiftung eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG dar? ZfS 2008, 49f; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, PSG<sup>2</sup> (2009) Rz II/521; *Kampitsch/Petritz/Reinold*, Der Umfang des Zuwendungsbegriffs nach der BFG-Rsp zu Pflichtteilsansprüchen und weiterführende Überlegungen, PSR 2014, 180 (181ff); *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 1257 und 1261; krit zur subjektiven Bereicherungsabsicht *Schaunig*, Bereicherungswille bei Zuwendungen von Privatstiftungen? PSR 2016, 138ff.

<sup>28</sup> Eine umfassende Erfassung von Vermögensübertragungen durch den Zuwendungsbegriff ist dennoch strikt abzulehnen – vgl dazu auch *Hayden*, Die Substiftung: Die Errichtung aus steuerlicher Sicht, PSR 2016, 195 (201f).

<sup>29</sup> Etwa *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 1271.

<sup>30</sup> Etwa *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>4</sup> Rz 1366.

Voraussetzungen wissenschaftlicher und künstlerischer Tätigkeit zu schaffen und im Wesentlichen den damit verbundenen Aufwand abzugelten.<sup>31</sup> Kunst als menschliche Ausdrucksform bedingt allerdings idR neben dem eigentlichen Künstler ein Publikum, mit dem der Künstler kommuniziert: Eine unmittelbare Förderung kann daher nicht bloß in der Förderung der wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeit liegen, sondern auch in ihrer Zurschaustellung. Entgegen dem VwGH müssten daher bspw Zuwendungen an ein Theaterunternehmen zur Aufrechterhaltung des Theaterbetriebs begünstigt sein, weil die Darbietungsmöglichkeit Wesenselement der darbietenden Kunst ist.<sup>32</sup> Die Begünstigungen des § 3 Abs 1 Z 3 lit b und c EStG sind daher auf einzelne Bereiche (Kunst, Wissenschaft und Forschung) reduziert und verfügen seit Jahrzehnten durch eine (zu) restriktive Auslegung über einen bloß geringen praktischen Anwendungsbereich.

Soll eine eigennützige Privatstiftung auch dem Allgemeinwohl dienende Zwecke (einschließlich Kunst, Wissenschaft und Forschung) verfolgen, kann eine KESt-Pflicht bei Qualifikation idR nur durch eine Spende an spendenbegünstigte Einrichtungen iSd § 4a EStG erreicht werden: Diesfalls entfällt nicht nur die KESt-Belastung, sondern eine solche Spendenzuwendung ist als Sonderausgabe iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG auf Ebene der Privatstiftung sogar noch regelmäßig abzugsfähig (doppelte Steuerbegünstigung). Insb kleinere Einrichtungen oder unterstützungswürdige Einzelpersonen (etwa lokale Ortsvereine oder Gemeindeeinrichtungen oder Flüchtlinge) erfüllen allerdings idR nicht die (zu) restriktiven Voraussetzungen eines Spendenabzugs iSd § 4a EStG, weil diese insb nicht auf der BMF-Liste spendenbegünstigter Einrichtungen aufgenommen sind. Als Zwischenlösung zwecks Förderung von kleineren Einrichtungen sowie unterstützungswürdigen Einzelpersonen könnte daher überlegt werden, den umfassenden Zuwendungsbegriff iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG bei Zuwendungen an Dritte (nicht nahe Angehörige des Stifters oder Begünstigten), die dem Allgemeinwohl dienen, einzuschränken: So würde bei derartigen Zuwendungen die KESt-Pflicht entfallen, nicht jedoch eine steuerliche Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe geschaffen werden (einfache Steuerbegünstigung). Das dem Allgemeinwohl dienende Engagement von grds eigennützigen Privatstiftungen könnte auf diese Weise gefördert werden und vergleichbare Leistungen von staatlichen Einrichtungen könnten eingespart werden.

Aktuell<sup>33</sup> werden grundlegende Erweiterungen iZm der Absetzbarkeit von Spenden auf politischer Ebene diskutiert. Am 5. 7. 2023 wurde diesbezüglich im Ministerrat ein sog „Gemeinnützigkeitspaket“ beschlossen, welches erhebliche Erleichterungen iZm der Absetzbarkeit von Spenden beinhaltet. Es bleibt abzuwarten, in welcher Form das „Gemeinnützigkeitspaket“ final legislativ umgesetzt werden wird.

#### 4. Erleichterte Errichtung von Substiftungen<sup>34</sup>

Die Errichtung einer Substiftung durch eine Hauptstiftung sollte gänzlich steuerneutral erfolgen können. Eine komplexe Differenzierung von außerbetrieblichen Vermögenszuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 8 lit g und f EStG und betrieblichen Vermögenszuwendungen an Substiftungen und damit eine etwaige KESt-Pflicht wäre gänzlich aufzugeben. Zudem sollten auch entsprechende Verkehrsteuern in Form der Stiftungseingangssteuer und GrESt anlässlich der Substiftungserrichtung entfallen, weil die Stiftung lediglich die Hauptstiftung partiell fortführt.

Eine friktionslose Vermögensaufteilung zwischen verschiedenen Familienstämmen mittels Substiftungen und damit ein Generationswechsel wäre dadurch zukünftig leichter umsetzbar.

#### 5. Identitätswahrender Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft

Zurzeit kann eine Privatstiftung schließlich ihr Vermögen nur mittels Widerrufs, Zuwendungen oder der Errichtung von Substiftungen auskehren.<sup>35</sup> Im Gegensatz zum Formwechsel in eine vergleichbare ausländische Rechtsform<sup>36</sup> ist einer Privatstiftung ein Wechsel in eine andere österr Rechtsform verwehrt.

Viele Stifter haben ihr Vermögen bereits in einer eigennützigen Privatstiftung gebündelt und würden trotz bestehender steuerlicher Vorteile einer solchen Privatstiftung eine Holding-Kapitalgesellschaft bevorzugen. Dieser Wunsch ist nicht primär steuerlich getrieben, sondern ua den größeren Einflussrechten des Stifters auf „sein“ Vermögen oder der flexibleren Vermögensaufteilung zwischen divergierenden Familienstämmen geschuldet. Eine solche Umwandlung würde allerdings den Vorbehalt eines umfassenden Änderungsrechts<sup>37</sup> durch den Stifter bislang bedingen und wäre gesellschafts- und steuerrechtlich<sup>38</sup> umfassend zu regeln. Aus fiskalistischer Sicht würden dem Staat wohl keine unmittelbaren Nachteile aus einem solchen Formwechsel entstehen, sofern künftige Einlagenrückzahlungen aus den Holding-Kapitalgesellschaften mit dem Potenzial an Substanzauszahlung von gestiftetem Neuvermögen iSd § 27 Abs 5 Z 8 EStG gedeckelt wäre.<sup>39</sup> Schließlich würde eine eigennützige Privatstiftung als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft iSd § 1 Abs 2 KStG weiter bestehen, wobei die begünstigenden Sondervorschriften des § 13 KStG nicht mehr anwendbar wären.

#### C. Fazit

Die ersten drei Jahrzehnte der Privatstiftungen waren durch einen Abbau ihrer steuerlichen Vorteile geprägt. Zwar verfügt die Privatstiftung bis heute über gewisse steuerliche Anreize gegenüber der sonstigen Besteuerung von Körperschaften iSd KStG oder der Besteuerung von natürlichen Personen, doch erhöht die steuerliche Diskontinuität bei der Privatstiftungsbesteuerung nicht unbedingt das Vertrauen von Personen, die unter anderem in ihrer Standort- oder Rechtsformwahl auf die Privatstiftung gesetzt haben. Für die Zukunft bestünden aktuell zahlreiche Möglichkeiten, die Privatstiftung an die Bedürfnisse der Praxis anzupassen und dadurch wieder steuerrechtlich attraktiver zu machen.

<sup>31</sup> Etwa VwGH 17. 6. 1992, 91/13/0164; LStR 2002 Rz 32; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> (2018) § 3 Rz 47; Ehgartner in Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakom 2023<sup>16</sup> § 3 Rz 6f.

<sup>32</sup> Vgl dazu VwGH 13. 2. 1973, 1177/72, 1973, 160 zu § 3 Abs 1 Z 6 EStG 1967; Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> § 3 Rz 49.

<sup>33</sup> Stand Anfang Juli 2023.

<sup>34</sup> Ausf Hayden, PSR 2016, 195 ff.

<sup>35</sup> Vgl etwa Cerha/Ludwig, Umgründungen von Privatstiftungen, ÖStZ 2004, 364 ff; H. Hayden, PSR 2016, 174 ff; Hayden, Privatstiftungen 2.0: Substiftungserrichtung aus zivilrechtlicher Sicht, PSR 2016, 195 ff; Hartlieb in Adensamer/Mitterecker, Gesellschafterstreit (2021) Rz 17/5 ff.

<sup>36</sup> Ausf etwa Mitterecker, Grenzüberschreitende Sitzverlegung (2015) 460 ff; Hayden/Varro, Wegzug von Privatstiftung möglich (Niederlassungsfreiheit)? PSR 2017, 169 (174 f); Hayden, Grenzüberschreitender Formwechsel (2019) 309 ff; N. Arnold in N. Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch<sup>3</sup> Rz 1/12.

<sup>37</sup> Schopper, Liechtensteinische und österreichische Stiftungen im Internationalen Privatrecht, in FS Delle-Karth (2013) 889 (910); Mitterecker, Grenzüberschreitende Sitzverlegung 473 f; Hayden, Grenzüberschreitender Formwechsel 328.

<sup>38</sup> Eine Regelung im UmgrStG wäre uE abzulehnen, weil es sich hierbei um keine zweipersonale Vermögensübertragung, sondern um einen identitätswahrenden Vorgang iwS handeln würde.

<sup>39</sup> So wäre sogar der „Mausefalleffekt“ für Altvermögen weiterhin perpetuiert.