

1. Allgemeines zur Privatstiftung

1.1. Stiftungsarten

Stiftungen sind durch die Anordnung eines Stifters einem bestimmten Zweck gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit.¹ Wesenstypisch für Stiftungen ist weiters, dass sie eigentümerlose Rechtsträger sind und keine Gesellschafter oder Mitglieder haben. Beim Begriff der Stiftung handelt es sich um einen **Überbegriff**.²

Je nachdem, nach welchem Recht eine Stiftung errichtet wurde, kann zwischen **in- und ausländischen Stiftungen** differenziert werden. Weiters ist grundlegend zwischen Stiftungen des **öffentlichen Rechts** und **privatrechtlichen Stiftungen** zu unterscheiden.³ Die Stiftung Österreichischer Rundfunk (§ 1 Abs 1 ORF-G) und Stiftungen der katholischen Kirche nach dem *Codex Iuris Canonici* (CIC) sind beispielsweise als öffentlich-rechtliche Stiftungen zu qualifizieren. Als **privatrechtliche Stiftungen** gelten aus österreichischer Sicht Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG), Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (BStFG) und Stiftungen nach den Landesgesetzen.⁴

Die wesentlichen **Unterschiede** zwischen **Privatstiftungen** und **Stiftungen nach BStFG** bzw nach den landesgesetzlichen Regelungen liegen vor allem darin, dass Privatstiftungen auch eigennützige (und nicht nur gemeinnützige bzw mildtätige) Zwecke verfolgen dürfen. Daneben ist bei der Privatstiftung die staatliche Kontrolle weitestgehend zurückgedrängt. Die Privatstiftung ist daher üblicherweise die wesentlich flexiblere und modernere Rechtsform. Die Zahl von Stiftungen auf anderen Rechtsgrundlagen als dem PSG ist in Österreich rückläufig.⁵ Beschleunigt wird dieser Prozess dadurch, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit eröffnet hat, Stiftungen nach BStFG in Privatstiftungen (formwechselnd) umzuwandeln.

1.2. Gründe für die Schaffung der Privatstiftung

Im Jahre 1993 wurde in Österreich die **neue Rechtsform der Privatstiftung** geschaffen, da die übrigen gesetzlich geregelten Stiftungsformen den Anforderungen des modernen Wirtschaftslebens und den typischen Zielsetzungen von Stiftern nicht gerecht wurden. So halten auch die Gesetzesmaterialien⁶ fest, dass das (bisherige) Stiftungsrecht – vor allem aufgrund der Einschränkung auf gemeinnützige oder mildtätige Stiftungs-

¹ Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I¹³, 79.

² N. Arnold, PSG-Kommentar³, § 1 Rz 2c, Einl Rz 8.

³ Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Stiftungssteuerrecht², Rz I/1 ff; N. Arnold/Ludwig, taxlex 2008, 190 (191).

⁴ Burgenländisches Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBI 1995/37 idgF; Kärntner Stiftungs- und Fondsgesetz LGBI 1984/27 idgF; Oberösterreichisches Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBI 1988/31 idgF; Niederösterreichisches Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBI 4700/00, 92/76 idgF; Steiermärkisches Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBI 1988/69 idgF; Wiener Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBI 1988/14 idgF; Salzburger Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBI 1976/70 idgF; Tiroler Stiftungs- und Fondsgesetz 2008, LGBI 2008/26 idgF; Vorarlberger Gesetz über Stiftungen und Fonds, LGBI 2003/17 idgF.

⁵ Per 20.8.2013 bestanden 219 Stiftungen nach BStFG.

⁶ ErlRV zum PSG, Allgemeiner Teil.

zwecke – nicht den üblichen Intentionen von Stiftern (insb auf Versorgung der Familienangehörigen) entspräche. Daneben stehe das österreichische Stiftungsrecht in einem Konkurrenzverhältnis zu den Rechtsordnungen in vergleichbaren Staaten. Vor allem der Vermögensabfluss in liechtensteinische Stiftungen solle hintangehalten werden. Darüber hinaus hoffte der Gesetzgeber, einen Anreiz zu schaffen, dass ausländisches Vermögen auf österreichische Stiftungen übertragen bzw repatriert wird.⁷

1/5 Die Erwartungen des Gesetzgebers sind durchaus eingetreten: In Österreich bestehen (zum Stichtag 31.12.2012) 3.289 Privatstiftungen.⁸ Im Jahr 2000 ist die Zahl der Privatstiftungen aufgrund der damals bevorstehenden abgabenrechtlichen Änderungen stark um 806 gestiegen. Ab 2001 war ein verringelter, aber weiterhin durchaus kontinuierlicher „Zuwachs“ von durchschnittlich zehn Privatstiftungen pro Monat zu verzeichnen. Im Jahr 2010 fiel die Zahl der Neueintragungen auf unter 80 pro Jahr. Im Jahr 2012 wurden erstmals mehr Privatstiftungen gelöscht (75) als neue eingetragen (52). Diese nachteilige Entwicklung ist vor allem auf das geänderte steuerliche Umfeld der Privatstiftung und die durch diverse Diskussionen ausgelöste Verunsicherung zurückzuführen.

Die Schätzungen über das von Privatstiftungen gehaltene Vermögen gehen mitunter weit auseinander. Grob gesagt dürfte dieses im gehobenen zweistelligen Mrd-Euro-Bereich liegen.⁹ Erhebungen zufolge sind in von Privatstiftungen kontrollierten Unternehmen ca 200.000 Menschen beschäftigt.¹⁰ Die große Bedeutung der Rechtsform Privatstiftung für die österreichische Wirtschaft zeigt sich auch daran, dass an bedeutenden Unternehmen sowie an rund der Hälfte der im ATX gelisteten Aktiengesellschaften Privatstiftungen unmittelbar oder mittelbar kontrollierend beteiligt sind.¹¹

1/6 Der Stiftung liegt der Gedanke zugrunde, dass mit einem „eigentümerlosen“ Vermögen ein bestimmter Zweck besser, zielpstrebig und auch dauerhafter verwirklicht werden kann, als wenn das Vermögen mit dem Schicksal des Stifters und dem seiner Rechtsnachfolger verbunden bleibt und etwa in eine Gesellschaft eingebracht wird, die von den Gesellschaftern beeinflussbar ist. Mit der Errichtung der Stiftung soll daher die Verselbständigung des Vermögens erreicht und dessen Verwendung an den einmal erklärten Willen des Stifters gebunden werden.¹² Die Privatstiftung soll dabei ein Rechtsträger sein, dessen innere Ordnung und Zweck weitgehend vom Willen des Stifters bestimmt ist. Die Privatstiftung weist „trotz ihrer Grundstruktur als eigentümerlose juristische Person eine Personenbezogenheit auf, die eine mehr oder weniger ausgeprägte Ähnlichkeit mit einer Beteiligungsstruktur hat“¹³.

⁷ Vor diesem Hintergrund ist auch die Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie der Grunderwerbsteuer für repatriiertes Vermögen zu sehen (Art VIII PSG). Vgl zB *Gassner*, Zugangsbegünstigung für Privatstiftungen auch nach dem 31.12.1995, SWI 1995, 410.

⁸ Quelle: Compass-Verlag.

⁹ Vgl apa vom 18.10.2009 zitiert nach www.boerse-express.com. Zur volkswirtschaftlichen Bedeutung siehe auch *Berrer/Helmenstein/Weyerstrass* in *Eiselsberg* (Hrsg), JB Stiftungsrecht 2010, 357 f.

¹⁰ *Karmasin*, Vortragsunterlage zum 1. Österreichischen Stiftungstag der Constantia Privatbank.

¹¹ *N. Arnold/Schuster*, GesRZ 2007, 303; die apa-Meldung vom 18.10.2009 nennt als von Privatstiftungen dominierte Unternehmen ua Strabag, Andritz, Mayr-Melnhof, Zumtobel, Intercell, Rauch, Red Bull, Swarovski und Umdasch.

¹² ErlRV, Allgemeiner Teil.

¹³ ErlRV, Allgemeiner Teil, Abgabenrechtlicher Teil.

1.3. Rechtsgrundlagen der Privatstiftung

Ihre gesetzliche Grundlage findet die Privatstiftung im **Privatstiftungsgesetz (PSG)**. 1/7 Dieses wurde am 14.10.1993 durch das Bundesgesetzblatt (BGBl) 1993/694 kundgemacht. Durch Art 72 des 1. Euro-Umstellungsgesetzes – Bund (BGBl I 2001/98) erfolgte die Euromstellung des Mindestvermögens von ATS 1.000.000,– auf EUR 70.000,– und eine europarechtlich bedingte Adaptierung des vom Gesetzgeber geforderten gewöhnlichen Aufenthaltsortes von mindestens zwei Mitgliedern des Stiftungsvorstands. Mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz (HaRÄG, BGBl I 2005/120) wurden die sich durch die Einführung des Unternehmensgesetzbuches (UGB) ergebenden Anpassungen (wiewohl unvollständig) im Privatstiftungsgesetz vollzogen. Durch Art 13 Familienrechts-Änderungsgesetz 2009 (FamRÄG 2009, BGBl I 2009/75) wurde die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 15 Abs 3 PSG um Lebensgefährten erweitert. Indirekt (über § 43 EPG) wirkt § 15 PSG ab 1.1.2010 auch für eingetragene Partnerschaften. Durch Art 42 Insolvenzrechtsänderungs-Begleitgesetz (IRÄ-BG, BGBl I 2010/58) wurde § 35 Abs 1 Z 2 und 3 PSG neu gefasst und terminologisch an das IRÄG 2010 (bzw die Insolvenzordnung) angepasst. Durch Art 28 Z 1 Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011, BGBl I 2010/111) wurde § 5 PSG um eine Meldepflicht für Begünstigte erweitert. Korrespondierend wurde durch Art 28 Z 8 BBG 2011 in Art XI ein neuer Abs 1b über die Meldung aller zum 31.3.2011 bestehenden oder festgestellten Begünstigten eingefügt und ein neuer § 42 mit (Verwaltungs-)Strafbestimmungen bei Verletzung der Meldepflichten geschaffen. Weiters wurden durch Art 28 Z 2 BBG 2011 dem § 14 PSG die neuen Abs 3 und 4 über die Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstands durch weitere Organe iSd § 14 PSG angefügt. Art 28 Z 3 BBG 2011 erweiterte die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 15 Abs 2 PSG um den Lebensgefährten. Der durch Art 28 Z 4 BBG 2011 neu geschaffene § 15 Abs 3a PSG behandelt die Unvereinbarkeit von Beauftragten von Begünstigten. Eine korrespondierende Gleichstellung wurde auch beim Aufsichtsrat durch die Anfügung eines weiteren Satzes an § 23 Abs 2 PSG durch Art 28 Z 5 BBG 2011 vollzogen. Art 28 Z 6 BBG 2011 passte § 28 Z 2 PSG an die neu geschaffenen Mehrheitserfordernisse des § 14 Abs 3 PSG bei Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstands an.

Parallel zum PSG wurde durch die §§ 27a bis 27c SpG die Möglichkeit der formwechselnden Umwandlung einer Sparkasse in eine Privatstiftung, der Verschmelzung von Sparkassen-Privatstiftungen sowie durch die §§ 61e und 61f VAG (nunmehr §§ 61f und 61g VAG) die Möglichkeit der Umwandlung von Versicherungsvereinen auf Gegen seitigkeit in eine Privatstiftung sowie der Verschmelzung derartiger Versicherungsvereins-Privatstiftungen geschaffen.

1.4. Motive für die Errichtung einer Privatstiftung

Die **Motive**, warum Stifter eine Privatstiftung errichten, sind so unterschiedlich wie 1/8 die Ausgestaltungen derselben. Aufgrund der wiederholten Änderungen der abgabenrechtlichen Rahmenbedingungen ist die Zahl der aus rein **steuerlichen Überlegungen** errichteten Privatstiftungen **zurückgegangen**.¹⁴ Vielmehr steht nunmehr verstärkt der

¹⁴ Zur Verschlechterung der steuerlichen Situation gegenüber der ursprünglichen Gestaltung siehe etwa Moshammer, Die Wahrheit über Steuervorteile von Stiftungen, PSR 2013, 26 ff.

Unternehmens- oder Vermögenserhalt im Vordergrund. Insb soll durch „Zwischen-schaltung“ einer Privatstiftung verhindert werden, dass aufgrund unterschiedlicher Interessenlagen oder durch Erbstreitigkeiten Familienunternehmen oder sonstige Ver-mögenswerte veräußert oder zerschlagen werden müssen. Neben erbrechtlichen Über-legungen steht bei Familienstiftungen sehr häufig der **Versorgungsgedanke** im Vorder-grund.

Die Privatstiftung ermöglicht es dem Stifter über sein Ableben hinaus zu wirken, in-dem er der Privatstiftung in der Stiftungserklärung einen bestimmten Zweck vorgibt. Dies kann insb in verschiedenen familiären Situationen von Bedeutung sein. Beispiels-weise können Eltern im Rahmen der Privatstiftung die Versorgung und Ausbildung der Kinder sicherstellen. Die Erben können damit vor sich selbst und auch vor Dritten ge-schützt werden.¹⁵ Weiters kann auf die besonderen Bedürfnisse einzelner Begünstigter weit besser eingegangen werden als in einem Testament (zB bei behinderten Kindern). Auch die Förderung von Familienunternehmen findet sich oft als Zweck einer Privatstif-tung.

Die Privatstiftung ermöglicht es dem Stifter, sein Vermögen vor einer Aufteilung auf mehrere Erben zu bewahren (zur Pflichtteilsproblematik siehe Rz 16/1 ff). Dies kann insb bei Familienunternehmen von Bedeutung sein.¹⁶ Eine Privatstiftung kann dabei ei-nen stabilen langfristigen Kerngesellschafter darstellen. Oft wird die Privatstiftung da-bi auch als „Familienbörs“ eingesetzt. Familienmitglieder, die sich vom Unternehmen loslösen wollen, können an die Privatstiftung verkaufen. Umgekehrt können Familien-mitglieder oder auch das Management Anteile von der Privatstiftung erwerben. Auch können Anteile von noch minderjährigen Kindern in der Privatstiftung „geparkt“ wer-den. Nachdem die Zuwendungen an Begünstigte von der Stellung als Gesellschafter un-abhängig sind, eignet sich die Privatstiftung ideal für eine Aufspaltung von Entschei-dungsmacht und Kontrolle auf der einen und vermögensrechtlichen Ansprüchen der Fa-milie auf der anderen Seite.

Aufgrund der Möglichkeit, Unternehmensgewinne in der Privatstiftung steuerbe-günstigt zu thesaurieren,¹⁷ kann die Privatstiftung bei Bedarf dem Unternehmen wieder Eigenkapital zuführen. Sie kann dabei als Puffer zwischen den Thesaurierungswünschen des Unternehmens und den finanziellen Konsumerfordernissen der Familie agieren. Dies ist insb bei Familienunternehmen von Bedeutung, die aufgrund ihrer Größe keinen Zugang zum Kapitalmarkt haben. Ein potenzielles Spannungsfeld stellt dabei die primär auf Vermögen wahrende und sichernde ausgerichtete Position des Stiftungsvorstands dar. Dies insb dann, wenn der Stiftungsvorstand vor der Entscheidung steht, weiteres Ei-genkapital dem Unternehmen zuzuführen oder doch besser in andere Vermögensklassen zu investieren und das Risiko besser zu streuen.

Ob und in welcher Form eine Privatstiftung bei der Unternehmensnachfolge einge-setzt wird, ist von den individuellen Anforderungen des jeweiligen Einzelfalles abhän-gig. Dies erfordert idR ein Abwägen der Interessen und eine umsichtige Planung.

¹⁵ Vgl dazu *Kraus*, Richtig Stiften² (2012) 22.

¹⁶ Vgl dazu *Kraus*, Gründe für die Errichtung einer Stiftung, in Constantia Privatbank, Die Österre-i-chische Stiftung, 14 ff.

¹⁷ Vgl dazu das Beispiel bei *Wolf*, Leitfaden Österreichische Privatstiftung (2003) 10.

Ein weiterer Grund für die Errichtung einer Privatstiftung kann die vermögensrechtliche Trennung zwischen Stifter und Privatstiftung sein. Bei entsprechender Ausgestaltung der Stiftungserklärung kann daher ein Zugriff auf das bereits an die Privatstiftung übertragene Vermögen des Stifters ausgeschlossen werden (zum Zugriff durch Gläubiger siehe Rz 16/5 ff.).

Letztendlich bietet die Privatstiftung neben der steuerlichen Belastung durch die Stiftungseingangssteuer (die nach Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer einen Nachteil gegenüber Schenkungen zwischen natürlichen Personen und Erbschaften darstellt und auch wesentlich höher ist als die Gesellschaftssteuer) auch steuerliche Erleichterungen. Die wichtigsten steuerlichen Erleichterungen bestehen bei der steuerbegünstigten Thesaurierung von Erträgen. Die Stärkung der Kapitalbasis, insb zur Verfolgung unternehmerischer Zwecke, wird dadurch erleichtert (siehe bereits oben).

Auch im **unternehmerischen Bereich** finden sich verschiedenste Stiftungskonstruktionen. So hat der Gesetzgeber (abgabenrechtliche) Sonderbestimmungen für betrieblich veranlasste Stiftungen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen geschaffen. Zahlreiche sog. „Anteilsverwaltungssparkassen“ wurden zwischenzeitlich in Sparkassen-Privatstiftungen (§ 27a SpG) umgewandelt; teilweise (wiewohl zahlenmäßig sehr gering) wird auch bei Versicherungsvereinen auf Gegen seitigkeit (§ 61f VAG) von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

Mitunter werden Privatstiftungen auch zur Erhaltung von Kunstsammlungen oder für sonstige **kulturelle und wissenschaftliche Zwecke** eingesetzt. So kann die Privatstiftung ausschließlich oder auch neben eigennützigen Zwecken kulturelle, wissenschaftliche, wirtschaftliche oder sonstige Zwecke verfolgen.¹⁸

Die **gemeinnützige Betätigung** von Privatstiftungen reicht von der Entwicklungshilfe über Gesundheitsvorsorge bis zum Tierschutz. Die Bedeutung gemeinnütziger Privatstiftungen hat erheblich zugenommen. Von gemeinnützigen Organisationen wird die Rechtsform der Privatstiftung häufig aufgrund der Kontrolle durch den Stiftungsprüfer und des Vertrauens der Allgemeinheit in die Kontrolleffizienz der Stiftungsstrukturen als beim Fundraising vorteilhaft beschrieben.

1.5. Definition der Privatstiftung

Das Privatstiftungsgesetz (§ 1 Abs 1 PSG) definiert die Privatstiftung als einen **Rechtsträger**, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung oder Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen.

Im Gegensatz zu den meisten anderen juristischen Personen (zB GmbH, Verein) hat die Privatstiftung weder Eigentümer noch Mitglieder oder Gesellschafter.¹⁹ Es wird sozusagen dem „**eigentümerlosen**“ Vermögen Rechtspersönlichkeit zugesprochen.²⁰ Präziser ausgedrückt ist das Vermögen tatsächlich nicht eigentümerlos; es steht vielmehr im Ei-

¹⁸ Vgl dazu Kraus, Richtig Stiften² (2012) 22.

¹⁹ OGH 25.2.1999, 6 Ob 332/98m, RdW 1999, 409; OGH 11.3.1999, 6 Ob 331/98i, RdW 1999, 409; OGH 14.12.2000, 6 Ob 278/00a, RdW 2001/310.

²⁰ OGH 15.7.1999, 6 Ob 74/99x, RdW 1999, 718; OGH 16.5.2001, 6 Ob 85/01w, RdW 2001/561.

gentum des eigentümerlosen Rechtsträgers Privatstiftung.²¹ Am Stiftungsvermögen ist auch der Stifter weder Beteiligter noch Teilhaber.²²

- 1/12** Die Privatstiftung muss ihren **Sitz im Inland** haben (§ 1 Abs 1 2. Halbsatz PSG). Dieser Sitz muss allerdings nicht unbedingt mit dem Ort, von dem aus die Haupttätigkeiten der Privatstiftung geführt werden, ident sein. Verlegt die Privatstiftung ihren Sitz ins Ausland, ist sie vom Firmenbuchgericht grundsätzlich von Amts wegen zu löschen.²³ Diese Rechtsfolge ist auch unionsrechtlich zulässig,²⁴ sofern nicht die fremde Rechtsordnung die formwechselnde Umwandlung oder sonstige Übertragung auf eine ausländische Stiftung zulässt.²⁵

Eine Änderung des Sitzes innerhalb Österreichs durch die Stifter vor Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch ist jederzeit zulässig, nach Eintragung unter Vorbehalt einer Änderung der Stiftungsurkunde (§ 33 Abs 2 PSG). Haben sich die Stifter die Änderung der Stiftungserklärung nicht vorbehalten, kann der Stiftungsvorstand gegebenenfalls bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen (insb zur Anpassung an geänderte Verhältnisse, etwa zur Anpassung an den Ort der Geschäftsleitung) eine Änderung mit gerichtlicher Genehmigung vornehmen (§ 33 Abs 2 PSG).

1.6. Arten der Privatstiftung

1.6.1. Stiftungs- und gestaltungstechnisch

- 1/13** Grundsätzlich gibt es aus stiftungsrechtlicher Sicht nur **eine Form der Privatstiftung**. Die Bestimmungen des PSG sind auf sämtliche Privatstiftungen anwendbar.²⁶ Abweichungen sind nur dort zulässig, wo der Gesetzgeber sie ermöglicht oder (in Ausnahmefällen) vorschreibt (so gibt es etwa Sonderbestimmungen nach formwechselnder Umwandlung von Sparkassen oder Versicherungsvereinen).

- 1/14** Eine Privatstiftung kann nicht nur **unter Lebenden**, sondern auch **von Todes wegen** errichtet werden.²⁷ Soweit der Gesetzgeber keine abweichenden Anordnungen getroffen hat, ist auch auf Privatstiftungen von Todes wegen das gesamte PSG anzuwenden. Die wesentlichen Abweichungen im PSG zwischen Privatstiftungen unter Lebenden und von Todes wegen bestehen im Bereich der möglichen Stifterstellung (eine Privatstiftung von Todes wegen kann nur einen Stifter haben, der darüber hinaus eine natürliche Person sein muss) und bei den Formvorschriften für die Errichtung (bei der Privatstiftung von Todes wegen muss neben der Form des Notariatsaktes auch die Form der letztwilligen Verfügung eingehalten werden; § 39 Abs 1 PSG).

- 1/15** Je nach Stiftungszweck und Kreis der Begünstigten ist zwischen **gemeinnützigen und eigennützigen** Privatstiftungen zu unterscheiden. Gemeinnützig sind vor allem (aber nicht ausschließlich) solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit ge-

²¹ Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss (Hrsg), PSG, § 1 Rz 13; N. Arnold, PSG-Kommentar³, § 1 Rz 9.

²² OGH 24.5.2006, 6 Ob 78/06y, ZfS 2006, 118.

²³ ErlRV zum § 1 Abs 1; Csoklich in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg), Handbuch, 44.

²⁴ EuGH, C-210/06, *Cartesio*, AB I C 44/3 vom 21.2.2009; grundlegend zu Fragen der Sitzverlegung Eckert, GesRZ 2009, 139 ff.

²⁵ Schopper/Skarics, NZ 2012, 321 (329).

²⁶ N. Arnold, PSG-Kommentar³, Einl Rz 9.

²⁷ ErlRV zum § 8.

fördert wird.²⁸ Der Gemeinnützigsbegriff des PSG stimmt nicht notwendigerweise mit dem der Bundesabgabenordnung (BAO) überein. Um in den Genuss der abgabenrechtlichen Befreiungsbestimmungen bzw Ermäßigungen zu kommen, muss eine gemeinnützige Privatstiftung auch die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllen.²⁹ Eigennützige Privatstiftungen verfolgen hingegen die Förderung bestimmter oder individualisierbarer Personen. Privatstiftungen, bei denen die Förderung von Familienangehörigen des Stifters im Vordergrund steht, werden häufig als **Familienstiftungen** bezeichnet. Die Familienstiftung ist daher eine Ausprägungsform der eigennützigen Stiftung.³⁰ Unterschiede zwischen gemeinnützigen und eigennützigen Privatstiftungen können sich im PSG insb im Bereich der Feststellung der Begünstigten und bei der Frage der Auflösung stellen (vgl § 9 Abs 1 Z 3 PSG und § 35 Abs 2 Z 3 PSG). Aufgrund des unterschiedlichen Begünstigtenkreises können sich auch Abweichungen im Bereich der Ausübung der Begünstigtenrechte ergeben.

Stiftungsrechtlich ist es auch zulässig, dass eine Privatstiftung „**gemischten Zwecken**“ dient. So ist es in der Praxis durchaus häufig anzutreffen, dass in der Stiftungserklärung von der Grundgestaltung nach eigennützigen Privatstiftungen auch Zuwendungen zu gemeinnützigen Zwecken vorgesehen werden. Stiftungsrechtlich ist die Einordnung je nach Ausgestaltung des maßgeblichen Bereichs vorzunehmen (so stellt insb § 35 Abs 2 Z 3 PSG auf den überwiegenden Zweck ab).

*Kalss*³¹ und *Doralt*³² differenzieren darüber hinaus zwischen fürsorglich-“entmündigenden“ und mitwirkungsoffenen Stiftungen. Die Unterscheidung ergibt sich aus der jeweiligen Organisationsstruktur der konkreten Privatstiftung.

Für den Bereich des Übernahmerechts, teilweise auch des Börsegesetzes, hat sich außerdem die Unterscheidung in **kontrollierte** und **kontrollfreie** (bzw entmündigende) Privatstiftungen durchgesetzt.³³

Für Privatstiftungen, bei denen der Versorgungsgedanke (zumeist bei gleichzeitiger Erhaltung des Stiftungsvermögens) im Vordergrund steht, hat sich der Begriff der **Verbrauchsstiftungen** durchgesetzt, für solche, bei denen der Vermögensstamm auch an Begünstigte zugewendet werden darf, die Bezeichnung **Verbrauchsstiftungen**.

Je nach Aufgabenbereich wird darüber hinaus mitunter zwischen (unmittelbaren und mittelbaren) Unternehmensträgerstiftungen³⁴ und Arbeitsstiftungen³⁵ unterschieden.

Aufgrund der abgabenrechtlichen Sondervorschriften (§ 4 Abs 11 Z 1 lit a bis c EStG 1988) ist gegebenenfalls zwischen betrieblich veranlassten Stiftungen, Arbeitneh-

²⁸ Zur Unterscheidung ausführlich *W. Jud*, JBl 2003, 771 ff.

²⁹ Weiterführend *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht², Rz V/1 ff; *N. Arnold* in *Arnold/Ginthör*, Der Stiftungsvorstand, Rz 6.

³⁰ *N. Arnold* in *Arnold/Ginthör*, Der Stiftungsvorstand, Rz 7; zur abgabenrechtlichen Problematik der Begriffsdefinition für Bereiche des (früheren) ErbStG bzw dAußStG siehe *N. Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht², Rz II/49 ff.

³¹ *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht, Rz 7/16.

³² *Doralt*, ZGR 1996, 1.

³³ Vgl ÜbK 26.11.2001, 2001/2/8; 19.4.2001, 2001/1/3; *Zollner*, GesRZ 2003, 278 ff; *Linder/Zollner*, ZFR 2006/39, 90 ff; weiterführend siehe auch *N. Arnold/Schuster* in FS Bruckner, 13; *N. Arnold/Schuster*, GesRZ 2007, 303.

³⁴ Vgl auch *Csoklich* in FS *Helbich*, 1 (2); *Hochdlinger*, SWK 2004, W 179.

³⁵ *Binder*, ZAS 1998, 161 ff.

merförderungsstiftungen und Belegschaftsbeteiligungsstiftungen zu unterscheiden. Aus diesen abgabenrechtlichen Sondervorschriften können sich auch Anpassungserfordernisse in Hinblick auf die Organisationsstruktur der Privatstiftung und die Gestaltung der Stiftungserklärung ergeben.

- 1/20** Durch Änderung der Stiftungserklärung (soweit vorbehalten) kann auch die **Art der Privatstiftung geändert** werden. So wäre es zulässig und denkbar, den Zweck einer eigennützigen Privatstiftung in den einer gemeinnützigen abzuändern. Auch der Wechsel von der betrieblichen in die außerbetriebliche Sphäre ist bei Privatstiftungen (wie-wohl zumeist mit abgabenrechtlichen Nachteilen verbunden) grundsätzlich möglich.³⁶

1.6.2. Steuerrechtlich

1.6.2.1. Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG)

1.6.2.1.1. Allgemeines

- 1/21** Privatstiftungen unterliegen grundsätzlich als **juristische Personen des privaten Rechts** gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG der Körperschaftsteuer. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 5 KStG wechselt die Privatstiftung in die **beschränkte Steuerpflicht** nach § 1 Abs 3 KStG. Für **eigennützige Privatstiftungen** kommt es bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zur beschränkten Steuerpflicht nach Maßgabe von § 13 KStG (§ 5 Z 11 KStG). **Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Stiftungen** unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO (§ 5 Z 6 KStG). Bei Vorliegen der entsprechenden Leistungsgrenzen fallen auch **Arbeitnehmerförderungsstiftungen** unter die beschränkte Steuerpflicht (§ 5 Z 7 iVm § 6 Abs 4 KStG). Steuerrechtlich wird zwischen den folgenden Arten von Privatstiftungen unterschieden:³⁷

1.6.2.1.2. Eigennützige Privatstiftungen

- 1/22** **Eigennützige Privatstiftungen** sind grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs 2 Z 1 KStG).³⁸ Eigennützige Privatstiftungen, die die Offenlegungsvorschriften des § 13 Abs 6 KStG erfüllen, werden nach Maßgabe des § 13 KStG besteuert (beschränkt steuerpflichtig iSd § 5 Z 11 KStG). Die Privatstiftung kann sowohl betriebliche als auch außerbetriebliche Einkünfte erzielen. Die **Ermittlung des Einkommens** erfolgt ähnlich wie bei einer natürlichen Person. Neben dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz von 25 % (§ 22 Abs 1 KStG) unterliegt die eigennützige Privatstiftung auch der sog **Zwischenbesteuerung** mit 25 % (§ 22 Abs 2 KStG).³⁹ Die Besteuerung der Körperschaft Privatstiftung steht dabei im systematischen Zusammenhang mit der Besteuerung des Begünstigten, sodass sichergestellt ist, dass die Steuerbelastung auf Ebene der Privatstiftung zusammen mit der Steuerbelastung auf Ebene des Begünstigten im Wesentlichen der Einfachbesteuerung natürlicher Personen in der Einkommensteuer entspricht.⁴⁰

³⁶ Weiterführend *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht², Rz I/82 ff, I/93 ff, V/44, V/119, V/131.

³⁷ Vgl StiftR 2009 Rz 3 ff.

³⁸ Vgl Hohenwarter in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 1 Tz 37.

³⁹ Bis zum BudBG 2011, BGBl 2010/111; bis zur Veranlagung 2011 betrug die Zwischensteuer noch 12,5 %.

⁴⁰ Vgl dazu Rz 13/1 ff.

Die eigennützige Privatstiftung unterliegt der **Stiftungseingangssteuer**. Zuwendungen **1/23** an Begünstigte unterliegen entweder als **Betriebseinnahme** oder als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG) der Steuerpflicht. Ausgenommen davon sind lediglich Substanzauszahlungen (§ 27 Abs 5 Z 8 EStG) in das Privatvermögen des Begünstigten.

Die eigennützige Privatstiftung unterliegt bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen der **Umsatzsteuer**. **1/23a**

1.6.2.1.3. Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Privatstiftungen

Da das steuerliche Gemeinnützigekeitsrecht nicht auf bestimmte Rechtsformen eingeschränkt ist, sondern ganz allgemein auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd § 34 Abs 1 BAO Anwendung findet, können auch Privatstiftungen, die nach den Bestimmungen des PSG errichtet wurden, den Status **Gemeinnützigkeit** erlangen.⁴¹ Voraussetzung ist, dass die Privatstiftung nach ihrer Stiftungserklärung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung⁴² ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient. Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Privatstiftungen sind **beschränkt steuerpflichtig** iSd § 1 Abs 3 Z 3 KStG. Sie sind von der unbeschränkten Steuerpflicht gem § 5 Z 6 KStG nach Maßgabe von §§ 34 bis 47 BAO befreit. Die Steuerpflicht erstreckt sich grundsätzlich nur auf ihre Einkünfte iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG und auf ihre betrieblichen Einkünfte (zB wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Rahmen einer gemeinnützigen Körperschaft [§ 45 Abs 1 BAO]). Unter die Einkünfte nach § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG fallen grundsätzlich Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug iSv § 93 EStG⁴³ erhoben wird, vergleichbare ausländische Einkünfte und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG.⁴⁴ Beteiligererträge iSd § 10 KStG bleiben jedenfalls steuerfrei (§ 21 Abs 2 Z 1 KStG).

Zuwendungen an gemeinnützige Privatstiftungen unterliegen grundsätzlich dem **1/25 Stiftungseingangssteuergesetz** mit dem Normalsteuersatz von 2,5 %. Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen⁴⁵ und Geldforderungen an inländische juristische Personen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, sind jedoch von der Stiftungseingangssteuer befreit (§ 1 Abs 6 Z 1 StiftEG).⁴⁶

⁴¹ Vgl Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg), Privatstiftungs-Steuerrecht², Rz I/70.

⁴² Nach BMF, Vermögenszuwendungen an gemeinnützige Privatstiftungen, RdW 2004, 256, wird die Gemeinnützigkeit ausschließlich aufgrund der Satzung und nicht nach der tatsächlichen Geschäftsführung beurteilt.

⁴³ Kein Steuerabzug iSv § 99 EStG; vgl KStR Rz 138.

⁴⁴ Aufgrund der massiven Ausweitung der KESt-pflichtigen Einkünfte im Rahmen der Vermögenszuwachsbesteuerung (BudBG 2011, BGBl I 2010/111) kommt es zu einer deutlichen Reduktion der steuerbefreiten Einkünfte gemeinnütziger Körperschaften.

⁴⁵ Inwieweit darunter auch Anteile an Kapitalgesellschaften fallen, ist unklar. Zivilrechtlich zählen Geschäftsanteile zu den unkörperlichen Vermögensrechten (vgl zB *Spielbüchler* in *Rummel*³, § 292 Rz 2). In Wertpapieren verbrieftene Gesellschaftsanteile sollten jedoch mE zu den körperlichen Sachen zählen, wenngleich eine Differenzierung hinsichtlich der Verbriefung schwer nachvollziehbar ist. Ertragsteuerlich gelten Finanzanlagen als unkörperliche Wirtschaftsgüter (vgl *Doralt*, EStG 11. LfG § 4 Tz 100; EStR 2000 Rz 628). Die Finanzverwaltung dürfte die Zuwendung von Gesellschaftsanteilen als nicht körperliche Sachen und daher als nicht von der Befreiung erfasst sehen.

⁴⁶ Zum Redaktionsversagen des Gesetzgebers in der ursprünglichen Fassung vgl N. Arnold, Gemeinnützige Stiftungen steuerpflichtig? Die Presse 16.6.2008; N. Arnold/Ludwig, Die neue Stiftungsbesteuerung, taxlex 2009, 271.

Zuwendungen von gemeinnützigen Privatstiftungen fallen ausdrücklich nicht unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen.⁴⁷

- 1/26** Eine gemeinnützige Privatstiftung kann im Rahmen ihrer Vermögensverwaltung **unternehmerisch tätig** sein und daher auch dem UStG unterliegen.⁴⁸

1.6.2.1.4. *Gemischtnützige Privatstiftungen*

- 1/27** Gemischtnützige Privatstiftungen sind solche, die sowohl eigennützige als auch gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Sie werden abgabenrechtlich wie eigennützige Privatstiftungen behandelt.⁴⁹

1.6.2.1.5. *Betriebliche Privatstiftungen*

- 1/28** Privatstiftungen, die dem Betrieb oder der Förderung und Unterstützung von Arbeitnehmern dienen (§ 4 Abs 11 Z 1 EStG), werden als betriebliche Privatstiftungen bezeichnet.⁵⁰ Sie fallen grundsätzlich unter die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs 2 Z 1 KStG).⁵¹

- 1/28a** Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen sind aufgrund § 1 Abs 6 Z 4 StiftEG von der Stiftungseingangssteuer befreit.⁵²

- 1/28b** Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen stellen unter den Voraussetzungen des § 4 Abs 11 Z 1 EStG beim Zuwendenden abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Korrespondierend dazu stellen die Zuwendungen bei der Privatstiftung grundsätzlich Betriebseinnahmen dar. Betriebliche Privatstiftungen können die Zuwendung auf das Zuwendungsjahr und die folgenden neun Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt als Betriebseinnahme ansetzen, es sei denn, aus dem Zweck der Privatstiftung ergibt sich ein kürzerer Zeitraum (§ 13 Abs 1 Z 1 KStG). Zuwendungen der betrieblichen Privatstiftung an Begünstigte stellen nach hA Betriebsausgaben dar.⁵³ Beim Begünstigten selbst sind die Zuwendungen entweder als betriebliche Einkünfte, Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen.

⁴⁷ Ausdrücklich § 27 Abs 5 Z 7 1. TS EStG.

⁴⁸ Vgl Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg), *Privatstiftungs-Steuerrecht*², Rz I/75.

⁴⁹ Vgl StiftR 2009 Rz 6.

⁵⁰ Vgl dazu auch Exel, Die betrieblichen Privatstiftungen, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg), *Stiftungsbesteuerung*² (2011) 283 ff.

⁵¹ Die Ausnahmebestimmung des § 13 Abs 1 KStG, wonach für die Einkommensermittlung eigennütziger Privatstiftungen § 7 Abs 3 KStG nicht anwendbar ist, gilt ausdrücklich nicht für betriebliche Privatstiftungen. Es sind daher grundsätzlich alle Einkünfte den **Einkünften aus Gewerbebetrieb** zuzurechnen (§ 7 Abs 3 KStG). **Arbeitnehmerförderungsstiftungen** sind unter bestimmten Voraussetzungen von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit.

⁵² Vgl auch Exel, Die betrieblichen Privatstiftungen, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg), *Stiftungsbesteuerung*² (2011) 285.

⁵³ Vgl Exel, Die betrieblichen Privatstiftungen, in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann (Hrsg), *Stiftungsbesteuerung*² (2011) 290, mit Hinweis auf König, Die Belegschaftsbeteiligungsstiftung, ÖStZ 2003, 384; weiters EB zum KMOG, ÖStZ 2000, 612.