



MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Liechtensteiner Privatstiftungen mit österreichischen Beteiligten

verfasst von | submitted by

Bernhard Schmidt B.A. M.Sc.

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2024

Studienkennzahl lt. Studienblatt |
Degree programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt | Post-
graduate programme as it appears on the stu-
dent record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von | Supervisor:

Univ.-Prof. i.R. Dr. Michael Tanzer

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen inländischen oder ausländischen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Abstract – Deutsch

Die vorliegende Abschlussarbeit widmet sich einer umfassenden Untersuchung der steuerlichen Rahmenbedingungen von Privatstiftungen sowohl in Österreich als auch in Liechtenstein, insbesondere unter Berücksichtigung von Stiftungen mit österreichischer Beteiligung in Liechtenstein. Ein besonderes Augenmerk wird auf die rechtlichen Strukturen, Entstehungshintergründe und Organisationsmodelle dieser Stiftungsformen in beiden Ländern gelegt. Der Schwerpunkt dieser Arbeit ist die detaillierte Analyse der steuerrechtlichen Behandlung von Privatstiftungen und deren Beteiligten, wobei sowohl Unterschiede als auch Gemeinsamkeiten zwischen den jeweiligen Rechtsordnungen herausgearbeitet werden. Mithilfe einer ausführlichen Fallstudienanalyse werden die steuerlichen Auswirkungen im Kontext der Gründung und laufenden Besteuerung von Privatstiftungen in beiden Ländern eingehend untersucht und beleuchtet. Abschließend erfolgt eine kritische Bewertung der Wirksamkeit von Privatstiftungen in Liechtenstein unter Berücksichtigung der Bedürfnisse österreichischer Beteiligter.

Abstract – Englisch

The present thesis undertakes a comprehensive examination of the tax framework surrounding Private Foundations in both Austria and Liechtenstein, with particular attention to foundations involving Austrian participants in Liechtenstein. Special emphasis is placed on the legal structures, historical contexts, and organizational models of these foundation types in both countries. The focal point of this work is the detailed analysis of the tax treatment of Private Foundations and their participants, elucidating differences and similarities between the respective legal systems. Through an exhaustive case study analysis, the tax implications within the context of establishment and ongoing taxation of Private Foundations in both countries are thoroughly investigated and elucidated. Finally, a critical evaluation of the effectiveness of Private Foundations in Liechtenstein is provided, considering the needs of Austrian participants.

Inhalt

1	Einleitung	1
1.1	Hintergrund und Motivation der Arbeit.....	1
1.2	Zielsetzung und Forschungsfragen.....	1
2	Entstehungsgeschichte	3
3	Die Privatstiftung in Österreich – Erläuterung der rechtlichen Rahmenbedingungen und Stellung der Privatstiftung in Österreich.....	6
3.1	Allgemein	6
3.2	Stiftungszweck.....	8
3.3	Errichtung und Auflösung	9
3.4	Stiftungsvermögen.....	10
3.5	Organisation.....	11
3.6	Gemeinnützige Stiftungen	13
3.7	Eigennützige Privatstiftungen.....	14
4	Besteuerung der Privatstiftung in Österreich	15
4.1	Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht	17
4.2	Stiftungseingangssteuer	17
4.2.1	Zuwendung von Liegenschaften	20
4.2.2	Nach- und Zustiftungen.....	21
4.2.3	Steuerschuld	23
4.3	Laufende Besteuerung der Privatstiftung	23
4.3.1	Übertragung stiller Reserven.....	25
4.3.2	VwGH Ra 2021/15/0053.....	25
4.4	Ausgangsbesteuerung	26
4.4.1	Steuerlicher Mausefalleneffekt	29

4.4.2	Neuregelungen der Besteuerung von Privatstiftungen durch das SchenkungsmitteilG 2008.....	29
5	Die Privatstiftung in Liechtenstein	34
5.1	Allgemein - Privatstiftungsgesetz und rechtliche Rahmenbedingungen in Liechtenstein	34
5.1.1	Errichtung und Auflösung der Stiftung.....	35
5.1.2	Stiftungszweck	36
5.1.3	Abgrenzung zu anderen Rechtsformen	38
5.1.4	Organisation der Stiftung	38
5.1.5	Begünstigte.....	40
6	Besonderheiten von Liechtensteiner Privatstiftungen mit österreichischen Beteiligten.....	43
6.1	Die Liechtensteiner Privatstiftung in Österreich	43
6.2	Rechtsvergleichung von Liechtenstein und Österreich im Hinblick auf Privatstiftungen und Begünstigte	44
6.2.1	Gründung einer Privatstiftung.....	44
6.2.2	Organe einer Stiftung	45
6.2.3	Änderung der Stiftungserklärung und Beendigung.....	45
7	Die Besteuerung von Liechtensteinischen Privatstiftungen mit österreichischen Beteiligten.....	46
7.1	Vorfrage: Intransparent oder Transparent?.....	46
7.1.2	Steuerrechtsfolgen einer transparenten Privatstiftung.....	48
7.2	Die Gründung der Stiftung aus der Sicht des Liechtensteinischen Steuerrechts.....	51
7.2.1	Zuwendungen an die Stiftung	51
7.3	Die laufende Besteuerung der intransparenten Liechtensteinischen Privatstiftung ..	54
7.3.1	Privatvermögensstruktur	55

7.3.2	Eigenkapital – Zinsabzug	55
7.4	Ausgangsbesteuerung	57
7.5	Zuwendung an österreichische Begünstigte	59
7.5.1	Zusammenfassung	61
7.6	Die Auflösung/Entnahmen der intransparenten Liechtensteinischen Privatstiftung	60
8	Zusammenfassender Vergleich der steuerlichen Aspekte in Österreich und Liechtenstein	65
8.1	Gründung der liechtensteinischen Privatstiftung durch österreichische Stifter (unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich)	65
8.1.1	Nach liechtensteinischem Steuerrecht	65
8.1.2	Nach österreichischem Steuerrecht	65
8.2	Zuwendungen der liechtensteinischen Privatstiftung an österreichische Begünstigte	67
8.3	Auflösung der Liechtensteinischen Privatstiftung	69
8.3.1	Nach liechtensteinischem Steuerrecht	69
8.3.2	Nach österreichischem Steuerrecht	70
9	Analyse Fallstudie	72
9.1	Steuerliche Aspekte der Gründung einer liechtensteinischen Stiftung durch einen Österreicher in Liechtenstein	72
9.1.1	Sachverhalt	72
9.1.2	Steuerliche Konsequenzen in Österreich:	72
9.2	Steuerliche Auswirkungen einer Gründung in Österreich	75
9.3	Laufende Besteuerung in Liechtenstein	77
9.4	Laufende Besteuerung in Österreich	79
9.5	Bewertung der Effektivität von Privatstiftungen in Liechtenstein im Hinblick auf die Bedürfnisse österreichischer Beteiligten	82

10	Literaturverzeichnis.....	85
-----------	----------------------------------	-----------

Abkürzungsverzeichnis

aF:	alte Fassung
Abs:	Absatz
Art:	Artikel
BAO:	Bundesabgabenordnung
BGBI:	Bundesgesetzblatt
BlgNR:	Beilagen zum Nationalratsprotokoll
Bf:	Beschwerdeführer
BM:	Bundesminister, Bundesministerium
BStFG:	Bundesstiftungs- und Fondsgesetz
BVwG:	Bundesverwaltungsgericht
DSG:	Datenschutzgesetz
EStG:	Einkommensteuergesetz
ErlAA:	Erläuterungen im Abänderungsantrag
ErlAB:	Erläuterungen im Ausschussbericht
ERIME:	Erläuterungen im Ministerialentwurf
ErlRV:	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
ErbStG:	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz
EuGH:	Europäischer Gerichtshof
EU:	Europäische Union
EUV:	Vertrag über die europäische Union
FB:	Firmenbuch
FN:	Fußnote
GmbH:	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GP:	Gesetzgebungsperiode
idF:	in der Fassung
idS:	in diesem Sinn
iVm:	In Verbindung mit
iwS:	im weiteren Sinn
KStG:	Körperschaftsteuergesetz
KG:	Kommanditgesellschaft
Lit:	litera
LVT:	Landesämter für Verfassungsschutz und Terrorismusbekämpfung
mAnm:	mit Anmerkung von
ME:	Ministerialentwurf
OHG:	Offene Handelsgesellschaft
ÖJZ:	Österreichische Juristen-Zeitung
PSG:	Privatstiftungsgesetz
PGR:	Personen- und Gesellschaftsrecht
PSV:	Privatstiftungsverwaltung
RIS:	Rechtsinformationssystem des Bundes

Rsp:	Rechtsprechung
StiftEG:	Stiftungseingangssteuergesetz
TrUG:	Treuunternehmen mit Persönlichkeit
UFS:	Unabhängiger Finanzsenat
UGB:	Unternehmensgesetzbuch
VfGH:	Verfassungsgerichtshof
vgl:	vergleiche
VwGH:	Verwaltungsgerichtshof
WHO:	World Health Organization (Weltgesundheitsorganisation)
WKGG:	Wiener Kindergartengesetz, LGBl 40/2003, zuletzt idF LGBl 35/2019
WV:	Wiederverlautbarung
Z:	Ziffer
zB:	zum Beispiel
zT:	zum Teil

1 Einleitung

1.1 Hintergrund und Motivation der Arbeit

Die zunehmende Globalisierung und Vernetzung der Welt haben zur Entstehung komplexer internationaler rechtlicher und steuerlicher Strukturen geführt. In diesem Kontext spielen Privatstiftungen eine immer wichtigere Rolle als Instrument zur Vermögensverwaltung und -planung. Die Privatstiftung in Liechtenstein stellt in diesem Zusammenhang eine besonders interessante Form dar, insbesondere wenn österreichische Beteiligte im Spiel sind.

Die Motivation dieser Arbeit liegt in der Klärung und Untersuchung der rechtlichen und steuerlichen Aspekte von Liechtensteiner Privatstiftungen mit österreichischen Begünstigten. Es besteht ein wachsender Bedarf an Verständnis und Klarheit in diesem Bereich, da sowohl Stifter als auch Begünstigte mit einer Reihe von rechtlichen und steuerlichen Herausforderungen konfrontiert sein können. Zudem kann die Wahl der richtigen Rechtsform und der korrekten steuerlichen Behandlung erheblichen Einfluss auf das Vermögen und die Vermögensplanung haben.

Durch die Bereitstellung detaillierter und spezifischer Informationen über die Errichtung und Besteuerung von Privatstiftungen in Liechtenstein und Österreich sowie die spezifischen Herausforderungen, denen österreichische Begünstigte gegenüberstehen, zielt diese Arbeit darauf ab, sowohl Akademikern als auch Praktikern ein nützliches Instrument zur Verfügung zu stellen. Sie soll dabei helfen, durch die Komplexität dieses Themas zu navigieren und fundierte Entscheidungen auf der Grundlage von umfassenden und gründlichen Forschungen treffen zu können.

1.2 Zielsetzung und Forschungsfragen

In dieser Arbeit sollen die Besonderheiten von Liechtensteiner Privatstiftungen mit österreichischen Begünstigten aufgezeigt und analysiert werden. Speziell wird der Fokus auf die rechtlichen Rahmenbedingungen in Österreich und Liechtenstein gelegt, wie die steuerlichen Vorteile der Gründung einer Liechtensteiner Privatstiftung. Zudem soll ein direkter Vergleich der typischen Strukturen von Liechtensteiner Privatstiftungen mit österreichischen Begünstigten analysiert werden.

Die Forschungsfragen in dieser Arbeit sind;

- Wie sieht der rechtliche Rahmen für Privatstiftungen in Österreich und Liechtenstein aus?
- Welche steuerlichen Vorteile ergeben sich durch eine Liechtensteiner Privatstiftung im Vergleich zu einer österreichischen?
- Wie sieht die Struktur einer Liechtensteiner Privatstiftung mit Österreichischen Begünstigten aus?
- Welche Fälle gibt es hierzu in der Praxis?

Am Ende soll ein umfassendes Verständnis für die Besonderheiten von Liechtensteiner Privatstiftungen geschaffen werden und es soll aufgezeigt werden, ob die Gründung einer solchen Stiftung (noch) sinnvoll ist.

2 Entstehungsgeschichte

Eines der grundlegenden Prinzipien des Gesellschaftsrechts ist der „*numerus clausus*“ sprich die Begrenzung der möglichen Gesellschaftsformen. Umso bedeutender ist es, wenn der Gesetzgeber dieser exklusiven Gruppe eine neue Organisationsform hinzufügt. Das Ergebnis eines solchen Innovationsprozesses in Österreich sind die Privatstiftungen. Sie ist gemeinsam mit anderen neu geschaffenen Rechtsformen Gegenstand eines Forschungsprojekts, das durch größere Stichproben vergleichende Einsichten und detaillierte Studien ermöglicht. Die Entstehungsgeschichte der Privatstiftungen ist sehr speziell. Aufgrund von bedeutenden gesetzlichen Veränderungen, höchstrichterlichen Entscheidungen und kreativer Anwendung hat sie auch eine einzigartige Entwicklung durchlebt.

Auch damals war das Angebot der verfügbaren Rechtsformen ähnlich wie heute. Die Aktiengesellschaft und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung haben sich schon in der Monarchie fest etabliert. Die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), fand in Österreich kaum Praxisrelevanz und wurde 1965 im Zuge der Aktienreform abgeschafft. Personengesellschaften welchen Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, waren die OHG und die KG, der GesbR kannte man keine zu. Zudem aber hatte die aus Deutschland stammende GmbH & Co. KG in Österreich schon Anerkennung gefunden.¹

Das Stiftungswesen in Österreich kannte man bis zum Inkrafttreten des PSG lediglich zu Zwecken der öffentlichen Gemeinnützigkeit und Mildtätigkeit. Diese karitativen Einrichtungen hatten ihren Ursprung im römischen Christentum. Stiftungen galten damals als „Instrument der freiwilligen Vermögensverteilung“ für unterschiedliche wohltätige Zwecke. Das Bundes-Stiftungs- und Fondgesetz von 1975 galt lediglich für Stiftungen und Fonds, welche einen gemeinnützigen oder mildtätigen Stiftungszweck hatten. Das Kirchenrecht galt als Rechtsgrundlage für kirchliche Stiftungen.

Nach dem Zweiten Weltkrieg unter dem Marshallplan und dem Wiederaufbau verstaatlichter Industrieunternehmen zeichnete sich ein deutlicher Aufschwung ab, auch bekannt als „österreichisches Wirtschaftswunder“ oder „Goldenes Zeitalter“. In Folge dieses Wiederaufbaues entstanden schon die ersten Bedürfnisse nach einer Privatstiftung. Eine der bekanntesten Geschichten war die des ehemaligen Bar-Pianisten und Gründer der Handelskette Billa Karl

¹ Matthias Pendl, Die Rechtsformneuschöpfung "Privatstiftung", GesRZ 2022, 191 (191)

Wlaschek. Aber nicht nur Aufsteiger, auch arrivierte Unternehmerdynastien, Bankhäuser oder von jeher begüterte Adelsfamilien hatten ansehnliche „stiftbare Vermögen“ angesammelt.²

Obwohl es ein Wirtschaftswachstum und eine private Kapitalvermehrung in Österreich gab, blieb der Kapitalmarkt noch für lange Zeit unterentwickelt. Grund dafür war unter anderem die Vereinigung der Aktienbesitze in den Händen von wenigen „Konglomeraten“ sowie den eher überschaubaren kapitalmarktrechtlichen Offenlegungspflichten. Somit blieb das Anlegerpublikum anonym.

Aufgrund der weiterhin unsicheren politischen Lage in Österreich, hielten sich Investoren noch weiter zurück. Ereignisse wie der Prager Frühling bestärkten die Zurückhaltung weiterhin. So schufen bereits erfolgreiche Unternehmer und wohlhabende Österreicher ein finanzielles Sicherheitspolster im politisch stabileren Ausland – namentlich in der Schweiz und im Fürstentum Liechtenstein. In den 1970er und 80er Jahren wurden sogar Seminare abgehalten, welche zum Inhalt hatten, wie man sein Vermögen am besten in eine liechtensteinische Stiftung einbringt. Wer offen eine liechtensteinische Stiftung gründete, wanderte sogar aus, um sich nicht dem Höchstsatz der Schenkungssteuer auszusetzen, der in Klasse V. bei hohen Beträgen bis zu 60% betragen konnte.^{3 4}

In den vergangenen Jahrzehnten war die Lage in Bezug auf Unternehmensnachfolge und schwer teilbare Vermögenswerte wie große Forstgüter oder Schlösser unbefriedigend. Familienfideikomisse, bei denen ein Vermögen als unveräußerliches Gut der Familie erklärt wird, waren seit 1938 endgültig erloschen und Familienstrukturen unterlagen einem gesellschaftlichen und rechtlichen Wandel. Die Erbschaftssteuer nach dem ErbStG 1955 wurde als besondere Belastung betrachtet, die die Fortführung eines Unternehmens gefährden konnte.

In den 1970er- und 80er-Jahren gab es in Österreich einerseits wirtschaftliche Prosperität und private Vermögensagglomeration, andererseits verbleibende politische Unsicherheiten sowie steuerlich getriebene Anonymität und Zurückhaltung bei der Vermögensveranlagung. Potenzielle Stifter fanden in der damaligen Gesellschafts- und Stiftungslandschaft keine attraktiven Lösungen, entweder aufgrund von Steuerlasten und Nachfolgeproblematiken oder wegen

² Doralt, Die Österreichische Privatstiftung - Ein neues Gestaltungsinstrument für Unternehmen, ZGR 1996, 1 (1 f); Eiselsberg, Interview, Pkt II

³ Cerha et al, Privatstiftungsgesetz, ecolex-Spezial (1993) 92 f; Wiesner, RdW 1989, 345.

⁴ Matthias Pendl, Die Rechtsformneuschöpfung "Privatstiftung", GesRZ 2022, 191 (192)

eingeschränkter Stiftungszwecke und Staatsaufsicht. Auch spezielle kautelarjuristische Konstruktionen erwiesen sich regelmäßig als unbefriedigend. Dies führte schließlich zu einem Standortwettbewerb mit dem Fürstentum Liechtenstein.

Ende der 1980er- und Anfang der 1990er-Jahre wurden das Versickern größerer Vermögen im nahen Ausland, zahlreiche anstehende Unternehmensnachfolgen und die Erkenntnis vieler "stiften Gegangener", dass sie ihren Lebensabend in Österreich genießen und ihre Ersparnisse wieder in die Heimat transferieren wollten, zu einem fruchtbaren Boden für eine neue Stiftungs-idee. Insbesondere in der Beraterszene, die von Klienten regelmäßig mit einschlägigen Anfragen konfrontiert wurde, war das Thema präsent.⁵

⁵ Matthias Pendl, Die Rechtsformneuschöpfung "Privatstiftung", GesRZ 2022, 191 (193)

3 Die Privatstiftung in Österreich – Erläuterung der rechtlichen Rahmenbedingungen und Stellung der Privatstiftung in Österreich

3.1 Allgemein

Die Errichtung einer Stiftung zielt darauf ab, das Vermögen zu verselbständigen und seine Verwendung nach dem erklärten Willen des Stifters zu binden. Im Vergleich zu anderen privatrechtlichen juristischen Personen gibt es bestimmte Besonderheiten. Die Privatstiftung basiert nicht auf einem Vertrag sondern auf einer einseitigen Willenserklärung des Stifters. Die Stiftung hat keine Gesellschafter, und selbst der Stifter verliert den unmittelbaren Zugriff auf sein Vermögen.⁶

Die Gründe für die Errichtung einer Privatstiftung können äußerst vielfältig sein. Es ist von großer Bedeutung, dass bei dieser Entscheidung nicht ausschließlich steuerliche Aspekte beachtet werden, da es sich um einen Akt der Vermögensübertragung und Zweckbindung handelt. Die Schaffung einer Privatstiftung erfordert eine sorgfältige Abwägung.

In der Regel handelt es sich bei dem zugrunde liegenden Vermögen um das Privateigentum oder das Unternehmensvermögen natürlicher Personen, das für den Stiftungszweck gewidmet werden soll. Es ist jedoch auch möglich, dass juristische Personen oder andere Rechtsträger als Stifter auftreten.

Grundsätzlich gibt es zwei Arten von Stiftungen: Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz (BStFG) und Privatstiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG). Stiftungen nach dem BStFG benötigen eine Genehmigung der Stiftungsbehörde und dürfen nur gemeinnützig sein. Sie unterliegen der Kontrolle der Stiftungsbehörde und das Stiftungstammvermögen darf nicht geschmälert werden. Auch andere Stiftungen wie Stiftungen nach Kirchenrecht oder ausländische Stiftungen unterliegen nicht dem PSG.⁷ Das BStfG wurde 2015 durch eine grundlegende Modernisierung aktualisiert, wie im Bundesgesetzblatt I 2015/160 idgF festgehalten.

⁶ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

⁷ Wolf in Wolf (Hrsg), Österreichische Privatstiftung Aufl. 4 (2012) Wesen der Privatstiftung, Seite 16

Im Gegensatz dazu unterliegen Privatstiftungen nicht diesen Einschränkungen. Zusätzlich entzieht sich die Privatstiftung der staatlichen Aufsicht und ist weitestgehend von gesetzlichen Beschränkungen bei der Verwaltung des Stiftungsvermögens befreit.⁸

Eine Definition der Privatstiftung findet sich in § 1 Abs 1 PSG. Demnach ist die Privatstiftung ein Rechtsträger, dem ein Vermögen vom Stifter gewidmet wird. Durch den Stiftungszweck lässt sich die Handhabung des Vermögens in Bezug auf die Nutzung, Verwaltung oder Verwertung, regeln. Anders als bei den meisten anderen juristischen Personen wie z.B. den Kapitalgesellschaften und den Genossenschaften hat die Privatstiftung gleich einem Verein keine Eigentümer oder Gesellschafter. Stattdessen spricht man der „eigentümerlosen“ Vermögensmasse Rechtspersönlichkeit zu bzw. ist das Vermögen nicht eigentümerlos, sondern es gehört vielmehr dem eigentümerlosen Rechtsträger. Der Stifter ist weder ein Beteiligter noch Teilhaber des Stiftungsvermögens. Mit Errichtung der Privatstiftung und anschließenden Widmung des Vermögens wird das Vermögen verselbständigt und an den Stiftungszweck gebunden.⁹

Privatstiftungen ist nicht die volle Teilnahme am unternehmerischen Leben oder die Ausübung gewerbsmäßiger Tätigkeiten gestattet. Als juristische Person ist eine Privatstiftung nicht automatisch als Unternehmer im Sinne des Unternehmensgesetzbuches anzusehen. Trotz dieser Bestimmung ist es einer Privatstiftung nicht untersagt, ihr Vermögen in unternehmerisch geführte Betriebe zu investieren. Wenn das gewidmete Vermögen im Rahmen dieser Nutzung und Verwaltung Nebentätigkeiten beinhaltet, ist es akzeptabel, dass diese gewerbsmäßig ausgeführt werden,¹⁰ wie beispielsweise der gelegentliche Verkauf von Postkarten durch eine kunstausstellende Stiftung.¹¹

Demnach ist es einer Privatstiftung durchaus erlaubt, dass für sie vorgesehene Immobilienvermögen selbst zu verwalten und professionell zu bewirtschaften. Jedoch ist es einer Privatstiftung nicht gestattet, uneingeschränkt haftende Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft zu sein oder die Geschäftsführung einer Handelsgesellschaft zu übernehmen.¹² Grund dafür ist, dass solche Aktivitäten für Stiftungen ungewöhnlich sind und bei Fehlern keine Eigentümer für die Risiken geradestehen.¹³

⁸ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

⁹ Arnold in Arnold/Ludwig (Hrsg.), Stiftungshandbuch, Linde, RZ 1/11

¹⁰ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

¹¹ Krickl/Nagl/Stojaspal in May/Bartels (Hrsg.), Governance im Familienunternehmen, S 223

¹² Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

¹³ Krickl/Nagl/Stojaspal in May/Bartels (Hrsg.), Governance im Familienunternehmen, S 223

Die Privatstiftung ist nicht dazu berechtigt, gewerbsmäßig tätig zu sein. Doch sie hat das Recht, das ihr zur Verfügung stehende Vermögen - sei es durch Widmung oder Erwerb - zu nutzen und zu verwalten. Folglich sind alle Tätigkeiten gestattet, die typischerweise zur Vermögensnutzung gehören. Dazu zählen die üblichen Aktivitäten eines landwirtschaftlichen Betriebes. Auch die Vermietung verschiedener Objekte in einer großen, möglicherweise auch gewerblich genutzten Immobilie ist erlaubt.¹⁴

3.2 Stiftungszweck

Nach §1 Abs. 1 PSG muss die Privatstiftung einem erlaubten, vom Stifter bestimmten Zweck dienen. Der Stiftungszweck ist ein wesentliches Merkmal der Privatstiftung und diese ist ohne einen solchen unzulässig.¹⁵ Weiters muss er in der Stiftungsurkunde definiert und kann in der Stiftungszusatzurkunde weiterhin präzisiert werden. Die Wahl des Stiftungszwecks geht frei vom Stifter aus, solange es sich nicht um einen untersagten oder unzulässigen Selbstzweck handelt. Der Stiftungsvorstand und alle Organe sind für die Erfüllung des Stiftungszwecks verantwortlich.¹⁶ Die steuerliche Einordnung einer Privatstiftung als gemeinnützig oder mildtätig hängt davon ab, ob sie die dafür festgelegten Kriterien der Bundesabgabenordnung erfüllt.¹⁷

Der Stifter kann in der Stiftungsurkunde das Recht vorbehalten, diese nachträglich zu ändern oder sogar zu widerrufen. Darüber hinaus kann er sich zu Lebzeiten das Recht vorbehalten, die Mitglieder der Stiftungsorgane, insbesondere die Mitglieder des Stiftungsvorstands, zu bestellen oder aus wichtigen Gründen abzuberufen. Dadurch behält der Stifter indirekt weiterhin Einfluss auf die Geschäftsführung.¹⁸

Nicht erlaubt sind sogenannte Selbstzweckstiftungen. Laut dieser Definition handelt es sich bei solchen Stiftungen um Stiftungen, welche keinen anderen Zweck verfolgen als die Erhaltung ihres eigenen Vermögens. Der Hauptzweck besteht darin, das gestiftete Vermögen zu verwalten, anzulegen, zu verbessern und zu vermehren. Jedoch wird eine reine Verwaltung des eigenen Vermögens als kein zulässiger Stiftungszweck nach dem PSG angesehen.¹⁹ Demnach muss

¹⁴ Arnold in Arnold (Hrsg), Privatstiftungsgesetz4 (2022) § 1 PSG Rz 16

¹⁵ Gassauer-Fleissner, Christian. Stiftungsrecht : Privatstiftungsgesetz, Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz sowie Landes-Stiftungs- und Fondsgesetze ; mit erläuternden Bemerkungen und Entscheidungen. 2005. 4

¹⁶ Arnold in Arnold (Hrsg), Privatstiftungsgesetz4 (2022) § 1 PSG, RZ 12a

¹⁷ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

¹⁸ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

¹⁹ Arnold in Arnold (Hrsg), Privatstiftungsgesetz4 (2022) § 1 PSG, RZ 13

der Stiftungszweck nach außen gerichtet sein²⁰ und sollte entweder einem Begünstigten zu Gute kommen oder der Begünstigung der Allgemeinheit dienen.²¹ Die ausschließliche Thesaurierung und Reinvestition in ein Unternehmen, an dem die Stiftung beteiligt ist, kann einen unzulässigen Selbstzweck gleichkommen.

Bei der Errichtung und Wahl des Stiftungszwecks werden oft die Anliegen eines zukünftigen Erblassers berücksichtigt. Es geht darum, die Zersplitterung des Familienvermögens zu vermeiden und somit eine Wertminderung zu verhindern, damit das Vermögen möglichst ungeschmälert für zukünftige Generationen bewahrt wird und somit auch Erbstreitigkeiten vermieden werden. Meist wird besondere Vorsorge für Notfälle oder außergewöhnliche Bedürfnisse wie Krankheit, Ausbildung, Haushaltsgründung, Insolvenz oder den Berufseintritt Begünstigter getroffen.²²

3.3 Errichtung und Auflösung

Eine Privatstiftung wird durch die sogenannte Stiftungserklärung begründet, welche die Vorstiftung ins Leben ruft. Die Vorstiftung besitzt bereits Rechts- und Parteifähigkeit und endet aufgrund einer Auflösung oder durch die offizielle Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch. Die Gründung und die Rechtspersönlichkeit der Privatstiftung hängen nicht von einer behördlichen Genehmigung ab, wie es in anderen Ländern wie Deutschland üblich ist. Endgültig entsteht die Privatstiftung aber mit dem konstitutiven Rechtsakt der Eintragung in das Firmenbuch²³ und endet mit der Löschung.²⁴

Im Falle der Auflösung der Privatstiftung geht das verbleibende Vermögen an den oder die Letztbegünstigten über.

Wenn der Stiftungszweck erreicht ist oder nicht mehr erreichbar ist, muss die Privatstiftung aufgelöst werden. Diese Entscheidung wird vom Stiftungsvorstand geprüft und veranlasst.

Wenn eine Privatstiftung zur Versorgung des Stifters und seiner Familie gegründet wurde, hat der Vorstand nach einer Bestandsdauer von 100 Jahren die Privatstiftung aufzulösen. Die

²⁰ ErlRV zum § 1 PSG

²¹ Arnold in Arnold (Hrsg), Privatstiftungsgesetz4 (2022) § 9 PSG, RZ 6

²² Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

²³ Arnold in Arnold (Hrsg), Privatstiftungsgesetz4 (2022) § 1 PSG, RZ 3

²⁴ Arnold in Arnold (Hrsg), Privatstiftungsgesetz4 (2022) § 1 PSG, RZ 4

Letztbegünstigten haben jedoch die Möglichkeit, zu beschließen, dass die Privatstiftung für weitere 100 Jahre fortbesteht.²⁵

3.4 Stiftungsvermögen

Eine Privatstiftung muss über ein gewidmetes Vermögen verfügen, das ihr bei der Gründung zugewiesen wurde. Ohne Vermögen wäre die Stiftung nicht in der Lage, ihren Zweck zu erfüllen. Sollte die Stiftung vermögenslos werden, führt dies zur Auflösung gem. § 35 Abs 2 Ziffer 1 PSG.

Privatstiftungen nach dem PSG können abhängig von ihrem Stiftungszweck und dem Kreis der Begünstigten eigen-, gemein- oder gemischtnützig sein. Jedoch sind nur rein gemeinnützige Stiftungen abgabenrechtlich begünstigt. Diese Stiftungen benötigen keine Genehmigung der Stiftungsbehörde und sind daher frei in der Gestaltung durch den Stifter nach den Regeln des PSG. Die Kontrolle wird von vom Stifter eingesetzten Organen wahrgenommen und eine Zuwendung an den vom Stifter festgelegten Begünstigtenkreis über die Früchte hinaus ist möglich. Die Privatstiftung selbst ist eine juristische Person ohne Eigentümer und Mitglieder und hat ihren Sitz im Inland.

Das Mindestvermögen von € 70.000, – muss in der Stiftungsurkunde ausdrücklich genannt werden. Falls das Mindestvermögen nicht in der Form von Geld in nationaler Währung gewidmet wird, ist es erforderlich, einen Gründungsprüfer gerichtlich zu bestellen. Dieser hat festzustellen, ob das gewidmete Vermögen den Wert des Mindestvermögens erreicht.

Das Stiftungsvermögen muss dem Stiftungsvorstand frei zur Verfügung stehen, wofür dieser eine Bestätigung von der Bank vorlegen muss. Das Mindestvermögen der Stiftung muss vom Stifter aufgebracht werden und Zustiftungen werden nicht auf das Mindestvermögen angerechnet. Zustiftungen beziehen sich auf Vermögenszuwendungen von Dritten (also nicht vom Stifter). Obwohl diese Zuwendungen möglich sind, können sie erst nach Gründung der Stiftung (Eintragung der Stiftung ins Firmenbuch) erfolgen. Zustiftungen können auch bereits vom Stiftungsvorstand angenommen werden, wenn die Stiftung zwar noch nicht ins Firmenbuch eingetragen ist, die Stiftungsurkunde jedoch bereits erstellt wurde, sofern dies mit dem Stiftungszweck vereinbar ist.²⁶

²⁵ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

²⁶ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10.5 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

3.5 Organisation

Für die Wahrnehmung von Rechten und Pflichten bedarf es der Organe. Anstelle von Beschlüssen der Eigentümer oder Mitglieder tritt bei der Privatstiftung der Stifterwille. Dieser wird in der Stiftungserklärung festgehalten und der Stiftungsvorstand ist verpflichtet, die Einhaltung des Stifterwillens zu kontrollieren und zu gewährleisten. Jede natürliche oder juristische Person kann als Stifter fungieren. Zwingende Organe sind der Stiftungsvorstand, der Stiftungsprüfer und bei Übersteigen einer Arbeitnehmeranzahl von 300 der Aufsichtsrat. Weitere Organe können, sofern in der Stiftungserklärung vorgesehen, eingesetzt werden.²⁷

Die wichtigste Person ist der Stifter, ohne den eine Privatstiftung nicht entstehen kann. Im Gegensatz zu einem Gesellschafter besteht seine Tätigkeit jedoch hauptsächlich darin, den Stiftungsakt durchzuführen. Der Stifter ist weder Gesellschafter noch Eigentümer der von ihm errichteten Stiftung.²⁸

Gemäß § 3 Abs. 1 PSG können sich als Stifter sowohl natürliche Personen als auch juristische Personen betätigen. Im Unterschied zu einer Privatstiftung, die post mortem errichtet wird, kann eine zu Lebzeiten ins Leben gerufene Stiftung von mehreren Personen gemeinsam gegründet werden. Die Position des Stifters wird ausschließlich zum Zeitpunkt der Gründung der Privatstiftung festgelegt. Ein späterer Erwerb dieser Position, sei es durch umfassende Modifikationen der Stiftungserklärung oder durch nachträgliche Beiträge, ist nicht zulässig. Es ist nicht vorgesehen, dass jemand nachträglich der Stifterrolle beitrifft. Die Identität des Stifters muss bei der Gründung eindeutig bestimmt sein.

Sofern nicht anders in der Stiftungsurkunde festgelegt, müssen, falls es mehrere Stifter gibt, sämtliche Stifter gemeinschaftlich die ihnen zustehenden Rechte innerhalb der Stiftung wahrnehmen, wie es in § 3 Abs. 2 PSG dargelegt ist.

Je nach Ausformulierung in der Stiftungserklärung ist es dem Stifter möglich, zugleich als Begünstigter der Privatstiftung zu fungieren.²⁹

Die Begünstigten sind Personen, die von der Privatstiftung Zuwendungen erhalten. Ohne die Gewährung von Mitteln an Begünstigte würde der Privatstiftung ein wesentliches Element

²⁷ Wolf in Wolf (Hrsg), Österreichische Privatstiftung Aufl. 4 (2012) Wesen der Privatstiftung, Seite 16

²⁸ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10.4.1 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

²⁹ Stockhammer/Wimmer, Stifter und Begünstigte (Stand 15.1.2020, Lexis Briefings in lexis360.at)

fehlen. Es kann vorgesehen werden, dass eine Privatstiftung vorübergehend keine Begünstigungen gewährt und erst später (z. B. nach dem Ruhestand des Stifters) Zuwendungen vergibt.³⁰

Laut § 5 PSG wird der Begünstigte einer Privatstiftung in der Stiftungserklärung definiert. Falls nicht explizit genannt, wird der Begünstigte entweder durch eine vom Stifter bestimmte Instanz (gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 PSG) oder vom Stiftungsvorstand festgelegt. Die Rolle des Begünstigten ist nicht vererbbar. Eine Privatstiftung kann einen oder mehrere Begünstigte haben, die Einkünfte aus der Verwaltung und Verwertung des Stiftungsvermögens erhalten (§ 5 PSG). Eine reine Vermögensverwaltung ist jedoch kein zulässiger Stiftungszweck nach dem PSG.

Begünstigte haben neben Zuwendungen auch weitere Rechte, die aus ihrer Position entstehen, seien sie gesetzlich verankert (z.B. Einsichtsrechte laut § 30 PSG) oder durch die Stiftungserklärung zugestanden (wie erweiterte Kontrollrechte).

Gemäß § 15 Abs. 2 PSG dürfen Begünstigte und ihre engen Verwandten nicht dem Vorstand angehören. Sollte ein solcher Konflikt entstehen, wird die Vorstandsposition automatisch beendet, ohne die Position des Begünstigten zu beeinflussen.

Zuletzt wird die Person, die nach der Liquidation der Privatstiftung das restliche Vermögen erhält, als "Letztbegünstigter" (gemäß § 6 PSG) bezeichnet.³¹

Der Stiftungsvorstand spielt eine zentrale Rolle als wichtigstes Organ der Stiftung. Er vertritt die Stiftung nach außen und stellt sicher, dass der Stiftungszweck erfüllt wird. Er muss sich aus mindestens drei Mitgliedern zusammensetzen. Dabei ist es gesetzlich festgelegt, dass ein Begünstigter, sein Ehepartner, sein Lebenspartner oder Personen, die entweder direkt mit ihm verwandt sind oder eine seitliche Verwandtschaft bis zum dritten Grad aufweisen, nicht dem Vorstand angehören dürfen (siehe § 15 PSG). Es liegt in der Verantwortung des Stiftungsvorstands, die Privatstiftung zu führen, nach außen zu vertreten und dafür zu sorgen, dass die Stiftungsziele erreicht werden. Dabei muss er sich an die Richtlinien und Anforderungen der Stiftungserklärung halten (§ 17 PSG).³²

³⁰ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10.4.2 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

³¹ Stockhammer/Wimmer, Stifter und Begünstigte (Stand 15.1.2020, Lexis Briefings in lexis360.at)

³² Verweijen, Privatstiftung, in RDB Keywords1 (Stand 11. 10. 2021, rdb.at) Rz 11

Der Stiftungsvorstand schlägt dem Gericht einen Stiftungsprüfer vor, der vom Gericht bestellt wird. Der Stiftungsprüfer prüft insbesondere Unvereinbarkeiten und den Jahresabschluss einschließlich des Lageberichts gemäß UGB, wobei für Privatstiftungen weitgehend die Rechnungslegungsvorschriften des Unternehmensgesetzbuches gelten.

Die Stiftungserklärung kann die Möglichkeit eines Aufsichtsrats vorsehen, wobei in Ausnahmefällen (z. B. wenn die Stiftung mehr als 300 Arbeitnehmer beschäftigt) ein Aufsichtsrat obligatorisch ist.³³

In Privatstiftungen treten nicht selten Konflikte um Machtverhältnisse zwischen dem Vorstand und den Begünstigten auf. Die Begünstigten werden oft von einem Organ in Form eines Beirats vertreten. Nach § 14 Abs 4 PSG wird festgelegt, dass den Begünstigten, ihren Angehörigen und denjenigen, die von den Begünstigten oder ihren Angehörigen beauftragt wurden, ihre Interessen in diesem Beirat zu vertreten, insgesamt keine Mehrheit der Stimmen gewährt wird. Falls diesem Organ das Recht zugesprochen wird, den Stiftungsvorstand oder eines seiner Mitglieder abzusetzen, ist für solche Entscheidungen eine Mehrheit von mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen erforderlich. Wenn das Gremium weniger als vier Mitglieder hat, wird sogar Einstimmigkeit verlangt. Diese Norm zielt darauf ab, zu verhindern, dass Begünstigte indirekt das Handeln des Stiftungsvorstands beeinflussen können, indem sie Vorstandsmitglieder einfach abberufen dürfen.³⁴

3.6 Gemeinnützige Stiftungen

Grundsätzlich gilt für gemeinnützige Stiftungen (§§34 ff BAO) gem. § 5 Z 6 KStG, dass diese körperschaftsteuerbefreit sind. Stiftungen dieser Art unterliegen nach § 45 Abs. 1 BAO lediglich im Rahmen ihrer Betriebe der beschränkten Steuerpflicht. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen sie auch mit kapitalertragssteuerpflichtigen und sonstigen Kapitaleinkünften sowie Einkünften aus Grundstücksveräußerungen. Beteiligungserträge nach § 10 KStG und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind steuerfrei. Erhalten die Begünstigten Zuwendungen so handelt es sich hierbei nicht um Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG.³⁵

³³ Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern Kap. 10 (Stand 1.6.2021, rdb.at)

³⁴ Verweijen, Privatstiftung, in RDB Keywords1 (Stand 11. 10. 2021, rdb.at)

³⁵ Mayr/Bodis/Lachmayer in Doralt/Ruppe I, Steuerrecht (2019) RZ 1051

3.7 Eigennützige Privatstiftungen

Privatstiftungen, die eigennützig sind und deren Stifter direkt oder über eine offene Treuhandgesellschaft handeln und deren Stiftungsurkunde dem Finanzamt vorgelegt wurde, genießen eine besondere steuerliche Behandlung. Gemäß § 7 Absatz 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sind alle Arten von Einkünften grundsätzlich möglich, unabhängig von der Verpflichtung zur Rechnungslegung nach § 18 des Privatstiftungsgesetzes (PSG). Gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 lit. a KStG findet die Regelung auf offengelegte Privatstiftungen keine Anwendung. Dennoch verbietet das Gesetz privaten Stiftungen, gewerbliche Tätigkeiten auszuüben. Daher kommen in erster Linie Einkünfte aus Vermögensverwaltung in Betracht. Gewerbliche Einkünfte, wie sie beispielsweise aus einer Kommanditbeteiligung resultieren können, sind nach § 5 des EStG zu ermitteln. Wenn es an der geforderten Transparenz fehlt, gilt insbesondere die Ausnahme von § 7 Absatz 3 KStG nicht. Darüber hinaus zieht die Nicht-Offenlegung gemäß § 13 Absatz 6 KStG eine Meldung des Finanzamts an die Geldwäschemeldestelle nach sich.³⁶

Eine weitere Unterteilung innerhalb der eigennützigen Privatstiftungen besteht bei der Klassifizierung als außerbetriebliche oder betriebliche Privatstiftung. Von einer betrieblichen Privatstiftung spricht man, wenn die Stiftung einen engen Zusammenhang mit einem Betrieb aufweist, so dass Zuwendungen an die Stiftung innerhalb des Betriebs als Betriebsausgabe gelten. Zu den betrieblichen Privatstiftungen zählt die Betriebszweckstiftung (§ 4 Abs 11 Z 1 lit a EStG), die Mitarbeiter-Unterstützungsstiftung (§ 4 Abs 11 Z 1 lit b EStG) sowie die Mitarbeiter-Beteiligungsstiftung (§ 4 Abs 11 Z 1 lit c EStG).³⁷ Von außerbetrieblichen und eigennützigen Privatstiftungen spricht man bei den gewöhnlichen Familienversorgungsstiftungen und Sparkassenstiftungen, jedoch gelten für diese keine besonderen steuerrechtlichen Regelungen.³⁸

³⁶ Mayr/Bodis/Lachmayer in Doralt/Ruppe I, Steuerrecht (2019) RZ 1051

³⁷ Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009), I/50

³⁸ Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009), I/51

4 Besteuerung der Privatstiftung in Österreich

Wie schon erläutert handelt es sich bei Privatstiftungen in Österreich um eigentümerlose juristische Personen des privaten Rechts und unterliegen der Steuerpflicht für die erzielten Gewinne. Dies geschieht unabhängig von jeglichem Einfluss des Stifters oder der Begünstigten auf die Verwaltung oder eines rechtlichen Anspruches auf den Stiftungsertrag.

Das Trennungsprinzip im Körperschaftssteuerrecht sowie die präventiven Vorkehrungen des PSG dienen zumeist als Barriere gegen das Eindringen durch die rechtliche Struktur der Privatstiftung. Bei der direkten Zuschreibung von Stiftungseinkommen in Österreich müsste ein gesetzwidriges Zusammenwirken zwischen Stifter, Stiftungsorgan und Begünstigten der Stiftung sichtbar sein.

Bei ausländischen Stiftungen ist eine Äquivalenzanalyse mit einer heimischen Privatstiftung notwendig und die Anwendung des Trennungsprinzips muss eröffnet sein. Die Zurechnung von Vermögen und Erträgen richtet sich grundsätzlich nach dem allgemeinen Steuerrecht.³⁹

Oft wird in diesem Zusammenhang von „Steuersparmodellen für Superreiche“ gesprochen, jedoch war dies nicht die Intention der damaligen Politiker und Verfasser des Gesetzes. Vielmehr wollte man eine neutrale Grundlage für diese Konstruktionen schaffen. Als Ergebnis wurde ein Steuersystem entworfen, welches zwar im Zusammenhang mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu Begünstigungen führen kann, sich jedoch keine Unterschiede ergeben, wenn die Erträge vom Begünstigten letztendlich empfangen werden.⁴⁰

Gemäß § 13 Abs. 1 KStG können nicht betriebliche Privatstiftungen sämtliche Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 EStG erzielen, sofern diese für Körperschaften zugänglich sind. Die Einkunftsarten aus nichtselbständiger Arbeit (vierte Einkunftsart) und selbständiger Arbeit (zweite Einkunftsart) sind jedoch für Privatstiftungen grundsätzlich nicht zugänglich.

Die Einkunftsart aus nichtselbständiger Arbeit scheitert, da gemäß § 47 Abs. 1 EStG Arbeitnehmer ausschließlich natürliche Personen sein können. Die Einkunftsart aus selbständiger Arbeit ist für Privatstiftungen kaum erreichbar, da diese entweder auf natürliche Personen zugeschnitten sind oder die Vervielfältigungstheorie nicht auf Privatstiftungen angewendet werden

³⁹ StiftR 2009 Rz 21

⁴⁰ Kraus, Christoph. Richtig stiften : der umfassende Ratgeber zur österreichischen Privatstiftung ; [Antworten auf typische Fragen von Stiftern und Stifterfamilien]. 2004, 33ff

kann. Gemäß dieser Theorie kann nur ein freiberuflich Tätiger Arbeiten an fachlich vorgebildete Arbeitskräfte delegieren, was für Privatstiftungen nicht möglich ist.

Juristische Vorschriften sowie berufsrechtliche Regelungen erschweren zudem die Vergesellschaftung von Privatstiftungen und lassen unternehmerische Einkünfte aus selbständiger Arbeit für Privatstiftungen kaum zu.

Einzig Rechte, die von einem Rechtsvorgänger oder Stifter der Privatstiftung stammen und als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt wurden, können von der Stiftung fortgeführt werden, wie etwa Erträge aus der Nutzungsüberlassung von Urheberrechten gemäß § 32 Abs. 2 EStG. Dies gilt jedoch auch für Einkünfte aus einem Dienstverhältnis.

Insgesamt sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit für Privatstiftungen aufgrund rechtlicher und struktureller Beschränkungen in der Regel nicht möglich.⁴¹

Eine steuerliche Besonderheit ist, dass für die Einkünfteermittlung die Privatstiftung ähnlich einer natürlichen Person in der Regel die „Überschussgewinnermittlung“ nach Maßgabe des Zufluss/Abflussprinzips anwenden muss.⁴²

Steuerliche Besonderheiten gelten für betriebliche Privatstiftungen gem. § 4 Abs 11 Z 1 EStG, die ausschließlich und unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmens oder mit diesem verbundenen Konzernunternehmen dienen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen sind oder die ausschließlich und unmittelbar die Weitergabe von Beteiligungserträgen gem. § 10 Abs 1 KStG bezwecken, die aus dem Unternehmen oder Konzernunternehmen des Arbeitgebers stammen und diese Erträge den Arbeitnehmern zufließen.⁴³

Die Privatstiftung wird grundsätzlich auf drei Ebenen besteuert

- Zuwendungen an die Privatstiftung im Rahmen der Stiftungseingangssteuer
- Laufende Besteuerung der Privatstiftung
- Zuwendung an Begünstigte

⁴¹ Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht 2 (2009)

⁴² Wolf in Wolf (Hrsg), Österreichische Privatstiftung Aufl. 4 (2012) Wesen der Privatstiftung, Seite 16

⁴³ Doralt/Ruppe Steuerrecht I (2019) RZ 1068

Damit die steuerlichen Sonderbestimmungen zur Anwendung kommen müssen gegenüber der Finanzverwaltung bestimmte Kriterien vorliegen. Die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der geltenden Fassung und eine allfällige Treuhandschaft müssen der Finanzverwaltung offengelegt werden.⁴⁴

4.1 Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht

Mit der Formulierung einer Stiftungserklärung, die sowohl formell als auch materiell den grundlegenden Voraussetzungen des PSG gerecht wird, und dem erstmaligen Agieren des Stiftungsvorstands im Namen der Privatstiftung in der Öffentlichkeit (z.B. durch die Eröffnung eines Bankkontos und die Übernahme des gewidmeten Mindestvermögens in seine Verfügungsgewalt), beginnt die subjektive Steuerpflicht gemäß § 4 Abs. 1 KStG 1988 und es entsteht die so genannte Vorstiftung, analog zum Zivilrecht. Die Prinzipien der Vor-Gesellschaft sind sinngemäß anwendbar. Die Handlungen der Vorstiftung werden mit der Entstehung der Privatstiftung dieser steuerrechtlich zugeschrieben.

Da die körperschaftsteuerrechtlichen Bestimmungen in Bezug auf Privatstiftungen nur auf zivilrechtlich wirksam errichtete Privatstiftungen anwendbar sind, kann eine zivilrechtlich als nichtig anzusehende Privatstiftung (z.B. eine nur mündlich errichtete) die in § 13 KStG 1988 vorgesehenen Rechtsfolgen nicht auslösen.⁴⁵

Die Eigenschaft einer Privatstiftung als Steuersubjekt endet grundsätzlich mit dem Erlöschen ihrer Rechtspersönlichkeit, das heißt mit ihrer Streichung aus dem Firmenbuch. Dennoch bleibt gemäß § 4 Abs. 2 KStG 1988 die Pflicht zur Körperschaftssteuer bestehen, bis das gesamte Vermögen an die endgültigen Begünstigten übertragen wurde.⁴⁶

4.2 Stiftungseingangssteuer

Wird vom Stifter Vermögen auf die Stiftung übertragen, geschieht das meist ohne Gegenleistung, wonach von einer unentgeltlichen Zurechnung gesprochen werden kann.⁴⁷ Auch im Stiftungseingangssteuergesetz wird von unentgeltlichen Zuwendungen ausgegangen, wonach die

⁴⁴ Fraberger/Petritz, Die österreichische Privatstiftung und die Liechtenstein Stiftung. Abrufbar unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/at/pdf/factsheets/tax/oesterreichische-privatstiftung-und-liechtenstein-stiftung.pdf>

⁴⁵ StfR 2009 RZ 22

⁴⁶ StfR 2009 RZ 23

⁴⁷ Arnold in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch, Rz 5/14

Klassifizierung der Zuwendungen als unentgeltlich die zentrale Frage des § 1 Abs 2 StiftEG darstellt.

Das StiftEG kennt keine genaue Begriffsdefinition der Zuwendung, demnach gilt, dass jede Übertragung von Vermögen auf private Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen dem Zuwendungsbegriff zugeordnet werden kann.⁴⁸

Von Unentgeltlichkeit wird ausgegangen, solange keine Gegenleistung erbracht oder Entgelt gezahlt wird. Werden im Rahmen der Vermögensübertragung auch Schulden und Lasten von der Stiftung übernommen, so dürfen die übernommenen Schulden und Lasten nicht mehr als 50% des gemeinen Wertes ausmachen damit noch Unentgeltlichkeit vorliegt.⁴⁹

Unentgeltliche Zuwendungen an eine Privatstiftung unterliegen dem Grunde nach der Stiftungseingangssteuer. Der Steuersatz beträgt hierbei in der Regel 2,5% und als Bemessungsgrundlage wird der gemeine Wert des übertragenen Vermögens herangezogen.

Werden Wertpapiere oder Anteile an Kapitalgesellschaften übertragen, so ist Bemessungsgrundlage, falls vorhanden, der Kurswert. Ausnahmeregelungen gelten für Auslandsstiftungen oder bei Verletzung von Offenlegungspflichten gegenüber dem Finanzamt. Hier kann unter Umständen der Steuersatz auf 25% erhöht werden.⁵⁰ Eine genaue Definition von „unentgeltlichen Zuwendungen“ findet man im Stiftungseingangssteuergesetz nicht, jedoch lässt sich aufgrund der Gesetzeserläuterungen (ErlRV 549 BlgNR XXIII. GP zu Art 8) herleiten, dass hier nicht auf zivilrechtliche Charakteristika abgestellt wird, sondern viel mehr auf wirtschaftliche, da der Gesetzgeber mehrmals klarstellte, dass Zuwendungen an intransparente ausländische Stiftungen von der Stiftungseingangssteuer nicht befreit sind.⁵¹

Nicht vom § 1 Abs. 1 StiftEG erfasst sind entgeltliche Übertragungen, zumal eine angemessene Gegenleistung (mind. 25%) von der privatrechtlichen Stiftung oder einer vergleichbaren Vermögensmasse erbracht wird. Somit löst der entgeltliche Erwerb eines Vermögenswertes, mangels Zuwendungscharakter keine Stiftungseingangssteuer aus.⁵²

⁴⁸ StiftR 2009 RZ 312

⁴⁹ StiftR 2009 RZ 313

⁵⁰ WKO – Privatstiftung, https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Die_Privatstiftung.html, Stand 01.02.2023

⁵¹ Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009), II/128d

⁵² Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009), II/128i

Gemäß § 1 Abs. 5 StiftEG wird die Stiftungseingangssteuer vom zugewendeten Vermögen abzüglich Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, berechnet. Die Bewertung des übertragenen Vermögens findet noch immer auf Basis des §19 Abs 1 ErbStG 1955 statt. Demnach erfolgt die Bewertung nach den Bestimmungen des ersten Teiles des BewG 1955.⁵³

Im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz wurde explizit auf die steuerbaren Teile des Erwerbes Bezug genommen, während dies im Stiftungsgesetz (StiftEG) nicht der Fall ist. Dies bedeutet, dass grundsätzlich Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu den steuerfreien Vermögenszuwendungen stehen, auch bei der Berechnung der Stiftungseingangssteuer in Abzug gebracht werden können.

Eine Stiftungseingangssteuer i.H.v. 25% fällt bei Zuwendungen an, wenn;

- die Stiftung nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG oder einer vergleichbaren Stiftung vergleichbar ist (§2 Abs 1 lit a StiftEG)
- sämtliche Dokumente die innere Organisation der Stiftung, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffend, nicht eingereicht werden (§ 2 Abs 1 lit b StiftEG)
- die Meldung der Begünstigten unterlassen wird, die Stiftung nicht im Firmenbuch oder einem vergleichbaren Register eingetragen ist oder wenn keine umfassende Amts- oder Vollstreckungshilfe mit dem Ansässigkeitsstaat besteht. § 2 Abs 1 lit c StiftEG).
- die Stiftung oder eine ähnliche Vermögensmasse nicht gemäß der Stiftungsurkunde (Statut) in das Firmenbuch oder ein entsprechendes ausländisches öffentliches Register eingetragen ist oder
- wenn es keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse gibt.⁵⁴

Gemäß den geltenden Bestimmungen zur Stiftungseingangssteuer gibt es bestimmte Zuwendungen, die von dieser Steuer befreit sind. Hierzu zählen Geld- und Sachspenden, die lebende Personen an gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen leisten. Auch Zuwendungen von öffentlich-rechtlichen Körperschaften fallen unter

⁵³ StiftR 2009 RZ 318

⁵⁴ Art 2 StiftEG

diese Befreiungsregelung. Beispiele hierfür sind Wertpapiere und Anleihen. Diese Befreiungsbestimmungen sind ab dem 15.12.2012 auch für Todesfälle anwendbar. In den genannten Fällen werden somit keine Steuern auf die entsprechenden Zuwendungen erhoben.⁵⁵

4.2.1 Zuwendung von Liegenschaften

Bei der Übertragung von Grundstücken werden die steuerlichen Konsequenzen nicht durch das Stiftungseingangssteuergesetz geregelt, sondern durch das Grunderwerbssteuergesetz, wonach jene Übertragungen nicht von der Stiftungseingangssteuer erfasst werden. In Österreich unterliegen lediglich Erwerbe von Grundstücken innerhalb des Staates gemäß §1 Abs 1 GrESt der Grunderwerbsteuer. Laut § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG sind Zuwendungen von Grundstücken an Privatstiftungen generell von dieser Steuer befreit. Daher entstehen bei der Übertragung von ausländischen Grundstücken an eine österreichische Privatstiftung keine österreichischen Steuerpflichten.⁵⁶

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurde durch eine Gesetzesänderung zum 1. Juni 2014 weitreichend verändert. Das Grundprinzip, dass die Steuer auf Grundlage des Wertes der Gegenleistung berechnet wird, bleibt bestehen. Falls jedoch keine Gegenleistung vorhanden ist, wurde bis zum 31. Mai 2014 das Dreifache des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage herangezogen. Seit der Gesetzesänderung wird jedoch der gemeine Wert (Verkehrswert) als Grundlage verwendet. Das bedeutet, dass die Grunderwerbsteuer auch dann auf Basis des Verkehrswertes berechnet wird, wenn eine Liegenschaft ohne Gegenleistung übertragen wird. Der Verkehrswert stellt somit die Untergrenze für die Bemessung der Grunderwerbsteuer dar, und zwar immer dann, wenn der gemeine Wert nachweislich niedriger ist als der Grundstückswert.

Der Steuersatz für privatrechtliche Stiftungen beträgt 3,5%. Bei einem unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerb durch eine zivilrechtliche Stiftung oder eine ähnliche Vermögensstruktur wird eine Steuer gemäß Abs. 1 fällig. Diese Steuer steigt um 2,5% des Differenzbetrags zwischen dem Wert des Grundstücks und einer möglichen Gegenleistung gem. § 7 Abs 2 GrEStG (Äquivalent zur Stiftungseingangssteuer).⁵⁷

⁵⁵ PWC, Privatstiftungen in Österreich – Richtig vorsorgen für das Familienvermögen abrufbar unter <https://www.pwc.at/de/publikationen/mittelstand-kmu/privatstiftungen-in-oesterreich.pdf>

⁵⁶ Kamplitsch in Gasser/Kodek/Varro/Zollner, Die Privatstiftung Nationales und Internationales Stiftungsrecht (2017) S 61

⁵⁷ PWC, Privatstiftungen in Österreich – Richtig vorsorgen für das Familienvermögen abrufbar unter <https://www.pwc.at/de/publikationen/mittelstand-kmu/privatstiftungen-in-oesterreich.pdf>

Die Steuer für Zuwendungen ist eigenständig zu kalkulieren und normalerweise digital bis zum 15. Tag des übernächsten Monats, nachdem die Steuerpflicht entstanden ist, zu deklarieren und abzuführen. Sowohl Rechtsanwälte als auch Notare sind dazu berechtigt, zu bestätigen, dass die Stiftungseingangssteuer beglichen wurde.⁵⁸

Zusätzlich zur Grunderwerbsteuer unterliegt die Übertragung von Liegenschaften einer grundbücherlichen Eintragsgebühr in Höhe von 1,1%. Die Bemessungsgrundlage für diese Gebühr ist ebenfalls der Verkehrswert der Liegenschaft.

Bei der Übertragung von Anteilen an Gesellschaften, die Immobilien halten (z.B. GmbH oder AG), kann neben der Stiftungseingangssteuer auch Grunderwerbsteuer anfallen, wenn alle Anteile dieser Gesellschaft auf die Stiftung übertragen werden. In diesem Fall wird die Grunderwerbsteuer auf Basis des Grundstückswertes berechnet. Es fällt in diesem Fall keine Grundbucheintragsgebühr an.⁵⁹

Werden Liegenschaften gestiftet auf welchen Belastungen, wie etwa Fruchtgenussrechte liegen, handelt es sich nicht mehr um eine ausschließlich unentgeltliche Zuwendung an die Stiftung und der entgeltliche Teil muss dementsprechend mit der Grunderwerbssteuer besteuert werden.⁶⁰

4.2.2 Nach- und Zustiftungen

Wird der Privatstiftung nach Stiftungserrichtung (außerhalb der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde) Vermögen zugewendet spricht man von einer Nach- oder Zustiftung. Ist der Zuwendende der Stifter selbst spricht man von einer „Nachstiftung“, handelt es sich um einen Dritten so bezeichnet man die Zuwendung als „Zustiftung“.

Da es sich auch bei Zustiftungen um unentgeltliche Zuwendungen handelt, ist die Differenzierung zur Spende wesentlich. Spenden werden erfolgswirksam verbucht, Zustiftungen hingegen erhöhen das Stiftungseigenkapital. Zuwendungen von Dritten an eine fremdnützige Stiftung

⁵⁸ WKO, Schenkungsmeldegesetz abrufbar unter https://www.wko.at/service/steuern/Schenkungsmeldegesetz_2008.html

⁵⁹ PWC, Privatstiftungen in Österreich – Richtig vorsorgen für das Familienvermögen abrufbar unter <https://www.pwc.at/de/publikationen/mittelstand-kmu/privatstiftungen-in-oesterreich.pdf>

⁶⁰ UFSL 19.08.2009 RV/0040-L/06

werden meist als Spenden angesehen, bei eigennützigen Stiftungen handelt es sich in der Regel um kapitalerhöhende Zustiftungen.⁶¹ Anders als bei Zuwendungen im Rahmen der Stiftungserrichtung, handelt es sich bei der Zustiftung um einen genehmigungspflichtigen zweiseitigen Rechtsakt und bedarf der Annahme durch den Stiftungsvorstand.⁶²

Auch die Nachstiftung ist eine Form der Vermögenszuwendung jedoch geschieht diese durch den Stifter. Der OGH äußerte sich zu diesem Thema und klassifizierte die Nachstiftung als eine Form der Zustiftung, wonach bei beiden Arten der nachträglichen Vermögenszuwendung, die Annahme durch die Stiftung vorausgesetzt wird.⁶³ Wesentlicher Unterschied dieser zwei Zuwendungsformen ist der zeitliche. Bei gewöhnlichen Zuwendungen werden die Vermögenswerte im Rahmen der Stiftungserrichtung der Privatstiftung übertragen, bei der Nachstiftung werden die Vermögenswerte erst nach der Entstehung übertragen.

Steuerrechtlich bestehen keine Unterschiede, zumal Zu- und Nachstiftungen sowie Zuwendungen grundsätzlich der Stiftungseingangssteuer von 2,5% unterliegen.⁶⁴ Bei Zuwendungen kann eine Stiftungseingangssteuer von 25% zur Anwendung kommen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die betreffende Stiftung nicht einer nach dem PSG geregelten Privatstiftung oder einer ähnlichen Einrichtung entspricht, wie in § 2 Abs 1 lit a StiftEG dargelegt. Weiterhin kann die erhöhte Steuer anfallen, falls nicht alle notwendigen Dokumente vorgelegt werden, die Aspekte wie die interne Organisation oder die Verwaltung und Nutzung des Vermögens betreffen, vgl. § 2 Abs 1 lit b StiftEG. Eine weitere Voraussetzung für die Erhebung dieser Steuer ist, dass die Benachrichtigung der Begünstigten versäumt wird, die Stiftung nicht in einem offiziellen Verzeichnis wie dem Firmenbuch aufgeführt ist oder wenn es keinen umfassenden Amts- oder Vollstreckungshilfe mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung besteht, wie in § 2 Abs 1 lit c StiftEG beschrieben.⁶⁵

⁶¹ AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen abrufbar unter https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_RL_bei_Privatstiftung_FINAL-17_12_-_Clean.pdf

⁶² Die Innovationsstiftung für Bildung, Wissenswertung zur Gründung einer Co-Stiftung abrufbar unter <https://innovationsstiftung-bildung.at/de/co-stiftungen/wissenswertes-zur-gruendung#:~:text=Eine%20Nachstiftung%20ist%20die%20Erh%C3%B6hung,als%20auch%20die%20ISB%20vornehmen.>

⁶³ OGH GZ [4 Ob 18/16z](#), 30.03.2016

⁶⁴ StiftR 2009 RZ 327

⁶⁵ Art 2 StiftEG

4.2.3 Steuerschuld

Die Steuerschuld entsteht nach § 1 Abs 4 StiftEG sobald die Zuwendung ausgeführt ist. Spiegelbildlich zu der Bestimmung des § 4 Abs 1 BAO stellt auch das StiftEG lediglich auf den Zeitpunkt der Zuwendung ab.⁶⁶ Die tatsächliche Übergabe des Vermögens an die befugte Person/Organ ist demnach ausschlaggebend. Die alleinige Errichtung der Stiftungsurkunde oder Widmung von Vermögen löst noch keine Steuerpflicht aus. Bei Zuwendungen von Todes wegen an Privatstiftungen entsteht die Steuerschuld allerdings zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers.⁶⁷

Steuerschuldner ist nach § 1 Abs 3 StiftEG der Erwerber.⁶⁸ Demnach die privatrechtliche Stiftung oder vergleichbare Vermögensmasse, unter der Voraussetzung, dass diese ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Liegt dieser nicht im Inland, ist der Zuwendende Steuerschuldner, soweit dieser im Inland ansässig ist. Ist weder Empfänger noch Zuwendender im Inland ansässig, entsteht keine Steuerpflicht.⁶⁹

Nach § 3 Abs 1 StiftEG handelt es sich bei der Stiftungseingangssteuer um eine Selbstbemesungsabgabe. Somit wird die Abgabe nicht bescheidmäßig festgesetzt und es können auch Säumnisfolgen eintreten.⁷⁰ Der Steuerschuldner hat die Steuer bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Monats nach Entstehung der Steuerschuld an das zuständige Finanzamt zu entrichten.⁷¹

4.3 Laufende Besteuerung der Privatstiftung

Da die Privatstiftung eine juristische Person des privaten Rechts ist unterliegt sie der Körperschaftsteuer. Wie auch bei Kapitalgesellschaften gilt hier ebenfalls das Trennungsprinzip und das Einkommen der Privatstiftung unterliegt neben dem Sondersteuersatz von 23% für Zwecke der Zwischensteuer der Körperschaftsteuer von 23%.⁷²

Mit der rechtlichen Gründung der Stiftung durch die Stiftungserklärung und dem öffentlichen Auftreten des Stiftungsvorstandes im Namen der Privatstiftung, beginnt die subjektive Steuerpflicht nach § 4 Abs 1 KStG. Die Aktivitäten der Vorstiftung (bevor die Privatstiftung in das

⁶⁶ Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009), II/128w

⁶⁷ StfR 2009 RZ 316

⁶⁸ §1 StiftEG

⁶⁹ StfR 2009 314

⁷⁰ UFS 17.07.2012, RV/1737-W/12

⁷¹ § 3 Abs 1 StiftEG

⁷² Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), *Stiftungshandbuch*, 3. Aufl. (2022), 4.3. Laufende Besteuerung und Ausgangsbesteuerung

Firmenbuch eingetragen wurde) werden der Privatstiftung schon steuerlich zugerechnet.⁷³ Die subjektive Steuerpflicht endet mit der Löschung im Firmenbuch. Nach § 4 Abs 2 bleibt die Körperschaftssteuerpflicht noch bis zur vollständigen Liquidation des Vermögens und/oder Verteilung an die Letztbegünstigten aufrecht.⁷⁴

Die Zwischensteuer von 23% betrifft verschiedene Einkünfte und Kapitalerträge. Dazu gehören unter anderem Zinsen aus Bankguthaben und Anleihen, Pfandbriefe, Schuldverschreibungen, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen, Einkünfte aus Derivaten aus auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen.

Fließen diese Erträge den Begünstigten zu, wird die Zwischensteuer der Privatstiftung wieder gutgeschrieben, demnach ist die Zwischenbesteuerung lediglich eine Vorwegbesteuerung der späteren Zuwendungsbesteuerung. Es soll vermieden werden, dass sowohl die Körperschaftssteuer als auch die Kapitalertragssteuer kumulativ anfallen, wie es bei Kapitalgesellschaften der Fall ist. Keine Gutschrift erfolgt jedoch, wenn einem ausländischen Begünstigten die Kapitalertragssteuer aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens erstattet wird.

Der Körperschaftssteuer von 23% unterliegen sämtliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte auf Kapitalvermögen (Zinsen aus Darlehen, die die Stiftung gewährt), sonstige Einkünfte (Spekulationsgewinne) und Einkünfte aus der Veräußerung aus dem Betriebsvermögen. Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften sind körperschaftssteuerfrei.⁷⁵

Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften erfolgt die Ermittlung des Einkommens nach den Regeln für natürliche Personen. Sofern die Offenlegungsverpflichtungen erfüllt werden, gilt die Fiktion nicht, dass alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden. In diesem Fall wird das Einkommen der Privatstiftung wie das einer natürlichen Person ermittelt.⁷⁶

⁷³ StfR 2009 RZ 22

⁷⁴ StfR 2009 RZ 23

⁷⁵ WKO – Privatstiftung, https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Die_Privatstiftung.html, Stand 01.02.2023

⁷⁶ Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), *Stiftungshandbuch*, 3. Aufl. (2022), 4.3. Laufende Besteuerung und Ausgangsbesteuerung

4.3.1 Übertragung stiller Reserven

Werden Beteiligungen, welche zu Einkünften nach § 31 EstG führen, von der Privatstiftung veräußert, können die diesbezüglich aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden. Eine in diesem Zusammenhang stehende Zwischenbesteuerung kann nach §13 Abs 4 Z 1 KStG vermieden werden, indem die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungskosten eines im Veranlagungszeitraum erworbenen mindestens 10%igen Anteils an einer Körperschaft um die übertragenen stillen Reserven gekürzt werden. Die gekürzten Anschaffungskosten sind zu dokumentieren und in Evidenz zu nehmen. Des Weiteren kann in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven ein steuerfreier Betrag gebildet werden, welcher innerhalb einer zwölfmonatigen Frist auf die Ersatzanschaffung übertragen werden kann. Findet eine diesbezügliche Übertragung nicht statt, sind die stillen Reserven körperschaftssteuerpflichtig.⁷⁷

4.3.2 VwGH Ra 2021/15/0053

Der VwGH klärte im Erkenntnis vom 17.11.2022 einige offene Fragen in Bezug auf § 13 Abs. 4 KStG. In diesem Fall ging es um eine Privatstiftung, welche ihre Beteiligungen an einer Aktiengesellschaft unter Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven an eine BVI-Gesellschaft veräußerte und daraufhin 100% einer österreichischen GmbH erworben hat. Noch am gleichen Tag erfolgte eine Kapitalerhöhung und die Zusage eines Agios, worauf die stillen Reserven verteilt werden hätten sollen. Die erworbene GmbH vergab in Folge Darlehen an die Privatstiftung und andere mit ihr verbundenen Gesellschaften, womit Verbindlichkeiten rückgezahlt wurden, welche sie zuvor von der Privatstiftung erhalten haben. Dahingehend sind innerhalb kurzer Zeit die gesamten übertragenen stillen Reserven wieder der Privatstiftung zugeflossen. Aufgrund dessen konnten die Gesellschaften ihr Darlehensrückzahlungen nicht mehr tätigen, wonach die erworbene GmbH Wertberichtigungen vornahm.

Das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht verweigerten aufgrund dessen die Übertragung der stillen Reserven weil sie der Meinung waren, dass es sich um einen Missbrauch nach § 22 BAO handelt. Die Revision der Privatstiftung wurde auch seitens des VwGH abgelehnt jedoch erachtete er die Übertragung der stillen Reserven auf ein geleistetes Agio als zulässig.

Der VwGH erläuterte in seiner Entscheidung den Zweck der Norm, indem er darlegte dass es sich hierbei um eine Investitionsbegünstigung handle um Ersatzanschaffungen zu erleichtern.

⁷⁷ Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009), II/405

Dieser Zweck erstreckte sich auch auf Neugründungen und ordentliche Kapitalerhöhungen. Man könne jedoch lediglich an der Kapitalerhöhung teilnehmen wenn man anschließend auch ein Agio leistet, aufgrund dessen soll dieser Betrag auch für die Übertragung stiller Reserven zur Verfügung stehen.

Jedoch sieht der VwGH die Übertragung von stillen Reserven auf Gesellschafterzuschüsse sehr streng. Gesellschafterzuschüsse stellen keinen Erwerb einer Beteiligung dar, trotz des Vorhandenseins von Anschaffungskosten. Das ergibt sich schon aus dem Telos der Bestimmung, zumal Investitionen und Ersatzanschaffungen begünstigt werden sollen und nicht die Ausstattung bestehender Tochtergesellschaften mit zusätzlichen Mitteln.

Wenn jedoch, wie im konkreten Fall, eine 100% Beteiligung einer Tochtergesellschaft vorliegt, liegt nach Ansicht des VwGH weder eine Änderung des Beteiligungsausmaßes noch ein zusätzlicher Erwerb einer 10% Beteiligung vor.⁷⁸

4.4 Ausgangsbesteuerung

Im österreichischen Steuerrecht ist keine Legaldefinition der Zuwendung enthalten. Lehre und Rechtsprechung legt den Zuwendungsbegriff weit aus. Demnach handelt es sich bei Zuwendungen um unentgeltliche Vermögensübertragungen von Privatstiftungen an einen Empfänger. Das Vorliegen eines Grundes wird nicht vorausgesetzt, auch macht es keinen Unterschied, ob die Zuwendung offen oder verdeckt geschieht oder ob sie Deckung in der Stiftungserklärung findet.⁷⁹

Zuwendungen an Begünstigte durch die Privatstiftung werden als Einkünfte aus Kapitalvermögen klassifiziert, somit unterliegen diese der Kapitalertragssteuer, welche von der Privatstiftung einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird. Die Kombination von Körperschaftssteuer und Kapitalertragssteuer führt zu einem Besteuerungsergebnis, welches dem einer natürlichen Person entspricht. Der Vorteil einer Privatstiftung lag vor der 23%igen Zwischensteuer demnach in der Möglichkeit einer steuergünstigen Thesaurierung.

⁷⁸ KPMG, VwGH zur Übertragung stiller Reserven bei Privatstiftungen abrufbar unter <https://kpmg.com/at/de/home/insights/2023/04/tn-vwgh-zur-uebertragung-stiller-reserven-bei-privatstiftungen.html>

⁷⁹ StfR 2009 RZ 213

Für Einkünfte, welche bei der natürlichen Person endbesteuert sind, sind Befreiungen von der Körperschaftsteuer vorgesehen, um ein vergleichbares Steuerniveau zu erreichen. Beteiligungserträge bleiben daher steuerfrei, bis sie an den Begünstigten ausgeschüttet werden. Für Dividenden gilt bereits die Beteiligungsertragsbefreiung.⁸⁰

Grundsätzlich wird die Zuwendung demjenigen zugerechnet, der von den Einkünften profitiert. Der Empfänger einer Zuwendung ist diejenige Person, die über die übertragenen Vermögenswerte frei verfügen kann. Somit kann jeder Empfänger einer Zuwendung sein, auch wenn die formelle Begünstigtenstellung nicht gegeben ist.⁸¹

Früher war es ein steuerlicher Nachteil der Privatstiftung, dass Zuwendungen an Begünstigte aus Erträgen und der Substanz des Vermögens mit 25% KESt besteuert wurden, was dazu führte, dass Zuwendungen an die Stiftung der Stiftungseingangssteuer unterlagen und eine Rückführung des Stiftungsvermögens mit KESt besteuert wurde (Mausefalleneffekt). Die Intention des Gesetzgebers, war es aber, dass das Vermögen langfristig in der Stiftung gebunden blieb.

Im Rahmen der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde die Möglichkeit der steuerfreien Auszahlung von Vermögenssubstanz eingeführt. Ab dem 1. August 2008 sind Auszahlungen der Substanz unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung ausgenommen.

- Das Vermögen wurde nach dem 31. Juli 2008 zugewendet.
- Es wird ein Evidenzkonto geführt, in dem alle Zugänge und Abgänge an der Substanz der Stiftung erfasst werden
- Die Substanzauszahlung übersteigt den maßgeblichen Wert, der sich aus dem Bilanzgewinn, den Gewinnrücklagen und den stillen Reserven im zugewendeten Vermögen ergibt, und wird durch das Evidenzkonto gedeckt.

Vermögen, welches bis zum 31. Juli 2008 gestiftet wurde, unterliegt jedoch weiterhin der KESt in der nunmehrigen Höhe von 27,5%.⁸²

⁸⁰ Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), *Stiftungshandbuch*, 3. Aufl. (2022), 4.3. Laufende Besteuerung und Ausgangsbesteuerung

⁸¹ StfR 2009 RZ 223

⁸² WKO – Privatstiftung, https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Die_Privatstiftung.html, Stand 01.02.2023

Schüttet die Privatstiftung an eine Körperschaft aus, an welcher sie beteiligt ist, greift die Befreiung der Beteiligungserträge nicht. So entschied der UFS am 21.09.2006. Er argumentierte dass Zuwendungen von Privatstiftungen beim Empfänger zu ertragssteuerlich relevanten Einkünften führen, unabhängig davon, ob sie aus Erträgen der Stiftung oder dem gewidmeten Stiftungsvermögen stammen.⁸³

Die Nichtanwendung der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG auf Ausschüttungen einer Privatstiftung an eine Körperschaft beruht auf verschiedenen rechtlichen und systematischen Überlegungen.

Zunächst dient die Beteiligungsertragsbefreiung dazu, Doppelbesteuerung zu vermeiden, indem Körperschaften von der Besteuerung der Dividendeneinkünfte befreit werden, die sie aus Beteiligungen an anderen Körperschaften erhalten. Allerdings unterscheidet sich eine Privatstiftung als Rechtsform wesentlich von typischen Körperschaften und verfolgt oft gemeinnützige oder persönliche Zwecke, die nicht primär auf Gewinnerzielung und Dividendenausschüttungen ausgerichtet sind.

Des Weiteren basiert die Beteiligungsertragsbefreiung auf der Annahme einer aktiven Beteiligung an einer anderen Körperschaft, während Privatstiftungen in erster Linie der Vermögensverwaltung dienen und oft keine aktive unternehmerische Tätigkeit ausüben. Daher entsprechen ihre Ausschüttungen möglicherweise nicht den Voraussetzungen für die Beteiligungsertragsbefreiung.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass die rechtliche Natur und der Zweck von Privatstiftungen sowie die Besonderheiten ihrer Ausschüttungen gegenüber typischen Körperschaften dazu führen können, dass sie nicht in den Anwendungsbereich der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG fallen.

⁸³ UFSW 21.09.2006 RV/0561-W/04

4.4.1 Steuerlicher Mausefalleneffekt

Der sogenannte „Mausefalleneffekt“ ist ein österreichisches steuerliches Spezifikum bei Widerruf und Auflösung einer Privatstiftung. Wird eine Privatstiftung aufgelöst, wird das gesamte Vermögen, welches dem Letztbegünstigten zufließt, der Kapitalertragssteuer unterworfen, was dazu führt, dass neben den erwirtschafteten Erträgen auch das Stiftungsvermögen besteuert wird.⁸⁴

Durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 kann ein mildernder Einfluss auf die steuerliche Belastung durch die steuerneutrale Substanz auszahmung gemäß § 27 Abs 5 Z 8 EStG genommen werden. Zum anderen bietet auch das Widerrufsprivileg gemäß § 27 Abs 5 Z 9 Satz 1 und 2 EStG eine Entlastung. Durch diese Regelung wird der Abzug der „steuerlich relevanten Werte“ ermöglicht. Unter „steuerlich relevanten Werten“ versteht man die Stiftungseingangswerte, welche in der Regel die Anschaffungskosten widerspiegeln. Doch selbst unter Anwendung des Widerrufsprivilegs wird die Besteuerung der stillen Reserven nicht ausgesetzt, welche bereits beim Stifter angefallen sind. Um diese Problematik zu veranschaulichen, ist eine exemplarische Darstellung zweckdienend: Ein Stifter bringt im Jahr 1 eine 100%-Beteiligung mit Anschaffungskosten von 35.000 Euro und einem Verkehrswert von 2 Millionen Euro in eine Privatstiftung ein. Im Jahr X5 hat sich der Verkehrswert auf 2,5 Millionen Euro erhöht. Der Stifter entscheidet sich für den Widerruf der Stiftung und erhält die Beteiligung als Letztbegünstigter. Gemäß § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG ist die Zuwendung mit ihrem Verkehrswert von 2,5 Millionen Euro zu bewerten und mit 27,5% zu versteuern. Allerdings ist der abzugsfähige Betrag, den der Stifter beim Widerruf geltend machen kann, lediglich der Stiftungseingangswert von 35.000 Euro aufgrund der steuerlichen Maßgeblichkeit für den Stifter.⁸⁵

4.4.2 Neuregelungen der Besteuerung von Privatstiftungen durch das SchenkungsmeldeG 2008

Das SchenkungsmeldeG 2008 implizierte maßgebliche Revisionen in der Besteuerung von Privatstiftungen, speziell in Bezug auf Substanz ausschüttungen an Begünstigte. Historisch betrachtet, wurde die Rückführung von Vermögenswerten bei Kapitalgesellschaften in der Regel als steuerneutral angesehen, während Substanz ausschüttungen aus Privatstiftungen wie Kapitaleinkünfte besteuert wurden. Diese Differenzierung wurde unter anderem durch die

⁸⁴ Tpa – Das 1x1 der Stiftungsbesteuerung, https://www.tpa-group.at/wp-content/uploads/2015/01/TPA_1x1_Stiftungsbesteuerung_steuerberatung.pdf

⁸⁵ Andreas Kampitsch, VfGH entschärft die stiftungssteuerliche "Mausefalle", PSR 2019/39 (204)

strukturelle Uniquität von Privatstiftungen, die, im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften, keine „Einlagenrückzahlung“ ermöglichen, begründet.

Vor der Implementierung des SchenkungsmeldeG 2008, waren Vermögenswerte, die in die Stiftung eingebracht wurden, durch die KEST steuerlich belastet, bekannt als der „Mausefalleffekt“, und Ausnahmen in der Besteuerung konnten nur im Falle eines Stiftungswiderrufs durch den Stifter in Kraft treten. Post-Implementierung, Substanzausschüttungen, die das ursprünglich gestiftete Vermögen repräsentieren, wurden in bestimmten Fällen steuerfrei, während andere, die aus dem „maßgeblichen Wert“ resultieren, weiterhin als steuerpflichtige Kapitaleinkünfte behandelt wurden.

Die Neuregelung des Gesetzes von 2008 führte eine spezifische Formel zur Unterscheidung zwischen Substanz und Gewinn ein. Diese Berechnung integriert den Bilanzgewinn zu Beginn des Geschäftsjahres, alle Gewinnvorträge, Gewinnrücklagen, und die steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens, und dient der Prävention steuerlicher Manipulationen und der Sicherung der Besteuerung echter Gewinne.⁸⁶

Die Berechnung des maßgeblichen Wertes (lit. b) gemäß § 27 Abs. 1 Z 8 EStG umfasst den Bilanzgewinn zu Beginn des Geschäftsjahres, der um Beträge zu erhöhen ist, die zu einer Verminderung aufgrund des Ansatzes des beizulegenden Wertes gemäß § 202 Abs. 1 des Unternehmensgesetzbuches geführt haben. Zudem werden die gebildeten Gewinnrücklagen gemäß § 224 Abs. 3 A III und IV des Unternehmensgesetzbuches sowie die steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens berücksichtigt.

Die Bestimmung des Stiftungseingangswerts (lit. d) erfolgt gemäß § 6 Z 5 zweiter Satz, § 6 Z 9 und § 15 Abs. 3 Z 1 EStG. Dieser Wert entspricht dem Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung.

Zuwendungen gelten als Substanzauszahlung (lit. a) und vermindern das Evidenzkonto (lit. c) in dem Umfang, in dem sie den maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b übersteigen. Die Empfangsstiftung hat die als Substanzauszahlung geltenden Beträge als Stiftungseingangswert in gleicher Höhe anzusetzen, wobei dieser um den bei der zuwendenden Stiftung vorhandenen maßgeblichen Wert zu vermindern ist (lit. f).

⁸⁶ Marschner in ZfS 2008 /3, Der „Mausefallen-Effekt“ und die neuen gesetzlichen Regelungen über die steuerneutrale Substanzauskehr bei österreichischen Privatstiftungen (2008) 81

Abweichend von lit. f gelten Zuwendungen als Substanzauszahlung, soweit sie Vermögen betreffen, das in einer Vermögensaufstellung zu steuerlich maßgebenden Werten zum 31.7.2008 erfasst ist (lit. g). Diese Zuwendungen erhöhen nicht die Stiftungseingangswerte und fließen nicht in das Evidenzkonto bei der empfangenden Stiftung ein.

Die Berechnung gemäß den oben genannten gesetzlichen Normen gewährleistet eine klare Unterscheidung zwischen Substanz und Gewinn und trägt zur Transparenz und Rechtmäßigkeit der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen bei.⁸⁷

Besonders relevant ist, dass diese steuerfreien Substanzausschüttungen durch den ursprünglichen Stiftungseingangswert gedeckt sein müssen. Ausschüttungen, die hierüber hinausgehen, sind steuerpflichtig. Dieses Gesetz stellt somit sicher, dass ein steuerneutraler Ausschuss des in die Stiftung eingebrachten Vermögens erst möglich ist, wenn alle erzielten Gewinne bereits vollständig verteilt wurden.

Die Möglichkeit des Stiftungswiderrufs bleibt unter diesem Gesetz bestehen, wobei die steuerlichen Bedingungen variieren können, abhängig vom Zeitpunkt der ursprünglichen Zuwendung an die Stiftung. Diese Regelung ist sowohl für inländische als auch für bestimmte ausländische Stiftungen anwendbar, sofern für diese eine Stiftungseingangssteuer entrichtet wurde. Insgesamt bringt das SchenkungsmeldeG 2008 erhebliche Klarstellungen und Neuerungen in der Besteuerung von Privatstiftungen, indem es spezifische Bedingungen und Vorschriften für die Besteuerung von Substanzausschüttungen etabliert.⁸⁸

§ 27 Abs 1 EstG legt in Ziffer 8 fest, dass Ausschüttungen von Vermögenswerten aus Privatstiftungen von der Steuer ausgenommen sind, sofern sie nicht aus von der Stiftung erzielten Gewinnen stammen. Die gesetzliche Sichtweise neigt dazu, solche Zuwendungen als nicht steuerlich relevant zu betrachten. Für alle Zuwendungen, die nach dem 31. Juli 2008 an Stiftungen getätigt wurden, gilt diese Regelung. Vermögenswerte, die am 1. August 2008 bereits vorhanden waren, fallen nicht unter diese Regel und können daher steuerpflichtig sein.

⁸⁷ § 27 Abs 1 Z 8 und 9 EStG

⁸⁸ Marschner in ZfS 2008 /3, Der „Mausefallen-Effekt“ und die neuen gesetzlichen Regelungen über die steuerneutrale Substanzauskehr bei österreichischen Privatstiftungen (2008) 81

Eine zentrale Bedingung, um von dieser Steuerbefreiung zu profitieren, ist das ordnungsgemäße Führen eines Evidenzkontos, welches den Wert bei Stiftungseingang und die Vermögenszuwendungen aufzeichnet. Weiterhin darf eine Vermögenszuwendung nicht vorgenommen werden, solange diese durch den Bilanzgewinn zu Beginn des Geschäftsjahres zuzüglich der Gewinnrücklagen und stiller Reserven abgedeckt ist. Die Steuerbefreiung tritt somit erst in Kraft, wenn alle erzielten Gewinne verteilt wurden. Dies dürfte in der Praxis eher selten der Fall sein.

Eine besondere Regelung gibt es für die Gründung von sogenannten "Substiftungen". Dabei handelt es sich um Stiftungen, die von einer anderen Stiftung ins Leben gerufen werden. Bei Zuwendungen an solch eine Substiftung wird die steuerliche Belastung nicht anhand des Bilanzgewinns und der Gewinnrücklagen beurteilt, sondern es wird lediglich geprüft, ob diese durch das Evidenzkonto gedeckt sind. Dies führt zu einer Reduzierung des Evidenzkontos der Hauptstiftung und einer entsprechenden Erhöhung bei der Tochterstiftung.⁸⁹

4.4.2.1 VfGH 27.11.2019, E 5018/2018

In Bezug auf Liegenschaften, deren Spekulationsfrist zum Zeitpunkt der Übertragung schon verstrichen war und welche mit einem Nutznießungsrecht belastet waren, hat der Verfassungsgerichtshof den Mausefalleneffekt abgemildert. Die Entscheidung des VfGH vom 27. November 2019 stellte einen Präzedenzfall dar, denn der VfGH hat erstmals den Abzug von Marktwerten als Stiftungseingangswerte im Fall eines Widerrufs zugelassen.

Im Dezember 2000 wurde die Elfriede Novak Privatstiftung ins Leben gerufen. Die Stifterin steuerte ein Barvermögen von 1.000.000 Schilling bei, für das Schenkungssteuer gezahlt wurde. Eine spätere Nachstiftung umfasste verschiedene Zinshäuser und Eigentumswohnungen, auf die sie jedoch ein Nutznießungsrecht vorbehielt. Alle Immobilien wurden außerbetrieblich vermietet, und die Übertragung wurde durch Zahlung der Grunderwerbsteuer geregelt.

2005 erklärte die Stifterin den Widerruf der Privatstiftung, und die Auflösung der Stiftung wurde rechtlich verankert. In der Anmeldung zur Kapitalertragsteuer Ende 2007 wurde beantragt, bei der Bestimmung der Stiftungseingangswerte von den Verkehrswerten auszugehen und diese, um das vorbehaltenene Nutznießungsrecht zu mindern.

⁸⁹ Vondrak, SchenkMG 2008 - Änderungen in der Stiftungsbesteuerung, GeS 2008, 234

In einer folgenden Abgabenprüfung wurde die Kapitalertragsteuer festgesetzt und lediglich die geschätzten historischen Anschaffungskosten und nicht die von der Stifterin beantragten Verkehrswerte abzüglich des Nutznießungsrechts als Stiftungseingangswerte berücksichtigt.⁹⁰

Dieser spezielle Fall zeichnete sich dadurch aus, dass die Übertragung eines durch ein Nutznießungsrecht belasteten Grundstücks nicht der Übertragung einer Einkommensquelle an die Stiftung gleichkommt. Demnach folgt, dass nicht die steuerlich relevanten Werte in Bezug auf die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung herangezogen werden, sondern der um das Nutznießungsrecht reduzierte Marktwert zum Zeitpunkt der Zuwendung als steuerlich relevanter Wert gelten soll.⁹¹

⁹⁰ Christian Ludwig, VfGH zum Widerruf einer Privatstiftung: Lockerung der Mausefalle?, taxlex 2020, 310 (310)

⁹¹ Marc Heschl – Deloitte, „Mausefalleneffekt“ bei Widerruf einer Privatstiftung, <https://www2.deloitte.com/at/de/blog/deloitte-tax-blog/2020/mausefalleneffekt-bei-widerruf-einer-privatstiftung.html>

5 Die Privatstiftung in Liechtenstein

5.1 Allgemein - Privatstiftungsgesetz und rechtliche Rahmenbedingungen in Liechtenstein

Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht, welches am 1. April 2009 in Kraft trat, löste die bisher weitestgehend unveränderten Bestimmungen seit 1929 ab und hatte zum Ziel, ein modernes Stiftungsrecht mit klar auszuführenden Normen für bestehende und bewährte Strukturen des alten Stiftungsrechts, zu schaffen. Durch die Totalrevision des Stiftungsrechts in Liechtenstein wurden Rechtsunsicherheiten aufgrund von widersprüchlicher Rechtsprechung beseitigt und offene Rechtsfragen hinsichtlich der treuhänderischen Errichtung von Stiftungen, der rechtlichen Stellung von Begünstigten, des Stiftungszwecks, der Aufsicht und der rechtlichen Qualität der Stifterrechte geklärt.⁹²

Ein wichtiger Aspekt des neuen Stiftungsrechts ist, dass privatnützige Stiftungen keine Pflicht zur Eintragung ins Öffentlichkeitsregister haben, was zu erhöhter Diskretion für den Stifter führt. In der Praxis sind bei der Errichtung einer Stiftung häufig Treuhänder beteiligt, die die Identität des Stifters vor den Behörden geheim halten können.

Nach liechtensteinischem Recht hat der Stifter weitreichende Kontroll- und Verfügungsmöglichkeiten. So kann er beispielsweise gleichzeitig Begünstigter und Mitglied des Stiftungsrats sein und sich in den Statuten jederzeitige Weisungsrechte gegenüber dem Vorstand einräumen lassen.⁹³

Bisher basierte das Stiftungsrecht auf den Artikeln 552 bis 570 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR). In Bezug auf die Stiftungsbeteiligten wurden jedoch auch die Vorschriften über Treuunternehmen mit Persönlichkeit (TrUG) entsprechend angewendet.

Das neue Stiftungsrecht verselbständigte einen Teil des PGR, welcher in den §§ 1 bis 41 des Artikel 552 kompakt geregelt ist. Ein Großteil der Verweise wurde gestrichen, um die Arbeit mit dem Rechtsgebiet zu erleichtern. Speziell für ausländische Berater stellte dies in der Vergangenheit eine Hürde dar, zumal sie häufig in den Prozess der Stiftungserrichtung einbezogen wurden und werden.⁹⁴

⁹² Hosp in Arnold/Ludwig (Hrsg), *Stiftungshandbuch*, 3. Aufl. (2022), 17.1.

⁹³ Mayr, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anzuerkennen?, RdW 2012/455 (434)

⁹⁴ Hosp in Arnold/Ludwig (Hrsg), *Stiftungshandbuch*, 3. Aufl. (2022), 17.1.

Nach § 1 Abs 1 des Artikel 552 PGR ist eine Stiftung ein rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen, welches als juristische Person (Verbandsperson) durch einseitige Willenserklärung des Stifters errichtet wird. Der Stifter widmet der Stiftung mit Errichtung ein bestimmtes Stiftungsvermögen und legt den Stiftungszweck fest.⁹⁵ Während das Stiftungsvermögen im Eigentum der Stiftung steht, ist die Stiftung selbst eigentümerlos. Das entspricht der Eigenart der Stiftung, denn diese hat typischerweise keine Eigentümer, sondern Begünstigte. Diese haben zwar ein Interesse am Stiftungsvermögen, aber keine klassischen Eigentümerinteressen. Die Verfassung bzw. der Stiftungszweck wird bei Errichtung vom Stifter festgelegt und ist nach erfolgter Errichtung grundsätzlich unabänderlich.⁹⁶

5.1.1 Errichtung und Auflösung der Stiftung

Eine Stiftung entsteht durch einseitige Willenserklärung des Stifters, bei der er ein bestimmtes Vermögen zu einem bestimmten Zweck widmet. Der Stiftungszweck kann, je nach Ausgestaltung entweder gemeinnützig oder privatnützig sein, abhängig von den Zielen und dem Zweck, die der Stifter für die Stiftung festlegt. Sobald die Stiftung errichtet ist, existiert sie unabhängig vom Stifter, jedoch bleibt der Wille des Stifters zum Zeitpunkt der Stiftungserrichtung festgelegt und bildet die oberste Richtlinie für den Stiftungsrat bei der Verwaltung der Stiftungsgeschäfte. Eine Änderung des Stiftungszwecks ist nach Art 552 § 31 PGR nur durch den Stiftungsrat und sehr begrenzt möglich.

Allerdings hat der Stifter, sofern er eine natürliche Person ist und ihm entsprechende Stifterrechte in der Stiftungsurkunde vorbehalten sind, das Recht, den Zweck der Stiftung zu ändern oder die Stiftung zu widerrufen. Diese Rechte müssen aber explizit in der Stiftungsurkunde festgehalten sein und können nicht willkürliche ausgeübt werden.⁹⁷

Art 552 § 39 PGR legt die Auflösungsgründe für eine liechtensteinische Stiftung fest. Eine Stiftung kann aufgelöst werden, wenn

- über das Vermögen der Stiftung Konkurs eröffnet wurde und der Beschluss, den Konkurs aufgrund von mangelndem Vermögen abzulehnen, rechtskräftig wird.
- Die Auflösung der Stiftung vom Gericht beschlossen wird

⁹⁵ Art 552 §1 Abs 1 PGR

⁹⁶ Attlmayr, Martin, and Wolfgang Rabanser. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht : Kurzkommentar. 2009, 6

⁹⁷ Attlmayr, Martin, and Wolfgang Rabanser. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht : Kurzkommentar. 2009, 9

- Der Stiftungsrat einen Auflösungsbeschluss fasst, der durch einen zulässigen Widerruf, die Erreichung oder Unerreichbarkeit des Stiftungszwecks, den Ablauf der Stiftungsdauer oder einen anderen in der Stiftungsurkunde genannten Grund begründet wird.⁹⁸

Eine Stiftung kann neben der Auflösung auch regulär liquidiert und beendet werden. Dabei gelten die Bestimmungen des Artikels 130 PGR mit den entsprechenden Modifikationen gemäß Artikel 552 § 30 PGR. Im Liquidationsverfahren werden die laufenden Geschäfte der Stiftung abgewickelt und die bestehenden Verbindlichkeiten nach den Rangordnungsvorschriften des Konkursrechts beglichen, soweit es das Vermögen zulässt.

Die verbleibenden Vermögenswerte der Stiftung werden im Zuge des Liquidationsverfahrens verwertet und entsprechend den Anweisungen des Stiftungsrats oder den gesetzlichen Bestimmungen aufgeteilt. Dabei werden die festgelegten Regelungen der Stiftungsurkunde berücksichtigt.⁹⁹

5.1.2 Stiftungszweck

Als Stiftungszwecke gibt es grundsätzlich zwei Arten, nämlich gemeinnützige und privatnützige Zwecke. Als gemeinnützige Zwecke versteht das PGR. Tätigkeiten, welche überwiegend den Zwecken nach Art 107 Abs 4a gewidmet sind. Darunter versteht man Zwecke, mit denen die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Privatstiftung wird als fördernd für die Allgemeinheit angesehen, wenn ihre Tätigkeiten dem Gemeinwohl dienen, sei es auf karitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichem, sozialem, sportlichem, oder ökologischem Gebiet, selbst wenn die Tätigkeiten nur einem bestimmten Personenkreis zugutekommen.¹⁰⁰ Hingegen dient eine privatnützige Stiftung ganz oder überwiegend privaten und eigennützigen Zwecken. Insbesondere sind das reine und gemischte Familienstiftungen, bei welchen das Stiftungsvermögen ganz oder teilweise zur Tragung der Kosten der Erziehung oder Bildung, der Ausstattung und Unterstützung von Angehörigen oder ähnlichen Familieninteressen dient.¹⁰¹

⁹⁸ Amt für Justiz Fürstentum Liechtenstein, Stiftungsaufsichtsbehörde, Auflösung/Beendigung/Sitzverlegung abrufbar unter <https://www.stifa.li/auflosungbeendigungsitzverlegung-einer-stiftung/>

⁹⁹ Attlmayr, Martin, and Wolfgang Rabanser. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht : Kurzkommentar. 2009, 11

¹⁰⁰ Art 107 Abs 4a PGR

¹⁰¹ Art 552 § 2 Abs 3 und 4 PGR

5.1.2.1 *Rechtsfolgen einer widerruflichen/unwiderruflichen Privatstiftung*

In Liechtenstein unterscheidet sich die Besteuerung von widerruflichen und unwiderruflichen Stiftungen. Bei widerruflichen Stiftungen werden das Vermögen und die Erträge dem Errichter zugerechnet und bei ihm versteuert. Ausschüttungen an Begünstigte gelten als Schenkungen des Errichters und sind von der Vermögens- und Erwerbssteuer befreit.

Bei unwiderruflichen Stiftungen wird die Besteuerung komplexer, insbesondere hinsichtlich der wertmäßigen Bestimmbarkeit von Begünstigungen. Man unterscheidet hier zwischen Begünstigten mit und ohne Rechtsanspruch. Diskretionäre Stiftungen können in der Besteuerungspraxis besondere Herausforderungen darstellen, insbesondere wenn bestimmte Kriterien wie Mandatsverträge oder Zeichnungsrechte bei Bankkonten erfüllt sind.

Bei der Begünstigung in Form wiederkehrender Leistungen wie Leibrenten, Verpfändungen, Wohnrechten oder Nutznießungen erfolgt die Bewertung grundsätzlich zu dem Wert, den eine nicht nahestehende Person dafür zu bezahlen bereit wäre. Dieser Wert wird als Sollertrag betrachtet und beträgt aktuell 4 % des steuerpflichtigen Vermögens. Die Bewertung dieser wiederkehrenden Leistungen wird zur Bemessungsgrundlage der Erwerbssteuer hinzugefügt. Die Steuersätze der Erwerbssteuer liegen zwischen 7 % und 24 % und variieren je nach Zivilstand und Wohnsitzgemeinde des Steuerpflichtigen.

Zuwendungen aufgrund solcher Begünstigungen, die nicht der Vermögenssteuer in Form des Sollertrags unterliegen, sind erwerbssteuerpflichtig, da sie weder wertmäßig bestimmbar sind noch in Form wiederkehrender Leistungen ausgeschüttet werden.

Unabhängig davon können Begünstigte einer unwiderruflichen Stiftung oder die Stifter einer widerruflichen Stiftung beantragen, dass die Stiftung an ihrer Stelle die Vermögens- und Erwerbssteuer entrichtet. Dies erfordert einen Antrag bei der Steuerverwaltung sowie die Zustimmung des für die Ausschüttungen zuständigen Stiftungsorgans.

Die Besteuerung erfolgt bei widerruflichen Stiftungen zu dem Tarif, der auf das gesamte steuerpflichtige Vermögen bzw. Erwerb des Stifters anzuwenden wäre. Bei unwiderruflichen

Stiftungen wird der gesamte Sollertrag auf das steuerpflichtige Stiftungsvermögen angewendet, um den Tarif zu bestimmen.¹⁰²

5.1.3 Abgrenzung zu anderen Rechtsformen

Neben der Stiftung gibt es auch andere Rechtsformen, die als zur juristischen Person verselbstständigte Zweckvermögen angesehen werden können. Alternativen zur Stiftung sind Anstalten, Treuhandgesellschaften (Trusts) oder Treuunternehmen.¹⁰³

Die Treuhandenschaft ähnelt einer Privatstiftung ist aber keine juristische Person, sondern es handelt sich vielmehr um ein Rechtsverhältnis vertraglicher Natur. Im Zuge der Treuhänderschaft überträgt der Treugeber dem Treuhänder Vermögen oder Rechte und verpflichtet ihn, das Treugut mit Wirkung gegenüber Dritten im eigenen Namen als selbständiger Rechtsträger zugunsten der Begünstigten zu verwalten. Sie wird mittels Treuhandurkunde errichtet, die die Bedingungen für die Verwaltung des Vermögens festlegt.¹⁰⁴

Auch die Anstalt nach Art 534 ff PGR und das Treuunternehmen nach Art 932a §§ 1 PGR können als eigentümerlose selbständige Zweckvermögen ausgestaltet werden. Gleich wie bei den Stiftungen können hier auch Begünstigte bestimmt werden. Funktional bestehen hier keine Unterschiede, vielmehr ergeben sich diese hinsichtlich des Zweckes, da sie nicht den für Stiftungen geltenden Einschränkungen in Bezug auf die Ausübung eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes unterliegen.¹⁰⁵

5.1.4 Organisation der Stiftung

Die Organisation der Stiftung bezieht sich dem Grunde nach auf die Zuweisung verschiedener Aufgaben an spezifisch vorgesehene Organisationseinheiten innerhalb der Stiftung. In Liechtenstein gibt es nur wenige zwingende Vorgaben zur Organisationsstruktur. Primär gilt jedoch der Stifterwille, zumal er sich innerhalb des gesetzlichen Rahmens bewegt. Das heißt, dass es

¹⁰² Hosp in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch3 (2022) 23.4. Steuerliche Behandlung von Begünstigten in Liechtenstein

¹⁰³ Attlmayr, Martin, and Wolfgang Rabanser. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht : Kurzkommentar. 2009, 7

¹⁰⁴ Treuhand Liechtenstein, Gründung einer Treuhänderschaft (Trust) in Liechtenstein abrufbar unter <https://www.treuhand-liechtenstein.li/gesellschaften/treuhaenderschaft/>

¹⁰⁵ Attlmayr, Martin, and Wolfgang Rabanser. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht : Kurzkommentar. 2009, 8

dem Stifter freisteht, eine privatnützige Stiftung nur mit einem einzigen Handlungsorgan auszustatten oder eine komplexere mehrstufige Organisation vorzusehen.¹⁰⁶

Die Organe der Stiftung sind der Stiftungsrat (§ 24 PGR), die Revisionsstelle (§ 27 PGR) und die sonstigen Organe (§ 28 PGR). Das einzige obligatorische Organ einer Stiftung ist der Stiftungsrat, welcher aus mindestens zwei Mitgliedern bestehen muss und die Geschäfte der Stiftung führt und diese auch vertritt. Der Stiftungsrat kann sowohl aus natürlichen als auch juristischen Personen bestehen. Für den Stiftungsrat gilt auch eine in der Stiftungsurkunde anzuführende Amtszeit; ist keine vorgesehen, gilt die Bestellung für eine Amtszeit von drei Jahren. Der Stiftungsrat verwaltet, unter Berücksichtigung der Grundsätze einer guten Geschäftsführung und unter Beachtung des Stifterwillens das Stiftungsvermögen.¹⁰⁷

„Gemeinnützige Stiftungen stehen unter der Aufsicht der Stiftungsaufsichtsbehörde. Dasselbe gilt für privatnützige Stiftungen, die durch eine Bestimmung in der Stiftungsurkunde der Aufsicht unterstellt sind“¹⁰⁸. Fällt die Stiftung unter die Aufsichtspflicht nach Art 552 § 29 PGR so ist zudem auch noch eine Revisionsstelle einzurichten, welche vom Gericht im Außerstreitverfahren bestellt wird. Sie muss vom Stiftungsrat unabhängig sein (Art 552 § 27 Abs 2 PGR). Die Revisionseinrichtung muss den Anforderungen gemäß Artikel 191a Absatz 1 des PGR entsprechen. Somit kommen in Liechtenstein nur die folgenden lizenzierten Prüfer in Frage:

- Wirtschaftsprüfer;
- Revisionsgesellschaften;
- Treuhänder;
- Verbandspersonen und Treuunternehmen mit einer Treuhänderbewilligung.

Ausländische Prüfer dürfen ebenfalls tätig werden, sofern sie über eine entsprechende Genehmigung gemäß den einschlägigen Bestimmungen in Liechtenstein verfügen.¹⁰⁹

Die Revisionsstelle einer Gesellschaft kann aus einem oder mehreren unabhängigen Revisoren bestehen und wird gemäß den gesetzlichen Bestimmungen und den Bedürfnissen der Gesellschaft ausgewählt. Es gibt keine feste Anzahl von Personen, die die Revisionsstelle haben muss, und die Mitglieder können je nach Bedarf variieren. Bei aufsichtspflichtigen Stiftungen ist es

¹⁰⁶ Hosp in Arnold/Ludwig (Hrsg), *Stiftungshandbuch*, 3. Aufl. (2022), 20.1. Allgemeines

¹⁰⁷ Art 552 § 24 ff PGR

¹⁰⁸ Art 552 § 29 (1) PGR

¹⁰⁹ Art 191a PGR

üblich, dass jede Stiftung ihre eigene Revisionsstelle hat, die gemäß den Anforderungen nach Art 191a PGR ausgewählt wird.¹¹⁰

Die Revisionsstelle ist verpflichtet in regelmäßigen Abständen, mindestens aber einmal im Jahr zu überprüfen, ob das Stiftungsvermögen gemäß den festgelegten Zwecken verwaltet und verwendet wird. Diese Überprüfung beinhaltet eine Prüfung der finanziellen Transaktionen und der allgemeinen Verwaltung der Stiftung. Die Prüfung durch die Revisionsstelle soll sicherstellen, dass die Stiftung transparent, verantwortungsvoll und im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen handelt.¹¹¹

Nach Art 552 § 28 PGR können auch noch sonstige Organe in den Statuten vorgesehen werden. Beispielweise der im Gesetz nicht mehr erwähnte Kollator, welcher die Kompetenz innehat, weitere Begünstigte zu benennen oder der Protektor, welcher eigens bestimmte Kontroll- und Zustimmungsrechte dem Stiftungsrat einräumen kann. Unbeschadet dessen hat der Stiftungsrat die alleinige Vertretungsbefugnis.¹¹²

5.1.5 Begünstigte¹¹³

Art. 552 PGR

§ 5

3. Begünstigter

1) Als Begünstigter gilt diejenige natürliche oder juristische Person, die mit oder ohne Gegenleistung tatsächlich, unbedingt oder unter bestimmten Voraussetzungen oder Auflagen, befristet oder unbefristet, beschränkt oder unbeschränkt, widerruflich oder unwiderruflich, zu irgendeinem Zeitpunkt während des Rechtsbestands der Stiftung oder bei ihrer Beendigung in den Genuss eines wirtschaftlichen Vorteils aus der Stiftung (Begünstigung) kommt oder kommen kann.

2) Begünstigte im Sinne von Abs. 1 sind:

1. die Begünstigungsberechtigten (§ 6 Abs. 1);
2. die Anwartschaftsberechtigten (§ 6 Abs. 2);
3. die Ermessensbegünstigten (§ 7); und

¹¹⁰ Art 192 PGR

¹¹¹ Art 552 § 27 ff PGR

¹¹² Attlmayr, Martin, and Wolfgang Rabanser. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht : Kurzkommentar. 2009, 8

¹¹³ Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht Art 552 § 5 RZ 1

4. die Letztbegünstigten (§ 8).¹¹⁴

Entsprechend dem Stiftungszweck hat die Stiftung Begünstigte, welchen Vorteile aus der Stiftung zukommen können. Das PGR sieht hier eben mehrere Kategorien von Begünstigten vor.

Die Begünstigungsberechtigten einer Stiftung sind jene Personen oder Organisationen, welche direkt von den Vermögenswerten oder Aktivitäten der Stiftung profitieren. Der Stifter legt den Begünstigtenkreis bei Errichtung in der Stiftungsurkunde fest. Beispielweise können wohltätige Organisationen, Bildungseinrichtungen oder andere gemeinnützige Projekte Begünstigte sein.¹¹⁵

Anwartschaftsberechtigte sind Personen, welche ein potenzielles Recht auf künftige Vorteile aus der Stiftung haben. Diese Personen sind zum Zeitpunkt der Errichtung noch nicht unmittelbar, aber möglicherweise in der Zukunft begünstigt. Der exakte Anspruch und die Bedingungen für die Zuwendungen werden in der Stiftungsurkunde festgelegt.¹¹⁶

Auch Ermessensbegünstigte können Personen oder Organisationen sein, jedoch hat für diese der Stiftungsrat ein Ermessen, sie zu begünstigen. Es liegt im Ermessen des Stiftungsrates, ob und in welchem Umfang diese Personen oder Organisationen von den Stiftungsmitteln profitieren sollen. Hierbei kann es sich um eine breitere Gruppe von potenziellen Begünstigten handeln, für die jedoch keine spezifischen Ansprüche und Anwartschaften festgelegt werden.¹¹⁷

Die endgültigen Empfänger der Stiftungsmittel sind die Letztbegünstigten. In der Regel sind dies die Begünstigten, welche zum Zeitpunkt des Eintritts bestimmter Ereignisse oder Bedingungen festgelegt werden, wie zum Beispiel nach dem Tod einer bestimmten Person oder dem Erreichen eines bestimmten Zeitpunkts.¹¹⁸

Den Begünstigten einer Stiftung können weitreichende Informations- und Auskunftsrechte gegenüber der Stiftung zustehen. Damit soll ihnen ein Einblick in die Aktivitäten, die Verwendung der Vermögenswerte und andere relevante Informationen der Stiftung zu gewähren sein.

¹¹⁴ Art. 552 §5 ff PGR

¹¹⁵ Art 552 § 6 Abs 1 PGR

¹¹⁶ Art 552 § 6 Abs 2 PGR

¹¹⁷ Art 552 § 7 PGR

¹¹⁸ Art 552 § 8 PGR

Diese Rechte können aber auch durch einen Vorbehalt des Widerrufsrechts durch den Stifter oder ein Kontrollorgan in der Stiftungsurkunde beschränkt werden.

Hält sich der Stifter das Widerrufsrecht vor und ist selbst Letztbegünstigter, stehen diese Informations- und Auskunftsrechte dem Stifter zu. In diesem Fall kann der Stifter die Informationen einfordern und Einblick in die Stiftungsangelegenheiten verlangen.¹¹⁹

Wird durch die Stiftungsurkunde ein Kontrollorgan wie ein Aufsichtsrat eingerichtet, welches damit betraut wird, die Geschäfte der Stiftung zu überwachen und zu kontrollieren, so können die Informations- und Auskunftsrechte der Begünstigten durch dieses Organ eingeschränkt werden. Das Kontrollorgan fungiert in diesem Fall als Mittelsmann zwischen der Stiftung und den Begünstigten und kann bestimmte Informationen filtern und prüfen, bevor sie an die Begünstigten weitergegeben werden.¹²⁰

¹¹⁹ Attlmayr, Martin, and Wolfgang Rabanser. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht : Kurzkommentar. 2009, 10

¹²⁰ Art 552 § 11 PGR

6 Besonderheiten von Liechtensteiner Privatstiftungen mit österreichischen Beteiligten

6.1 Die Liechtensteiner Privatstiftung in Österreich

Liechtensteiner Stiftungen finden in Österreich grundsätzlich zivilrechtliche Anerkennung. Jedoch äußerte sich der OGH in einem Zivilurteil sehr kritisch. Er bezeichnete Liechtenstein als Steueroase und die liechtensteinischen Stiftungen als „Briefkasten“ für diverse Depots und vor allem aufgrund der Konkursprivilegierung und des großen Einflusses durch den Stifter als problematisch. Des Weiteren seien liechtensteinische Stiftungen sehr undurchsichtig, da die Stifter bei ihrer Errichtung Anonymität genießen würden.

In diesem Urteil¹²¹ bezeichnete er den Stiftungsrat als „ahnungsloses, als Werkzeug missbrauchtes Opfer“, da der Stifter bei einer liechtensteinischen Stiftung weiterhin großen Einfluss habe.¹²²

Ab dem 1. Januar 2001 wurde der Einbringungssteuersatz bei österreichischen Privatstiftungen unter den Voraussetzungen nach § 2 Abs 1 StiftEG von 2,5% auf 25% erhöht. Wie beispielsweise, wenn die liechtensteinische Stiftung nicht gemäß der Stiftungsurkunde (Statut) in das dem Firmenbuch entsprechende öffentliche Register in Liechtenstein eingetragen ist. Dies gilt sowohl bei der Gründung als auch bei späteren Zuwendungen durch den Stifter. Bei liechtensteinischen Stiftungen muss eine Gründungsabgabe von 2 Promille des Eigenkapitals inklusive offener Reserven gezahlt werden, mindestens jedoch CHF 200.-.

In Österreich wurden bis zum 1. Januar 2001 bestimmte Kapitalerträge nicht besteuert. Jetzt wird eine Zwischensteuer von 23% auf diese Kapitalerträge erhoben, welche bei Ausschüttungen auf die 27,5% Kapitalertragssteuer angerechnet wird. In Liechtenstein muss eine jährliche Gesellschaftssteuer (Kapitalsteuer) von 1 Promille des Eigenkapitals inklusive offener Reserven bezahlt werden, jedoch mindestens CHF 1'000.-. Eine Pauschalbesteuerung von CHF 1'000.- deckt in der Praxis sämtliche Steuern der Stiftung ab. Ausschüttungen an Begünstigte werden nicht besteuert.¹²³

¹²¹ 25.05.2010 (3 Ob 1/10h)

¹²² Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht² Vor Art 552 § 1 (Stand 1.9.2019, rdb.at)

¹²³ Mösel, Die liechtensteinische Stiftung im Vergleich zur österreichischen Privatstiftung, Heft 10/2002, BÖB 2002, 26

6.2 Rechtsvergleichung von Liechtenstein und Österreich im Hinblick auf Privatstiftungen und Begünstigte

Die Rechtsnatur der Privatstiftungen in Österreich und Liechtenstein ähnelt sich sehr, in Österreich wird die Privatstiftungen nach §1 PSG als „Rechtsträger mit eigener Rechtspersönlichkeit definiert, der vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen“¹²⁴

6.2.1 Gründung einer Privatstiftung

In beiden Rechtsordnungen haben sowohl natürliche als auch juristische Personen des öffentlichen und Privatrechts die Möglichkeit, eine Stiftung zu gründen. In Österreich ist die notariatsaktpflichtige Stiftungserklärung das zentrale Dokument bei der Errichtung einer Privatstiftung. Diese enthält die gesetzlich vorgeschriebenen Inhalte und besteht in der Regel aus einer Stiftungsurkunde und einer Stiftungszusatzurkunde. Die Stiftungsurkunde ist öffentlich zugänglich, da sie beim Firmenbuch vorgelegt wird. Im Gegensatz dazu bleibt die Stiftungszusatzurkunde in der Verwahrung der Stiftung und ist somit nicht öffentlich einsehbar. In der Stiftungserklärung ist der Stifter zwingend zu nennen, während Informationen über Begünstigte in der Stiftungszusatzurkunde geregelt werden können und somit nicht öffentlich zugänglich sind.

In Liechtenstein hingegen muss der Stifter in den Stiftungsstatuten nicht zwingend genannt werden. Die Stiftungsstatuten sind nur unter bestimmten Voraussetzungen von Dritten einsehbar. Wesentliche Informationen wie Stifter oder Begünstigte befinden sich in den Beistatuten (vergleichbar mit der Stiftungszusatzurkunde in Österreich) und sind somit auch in Liechtenstein öffentlich nicht einsehbar.

Der große Unterschied zwischen den beiden Stiftungsformen liegt in der Publizität. Während in Österreich die Informationen über die Stiftung und ihre Begünstigten öffentlich zugänglich sind, gibt es in Liechtenstein keine für die Öffentlichkeit zugänglichen Informationen. Aus diesem Grund wird die österreichische Privatstiftung auch als "gläserne Stiftung" bezeichnet.¹²⁵

¹²⁴ §1 Privatstiftungsgesetz

¹²⁵ Mösel, Die liechtensteinische Stiftung im Vergleich zur österreichischen Privatstiftung, Heft 10/2002, BÖB 2002, 26

6.2.2 Organe einer Stiftung

In beiden Stiftungsformen gibt es keine Eigentümer oder Gesellschafter, sondern vom Gesetz bestimmte Organe, die für die Geschäftsführung und Kontrolle zuständig sind. Diese Organe haben jedoch keine willensbildende Funktion, sondern dienen lediglich der Verwirklichung des Stiftungszwecks. Bei der österreichischen Privatstiftung gibt es den Stiftungsvorstand, den Stiftungsprüfer und gegebenenfalls den Aufsichtsrat als zwingende Organe.

Bei der liechtensteinischen Stiftung ist nur der Stiftungsvorstand (Stiftungsrat) als oberstes Organ vorgeschrieben und es ist kein Stiftungsprüfer erforderlich, da keine Buchhaltung zu führen ist. Stattdessen gibt es eine Vermögensaufstellung.¹²⁶ Nach Art. 552 § 27 PGR muss aber jede gemeinnützige Stiftung, da sie der Aufsichtspflicht unterliegt, durch das Fürstliche Landgericht eine sachkundige und unabhängige Revisionsstelle ernennen lassen. Als Teil der Stiftungsstruktur hat diese Instanz die Aufgabe, mindestens einmal im Jahr zu kontrollieren, ob das Stiftungsvermögen gemäß seinen festgelegten Zielen gehandhabt und eingesetzt wird.

6.2.3 Änderung der Stiftungserklärung und Beendigung

Eine Stiftung ist im Grunde ein starres Gebilde, aber es kann notwendig sein, Änderungen an der Stiftungserklärung vorzunehmen, um auf künftige Gesetzesänderungen oder Rechtsprechungsentwicklungen zu reagieren oder aus anderen Gründen. Eine Änderung oder der Widerruf der Stiftung sind jedoch nur möglich, wenn sich der Stifter dieses Recht in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Die Regelungen zur Änderung und zum Widerruf der Stiftungserklärung sind in beiden Rechtsordnungen fast identisch, aber bei der liechtensteinischen Stiftung besteht die Möglichkeit, einem Dritten außerhalb der Stiftung die Kompetenz zur Änderung der Stiftungsstatuten zu übertragen.

Sowohl die österreichische Privatstiftung als auch die liechtensteinische Stiftung können gesetzlich aufgelöst werden, wenn der Stiftungszweck nicht mehr erreicht werden kann oder die in der Stiftungserklärung oder den Statuten festgelegte Dauer abgelaufen ist. Im liechtensteinischen Recht besteht jedoch die Möglichkeit, die Stiftung durch einen übereinstimmenden Beschluss aller Beteiligten aufzulösen.¹²⁷

¹²⁶ Mösel, Die liechtensteinische Stiftung im Vergleich zur österreichischen Privatstiftung, Heft 10/2002, BÖB 2002, 26

¹²⁷ Mösel, Die liechtensteinische Stiftung im Vergleich zur österreichischen Privatstiftung, Heft 10/2002, BÖB 2002, 26

7 Die Besteuerung von Liechtensteinischen Privatstiftungen mit österreichischen Beteiligten

7.1 Vorfrage: Intransparent oder Transparent?

Die Unterscheidung zwischen transparenten und intransparenten Stiftungen ist insbesondere im österreichischen Abgabenrecht relevant, da sie Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung der Stiftung und ihre Erträge hat. Transparente Stiftungen werden ähnlich wie natürliche Personen behandelt, wobei die Erträge den Stiftern oder Begünstigten zugerechnet und entsprechend besteuert werden. Bei intransparenten Stiftungen hingegen werden die Erträge der Stiftung selbst zugerechnet und unterliegen der Besteuerung auf Stiftungsebene.

Bei intransparenten Stiftungen werden die laufenden Erträge der Stiftung dem Stiftungsvermögen zugeordnet und nicht dem Stifter oder dem Begünstigten direkt. Die Entscheidung über die Verwaltung des Stiftungsvermögens, die Bestimmung der Begünstigung sowie die Art und den Zeitpunkt der Zuwendungen liegen in der Verantwortung des Stiftungsrats. Der Stifter oder die Begünstigten haben kein allgemeines Weisungsrecht gegenüber dem Stiftungsrat.¹²⁸

Das Trennungsprinzip in Bezug auf Stiftungen ist zivil- und abgabenrechtlich verankert und definiert die Privatstiftung als eine eigentümerlose Vermögensmasse. Dies bedeutet, dass das Vermögen der Stiftung von einem direkten Eigentümer getrennt ist. Dieses zivilrechtliche Prinzip hat direkte Auswirkungen sowohl auf den Stifter als auch auf die Begünstigten.¹²⁹

Ein Aspekt dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist das Konzept des „wirtschaftlichen Eigentums“ nach § 24 BAO, wonach Wirtschaftsgüter, demjenigen zugerechnet werden, der die tatsächliche Kontrolle darüber ausübt, auch wenn er formell nicht Eigentümer ist. Im Kontext liechtensteinischer Stiftungen ist es schwer vorstellbar, dass die Zurechnung von Einkommen und Vermögen voneinander abweichen, da der Stifter typischerweise das gestiftete Vermögen beherrscht.

Steuerlich werden solche Stiftungen oft als ausgelagerte Bankkonten des Stifters gesehen und nicht als unabhängige juristische Personen.¹³⁰

¹²⁸ Artus – Steuerberatung, Abgrenzung von „intransparenten“ Stiftungen gegenüber „transparenten“ Stiftungen abrufbar unter <https://artus.at/blog/abgrenzung-von-intransparenten-stiftungen-gegenueber-transparenten-stiftungen/>

¹²⁹ StiftRL 2009, RZ 20

¹³⁰ Mayr, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anzuerkennen?, RdW 2012/455 (435)

Durch das Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein¹³¹ haben sich weitere Ergänzungen und Kriterien ergeben, um eine Stiftung als intransparent einzustufen. Gemäß diesen Ergänzungen ergeben sich folgende Bedingungen:

- Weder Stifter noch ein Begünstigter noch eine nahestehende Person dürfen Mitglieder im Stiftungsrat oder einem Gremium sein, das Weisungsbefugnisse gegenüber dem Stiftungsrat hat. Das bedeutet, dass keine direkte Kontrolle oder Einflussnahme durch den Stifter, die Begünstigten oder nahestehenden Personen auf den Stiftungsrat ausgeübt werden darf
- Es darf kein Abberufungsrecht für den Stifter, einen Begünstigten oder einer nahestehenden Person in Bezug auf den Stiftungsrat bestehen. Ein Abberufungsrecht aus wichtigem Grund ist aber zulässig, jedoch darf dies nicht willkürlich möglich sein.
- Es darf kein ausdrücklicher oder konkludenter Mandatsvertrag bestehen. Ein solcher Mandatsvertrag würde eine Weisungsbindung der Stiftung an den Stifter oder die Begünstigten begründen und somit zu einer Einstufung als transparente Stiftung führen.

Intention hinter diesen zusätzlichen Bestimmungen war es, sicherzustellen, dass intransparente Stiftungen unter keiner direkten Kontrolle oder Einflussnahme durch den Stifter oder begünstigte Personen stehen. Der Stiftungsrat soll autonom und eigenverantwortlich handeln und über die Verwaltung des Stiftungsvermögens sowie bezüglich Begünstigte und Zuwendungen unabhängig und nur gebunden an die Stiftungsurkunde entscheiden können.¹³²

Liechtensteinische Stiftungen zeichnen sich durch hohe Diskretion aus, da sie oft anonym von einem Treuhänder gegründet werden und das Kontrollrecht des Stifters über das Vermögen im Rahmen eines Mandatsvertrags festgelegt wird. Ob ein solcher Mandatsvertrag existiert, ist oft nur dem Stifter bekannt.

Gemäß § 138 BAO sind steuerpflichtige Personen verpflichtet, auf Anordnung der Steuerbehörde ihre Angaben zu erklären, zu ergänzen und deren Korrektheit nachzuweisen. Sollte der Nachweis unzumutbar sein, genügt die Darlegung einer glaubhaften Annahme. Die

¹³¹ Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern BGBl. III Nr. 9/2017

¹³² Art 2 Abs 2 lit b Steuerabkommen Österreich - Liechtenstein

Glaubhaftmachung unterliegt der freien Beweiswürdigung und zielt auf den Nachweis der Wahrscheinlichkeit ab.

Im Lichte des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR), das vollständig anonyme Treuhandgründungen samt Mandatsverträgen ermöglicht, erscheint es eher unwahrscheinlich, dass österreichische Stifter diese Gelegenheiten nicht nutzen. Praktische Erfahrungen und menschliche Vernunft lassen darauf schließen, dass Stifter üblicherweise nicht freiwillig die Kontrolle über ihr Vermögen aufgeben, wenn sie nach dem liechtensteinischen PGR sämtliche Rechte behalten können. Diese Praxis bildet die Grundlage für die Zurechnungsvermutung der Finanzverwaltung, die allerdings im Rahmen einer Einzelfallprüfung widerlegbar ist.¹³³

7.1.1.1 UFS 17.11.2010, GZ RV/3310-W/09

In vorliegendem Fall handelt es sich um eine eigennützige liechtensteinische Privatstiftung, die mehrere Zwecke verfolgt, jedoch keine gewerbliche Tätigkeit. Es wurde ein unabhängiger Stiftungsrat eingerichtet und die Stiftung wurde auch gesetzeskonform kundgegeben. Somit lag eine Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Stiftung vor.

Am 7. April 1998 wurde ein Mandatsvertrag abgeschlossen, welcher die Y-Bank dazu ermächtigte, dem Stiftungsrat Weisungen zu erteilen. Aufgrund dessen lag eine Vergleichbarkeit nicht mehr vor, da Vorstände in österreichischen Privatstiftungen immer weisungsfrei sind.

Liegt keine Vergleichbarkeit mit einer Privatstiftung nach dem PSG mehr vor, so ist die liechtensteinische Stiftung als transparent einzustufen und die Einkünfte werden demjenigen zugeordnet, der durch Teilnahme am Marktgeschehen über die Leistungserbringung disponieren kann, sprich der wirtschaftliche Eigentümer ist.¹³⁴

7.1.2 Steuerrechtsfolgen einer transparenten Privatstiftung

Verliert eine liechtensteinische Stiftung ihre steuerliche Intransparenz, wird das Vermögen der Stiftung einschließlich aller Einnahmen, dem wirtschaftlichen Eigentümer des Vermögens zugerechnet und unterliegen der individuellen Einkommen- und Kapitalertragssteuer. Es entfällt

¹³³ Mayr, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anzuerkennen?, RdW 2012/455 (436)

¹³⁴ UFS 17.11.2010, GZ RV/3310-W/09

somit die gesonderte Besteuerung auf Stiftungsebene. Die Transferierung des Vermögens und der Einnahmen der Stiftung auf den wirtschaftlichen Eigentümer aufgrund steuerrechtlicher Zwecke wird anhand einer fiktiven, ertragssteuerlich wirksamen, vollständigen Übertragung des in der Stiftung vorhandenen Vermögens durchgeführt. Zukünftige Einnahmen, werden anschließend nicht mehr der Stiftung, sondern dem jeweiligen Steuersubjekt zugerechnet.¹³⁵

Nach dem Steuerabkommen zwischen Liechtenstein und Österreich galt für die Zeit vor dem Abkommen, dass liechtensteinische Stiftungen immer als transparent behandelt wurden, es sei denn, es würden gewisse steuerliche Verpflichtungen erfüllt. Wie in der Entscheidung VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001 klar gemacht, beinhalteten diese Verpflichtungen die Abführung einer pauschal berechneten Einkommensteuer oder die Offenlegung der steuerlichen Informationen gegenüber dem österreichischen Finanzamt.

Kommt das Steuerabkommen aufgrund eines Verstoßes nicht zur Anwendung, so muss nach österreichischem Recht geprüft werden, ob eine transparente oder intransparente Stiftung vorliegt. Diese Prüfung erfolgt im Rahmen eines Typenvergleiches, indem österreichische Privatstiftungen mit liechtensteinischen Privatstiftungen verglichen werden. Liegt eine Vergleichbarkeit nicht vor, so führt das zur Einstufung als transparente Stiftung und hat zur Folge dass das Vermögen und die daraus gezogenen Einkünfte dem wirtschaftlichen Berechtigten oder Begünstigten zugerechnet werden.¹³⁶ Diese Zurechnung findet nach den allgemeinen Grundsätzen des österreichischen Steuerrechts statt.¹³⁷

Die Überprüfung der Transparenz erfolgt basierend auf den Prinzipien der §§ 21, 22 und 24 BAO. Die Transparenzüberprüfung für ausländische Stiftungen oder Vermögensstrukturen hat eine doppelte Relevanz: Wenn der Typenvergleich eine Übereinstimmung mit einer österreichischen Stiftung ergibt, klärt die Einkünftezurechnungsprüfung, ob der Schutz vor dem österreichischen Steueranspruch (der durch das Trennungsprinzip grundsätzlich gegeben ist) besteht oder ob eine steuerliche Zurechnung der Einkünfte zum Stifter oder den Begünstigten stattfindet. Wenn der Typenvergleich keine Übereinstimmung zeigt, kann dennoch eine Steuerpflicht

¹³⁵ Christian Ludwig/Harald Moshhammer, Steuerliche Sonderfragen zur Liechtenstein-Stiftung, PSR 2013/17 (66)

¹³⁶ VwGH, 16.11.2021, Ro 2021/15/0001

¹³⁷ StiftRL 2009, RZ 21

für Körperschaften resultieren. Daher muss die Transparenz der ausländischen Rechtsstruktur unabhängig vom Ergebnis des Typenvergleichs geprüft werden.¹³⁸

In Anlehnung an österreichisches Recht gibt es verschiedene steuerrechtliche Konsequenzen für Zuwendungen, die mit ausländischen Stiftungen in Verbindung stehen.

7.1.2.1 Vergleichbarkeitsprüfungen gemäß §§ 1 Abs 1 und 2 Abs 1 lit a StiftEG

Im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfungen, die gemäß §§ 1 Abs 1 und 2 Abs 1 lit a StiftEG durchgeführt werden, ergibt sich folgendes Bild: Wenn eine ausländische Stiftung der österreichischen Privatstiftung gemäß PSG entspricht, wird die Stiftungseingangsteuer fällig, wobei der Erhöhungstatbestand des § 2 Abs 1 lit a StiftEG nicht zutrifft. Anders verhält es sich mit ausländischen Stiftungen, die zwar privatrechtlichen Stiftungen ähneln, aber nicht dem PSG entsprechen; diese unterliegen einer Stiftungseingangssteuer von 25%. Dagegen sind Zuwendungen an ausländische Stiftungen, die keiner privatrechtlichen Stiftung ähneln, von der Stiftungseingangsteuer befreit.

7.1.2.2 Besteuerung von Stiftungszuwendungen gemäß § 27 Abs 1 Z 7 EStG

Dank des SchenkMG 2008 wurde die steuerliche Behandlung von Stiftungszuwendungen überarbeitet. Früher wurden Zuwendungen von ausländischen Stiftungen meist als wiederkehrende Bezüge gemäß § 29 Z 1 EStG betrachtet. Heute hingegen gelten gemäß § 27 Abs 1 Z 7 EStG ausdrücklich Zuwendungen von „ausländischen Stiftungen und sonstigen Vermögensmassen, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind“ als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Allerdings bringt die Gesetzgebung terminologische Unschärfen mit sich, insbesondere im Hinblick auf die Definition von "Privatstiftung".

7.1.2.3 Rechtsfolgen für die Zuwendungsbesteuerung gemäß § 27 Abs 1 Z 7 EStG

Zuwendungen, die aus transparenten Stiftungen stammen und denen kein Vermögen zugeordnet werden kann, sind nicht nach § 27 Abs 1 Z 7 EStG zu besteuern. Im Gegensatz dazu werden Zuwendungen von intransparenten Stiftungen, die der Privatstiftung gemäß PSG entsprechen, gemäß § 27 Abs 1 Z 7 EStG besteuert. Zuwendungen, die regelmäßig wiederkehrend und von

¹³⁸ Bieber/Finsterer/Lehner, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich abrufbar unter http://www.steuerecht.jku.at/ml/de/elemente_site/Aufs%C3%A4tze/lehner_2.pdf

intransparenten Stiftungen stammen die nicht dem PSG entsprechen, gelten als Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG.¹³⁹

7.2 Die Gründung der Stiftung aus der Sicht des Liechtensteinischen Steuerrechts

Die Gründung einer Stiftung in Liechtenstein ist nicht als Schenkung zu betrachten, sondern stellt eine einseitige rechtliche Erklärung dar, die auf die Schaffung einer juristischen Person abzielt. Wohltätige oder privatnützige Stiftungen, die ein kaufmännisches Geschäft führen, müssen im liechtensteinischen Handelsregister eingetragen sein, um juristische Persönlichkeit zu erlangen. Andere Stiftungen können freiwillig eingetragen werden, sind jedoch verpflichtet, ihre Gründungsanzeige innerhalb von 30 Tagen bei der Justizbehörde einzureichen.¹⁴⁰

7.2.1 Zuwendungen an die Stiftung

Das Pendant zur österreichischen Stiftungseingangssteuer ist in Liechtenstein die Widmungssteuer, welche im Rahmen des neuen liechtensteinischen Steuergesetzes¹⁴¹ eingeführt wurde.

Zuwendungen an die Stiftung unterliegen in Liechtenstein der Widmungssteuer und der Gründungsabgabe. Die Widmungssteuer beträgt 3,5 Prozent und wird auf Zuwendungen von in Liechtenstein ansässigen Steuerpflichtigen und/oder Vermögensgegenständen erhoben, die in Liechtenstein der Vermögenssteuer unterliegen.¹⁴² Nach Art. 9 SteG unterliegt das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen der Steuerpflicht.

In Liechtenstein sind Zuwendungen aus dem Ausland normalerweise nicht steuerlich zu erfassen. Dennoch gilt für alle die Gründungsabgabe, die 0,2 Prozent des Kapitals beträgt, jedoch mindestens CHF 200.

Nach Art. 13 SteG werden Vermögenszuwendungen an juristische Personen oder besondere Vermögenswidmungen, welche nach Art 4 Abs. 2 nicht von der Steuerpflicht ausgenommen

¹³⁹ Bieber/Finsterer/Lehner, Besteuerung von in- und ausländischen Stiftungen und Typenvergleich abrufbar unter http://www.steuerrecht.jku.at/ml/de/elemente_site/Aufs%C3%A4tze/lehner_2.pdf

¹⁴⁰ Hosp/Benedetter, Die Attraktivität liechtensteinischer Substiftungen aus der Sicht von österreichischen Stiftern und Begünstigten, ZFS 2015, 6 (8)

¹⁴¹ Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG)

¹⁴² Grundlagen der Liechtenstein Stiftung von Mag. Manfred Wieland abrufbar unter <https://stiftung-next-gen.at/2023/01/24/grundlagen-der-liechtenstein-stiftung/>

sind und die nicht der Vermögenssteuer unterliegen, mit einer Steuer von 3,5% des vermögenssteuerlichen Wertes der Zuwendung belastet.¹⁴³

Wird eine Privatstiftung als Privatvermögensstruktur klassifiziert, unterliegt diese ausschließlich der Mindestertragssteuer nach Art 62 Abs 1 und 2 und wird nicht veranlagt. Eine PVS ist eine spezielle rechtliche Struktur, die dazu dient, das private Vermögen eines Individuums oder einer Familie zu verwalten und zu schützen. Sie hat keinen betrieblichen Charakter und hält hauptsächlich flüssige Vermögenswerte wie Bargeld, Aktien, Anleihen und Investmentfondsanteile.¹⁴⁴ Demnach wird die Steuerpflicht nicht auf Basis ihres tatsächlichen Vermögens, Einkommens oder Gewinns berechnet, sondern es ist lediglich die Mindestertragssteuer von 1.800 CHF zu entrichten.¹⁴⁵

Für in Österreich ansässige Stifter gelten spezielle Regelungen gemäß dem Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein. Wenn eine "intransparente" Stiftung errichtet wird, bei der der Stifter keinen direkten Einfluss auf den Stiftungsrat hat, insbesondere kein Mandatsvertrag vorliegt, fällt eine Eingangssteuer zwischen 5 und 10 Prozent an.

Die österreichische Finanzbehörde verlangt die Offenlegung „sämtlicher Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen wie insbesondere Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen damit eine Beurteilung nach Art 2 Abs 2 lit b des Steuerabkommens stattfinden kann. Diese Beurteilung beinhaltet die Klassifizierung der Privatstiftung als intransparent unter Heranziehung der in Punkt 6.2 genannten Kriterien. Demnach beträgt die Stiftungseingangssteuer in Österreich bei Zuwendungen 5%. Wurde die Privatstiftung jedoch im jeweiligen Kalenderjahr als Privatvermögensstruktur versteuert, beträgt die Stiftungseingangssteuer 7,5%.¹⁴⁶

Bei Zuwendungen an eine intransparente Privatstiftung in den Fällen, bei welchen die notwendigen Informationen nach § 2 Abs 1 lit b StiftEG an die österreichische Finanzbehörde nicht erbracht werden, erhöht sich die Eingangssteuer auf 7,5%. Wird die Privatstiftung jedoch nach Maßgabe des Art 64 SteG als PVS versteuert, beträgt die Eingangssteuer 10%. Wird die

¹⁴³ Art 13 SteG

¹⁴⁴ Steuerverwaltung Fürstentum Liechtenstein, Merkblatt betreffend Privatvermögensstrukturen abrufbar unter <https://archiv.llv.li/files/onlineschalter/Dokument-1510.pdf>

¹⁴⁵ Art 62 und Art 64 SteG

¹⁴⁶ Art 33 Steuerabkommen Österreich Liechtenstein

Vermögensstruktur nachträglich als PVS klassifiziert, gilt das in den vergangenen 10 Jahren zugewendete Vermögen als erneut zugewendet und es wird eine Steuer von 2,5% auf diese Zuwendungen erhoben.¹⁴⁷

Die Bemessungsgrundlage für diese Steuer ist der gemeine Wert der Zuwendung. Die Höhe der Eingangssteuer hängt vom Besteuerungsstatus der Stiftung in Liechtenstein (entweder Regelbesteuerung von 12,5 Prozent oder Besteuerung als PVS mit CHF 1.800) und der Offenlegung gegenüber dem österreichischen Finanzamt ab.

Wenn die Stiftung gegenüber dem österreichischen Finanzamt nicht offengelegt wird, ist die Stiftung verpflichtet, die Steuer einzubehalten und abzuführen.¹⁴⁸ In diesem Fall bleibt der Stifter anonym, der Steuersatz beträgt demnach 7,5% als Anonymitätszuschlag. Wenn jedoch die Besteuerung in Liechtenstein gemäß dem Regime für Privatvermögensstrukturen nach Art 64 SteG durchgeführt wird, steigt dieser Satz auf 10%.¹⁴⁹

Grundsätzlich kann man aber erst von einer Zuwendung an die Stiftung sprechen, wenn der Privatstiftung oder einer vergleichbaren Vermögensmasse die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht über das Vermögen eingeräumt wird. Eine unter aufschiebender Bedingung stehende Zuwendung stellt noch keine Zuwendung nach StiftEG dar. Umgekehrt findet die Beurteilung bei ausländischen privatrechtlichen Stiftungen und vergleichbaren Vermögensmassen statt, wohingegen auf den Stifter abgestimmt wird. Von einer Zuwendung ist dahingehend auszugehen, wenn das Vermögen dem Stifter nicht mehr zuzurechnen ist. Bei der Beurteilung von Zuwendungen ist es wichtig festzustellen, ob der Zuwendungsempfänger ein intransparenter oder transparenter Rechtsträger ist. Eine Zuwendung liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Rechtsträger transparent ist. Entscheidend für die Beurteilung ist, ob der Rechtsträger nach den getroffenen Vereinbarungen und Regelungen im Verhältnis zum Stifter tatsächlich rechtlich frei verfügen kann. Bei vermögensverwaltenden liechtensteinischen Stiftungen mit Mandatsverträgen wird grundsätzlich von Transparenz ausgegangen, während bei liechtensteinischen Ermessensstiftungen von Intransparenz ausgegangen wird. Eine unentgeltliche Zuwendung an eine intransparente liechtensteinische Stiftung unterliegt daher gemäß dem Stiftungseingangssteuergesetz der Steuerbarkeit. Eine solche Zuwendung an eine transparente liechtensteinische Stiftung hingegen nicht. Die fehlende Steuerbarkeit nach dem StiftEG kann zwar ein Vorteil

¹⁴⁷ Art 34 Steuerabkommen Österreich Liechtenstein

¹⁴⁸ Grundlagen der Liechtenstein Stiftung von Mag. Manfred Wieland abrufbar unter <https://stiftung-next-gen.at/2023/01/24/grundlagen-der-liechtenstein-stiftung/>

¹⁴⁹ Petritz/Taxacher, Stiftungseingangssteuer (Stand 14.6.2023, Lexis Briefings in lexis360.at)

sein, jedoch besteht der Nachteil, dass das Vermögen und die Einkünfte aus der liechtensteinischen Stiftung dem Stifter zugerechnet werden.¹⁵⁰

Wurde Vermögen welches in einem anderen Staat belegen ist und mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, bereits versteuert, können die Steuern auf die geschuldete Steuer angerechnet oder erlassen werden.¹⁵¹

7.3 Die laufende Besteuerung der intransparenten Liechtensteinischen Privatstiftung

Laufende Besteuerung

Die laufende Besteuerung von Privatstiftungen unterscheidet sich in Liechtenstein und Österreich. In Liechtenstein gibt es zwei verschiedene Regime. Das erste ist die Regelbesteuerung von 12,5 Prozent, wobei Dividenden und realisierte Wertsteigerungen steuerneutral sind. Das zweite Regime ist die Besteuerung als Privatvermögensstruktur (PVS), bei der eine Flat Tax von CHF 1.800 pro Jahr anfällt.¹⁵²

Die Besteuerung ist im liechtensteinischen Steuergesetz (SteG) geregelt. Grundsätzlich besteht eine unbeschränkte Steuerpflicht für die gesamten Erträge, wenn die Stiftung ihren Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung in Liechtenstein hat. Eine beschränkte Steuerpflicht besteht für ausländische Stiftungen, wenn sie Einnahmen aus gewissen Quellen in Liechtenstein, wie Land- und Forstwirtschaft oder Miet- und Pachterträge aus liechtensteinischen Grundstücken erwirtschaften.

Dient die Stiftung ausschließlich gemeinnützigen Zwecken und führt keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der mehr als 300.000 Franken einnimmt, so kann die Steuerverwaltung auf Antrag gemeinnützige Stiftungen von der Ertragssteuer befreien.¹⁵³

Nach Art 7 SteG ist Bemessungsgrundlage für die Ertragssteuer der steuerpflichtige Reinertrag. Dieser basiert auf der Jahresrechnung nach dem PGR, wonach betriebsbezogenen Aufwendungen zum Abzug gebracht werden können. Die Einnahmen und Ausgaben sind unter

¹⁵⁰ Arnold in Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009), II/128I

¹⁵¹ Art 63 iVm Art 22 SteG

¹⁵² Grundlagen der Liechtenstein Stiftung von Mag. Manfred Wieland abrufbar unter <https://stiftung-next-gen.at/2023/01/24/grundlagen-der-liechtenstein-stiftung/>

¹⁵³ Renatus Kühne, Die Besteuerung der liechtensteinischen Stiftung in Liechtenstein, PSR 2015/18 (68)

Heranziehung des Fremdvergleichsgrundsatzes so anzusetzen, wie sie bei unabhängigen Dritten angefallen wären.¹⁵⁴

Aus den Bestimmungen geht demnach hervor, dass Liechtenstein die Besteuerung sämtlicher Erträge aus dem Halten und der Veräußerung von in- und ausländischen Beteiligungen, als auch nicht in Liechtenstein belegenen Liegenschaften unterlässt.

7.3.1 Privatvermögensstruktur

Der PVS-Status ist in Liechtenstein nur möglich, wenn die Stiftung keine eigene Geschäftstätigkeit ausübt und lediglich Barvermögen, Aktien, Anleihen, Investmentfondsanteile usw. hält. Es ist nicht erlaubt, Einfluss auf Tochtergesellschaften zu nehmen oder Darlehen zu gewähren, und Immobilieninvestitionen in Liechtenstein sind ebenfalls nicht gestattet. Die liechtensteini-sche Steuerverwaltung legt diese Regeln sehr strikt aus. Privatvermögensstrukturen unterliegen ausschließlich der Mindestertragssteuer iHv 1.800 CHF und werden nicht zur Veranlagung herangezogen.

7.3.2 Eigenkapital – Zinsabzug

Der Eigenkapital-Zinsabzug in Höhe des jährlich fixierten Sollertragszinssatzes, stellt eine Fiktivaufwendung, welche geschäftlich begründet und steuerlich absetzbar ist, dar. Er kann jedoch nicht den Verlust erhöhen und demnach auch zu keinem Verlustvortrag führen. Das „modifizierte Eigenkapital“, das als Bemessungsgrundlage dient, setzt sich aus dem Grund- oder Stammkapital sowie den Reserven zusammen. Hiervon werden eigene Anteile, Beteiligungen an anderen Unternehmen, nicht betriebsnotwendiges Vermögen und 6% aller anderen Vermögenswerte abgezogen.¹⁵⁵

Dieser Zinsaufwand wird auf das einbezahlte Grundkapital, die versteuerten Reserven, abzüglich eigener Anteile, Beteiligungen an juristischen Personen und nicht betriebsnotwendigem Vermögen, sowie eines Abzugs von 6% aller Vermögenswerte berechnet. Dividenden und Kapitalgewinne sind steuerfrei, daher werden beispielweise auch Beteiligungen abgezogen.

¹⁵⁴ Confida, Liechtensteinisches Steuerrecht – Übersicht abrufbar unter <https://www.confida.li/die-confida/unternehmen/news/liechtensteinisches-steuerrecht-uebersicht-2023>

¹⁵⁵ Art 54 SteG

Die Zu- und Abführungen von Eigenkapital während des laufenden Jahres und die Reduzierung des Eigenkapitals werden zeitlich anteilig berücksichtigt. Die Abzüge vom Eigenkapital werden unter Berücksichtigung des durchschnittlichen Werts im Geschäftsjahr ermittelt, wobei der Durchschnitt auf Quartalsbasis berechnet wird.

In kleineren Unternehmen wird die Buchhaltung oft nur einmal im Jahr erstellt, daher ergibt sich der gewichtete Durchschnittswert, indem die Anfangs- und Endwerte durch zwei geteilt werden.

Das Ergebnis dieser Berechnungen ergibt das modifizierte Eigenkapital, auf dem der Zinsaufwand basiert. Wenn es Forderungen gegenüber Anteilseignern und nahen Personen gibt, die zu einem niedrigeren Zinssatz als dem Eigenkapitalzinssatz verzinst sind, wird die Differenz zwischen der tatsächlichen Verzinsung und dem Eigenkapitalzinssatz abgezogen. Wenn die Forderungen jedoch aus der operativen Haupttätigkeit des Unternehmens stammen, entfällt diese Zinsbereinigung.

Es wird vermutet, dass Einkünfte aus verschiedenen Quellen und Verwaltungskosten proportional oder entsprechend ihrer Ursache den verschiedenen Kostenstellen zugeordnet sein sollten. Nur die Kosten, die den steuerpflichtigen Einkünften zugeordnet werden können, dürfen als Gewinnungskosten abgezogen werden.¹⁵⁶

7.3.2.1 Erweiterung der Missbrauchsbestimmungen

Aufgrund dessen, dass die EU vermehrt Druck auf das Fürstentum Liechtenstein ausgeübt hat, wurden weitere Missbrauchsbestimmungen in Bezug auf den Eigenkapitalzinsabzug erlassen, um im Einklang mit den internationalen Steuerstandards zu stehen.

Eigenkapitalzinskorrektur: Wenn Unternehmen Darlehen an nahestehende Gesellschaften oder Personen vergeben, wird der Abzug der Eigenkapitalzinsen um den Zinsbetrag gekürzt, der unter dem erwarteten Ertrag liegt. Es erfolgt jedoch keine Kürzung, wenn das Darlehen aus der operativen Haupttätigkeit der Gesellschaft stammt.

¹⁵⁶ Bulletin, Anpassung des liechtensteinischen Steuerrechts, abrufbar unter <https://www.atu.li/Portals/0/download/bulletin/Bulletin-Nr-27-de.pdf>

Eigenkapitalzinszuschlag: Gemäß den neuen Regeln müssen Tochtergesellschaften, die den Eigenkapitalzinsabzug oder einen ähnlichen Abzug geltend machen, mit Eigenkapital von der Muttergesellschaft finanziert sein. Andernfalls wird bei der Muttergesellschaft ein Zuschlag in Höhe des erwarteten Ertrags vorgenommen, um die Fremdfinanzierung der Tochtergesellschaft auszugleichen. Dieser Zuschlag darf maximal dem Betrag des geltend gemachten Eigenkapitalzinsabzugs der Beteiligung entsprechen.

Missbräuchliche Transaktionen: Bestimmte Transaktionen mit nahestehenden Personen oder Gesellschaften berechtigen nicht zum Eigenkapitalzinsabzug, wenn sie ausschließlich aus steuerlichen Gründen durchgeführt werden. Steuerpflichtige müssen nachweisen können, dass diese Transaktionen aus wirtschaftlichen oder anderen relevanten Gründen erfolgen, zum Beispiel bei Geld- und Sachanlagen von nahestehenden Gesellschaften oder Personen, beim Kauf von Betrieben von verbundenen Unternehmen oder bei der Übertragung von Beteiligungen an oder von nahestehenden Personen oder Gesellschaften.¹⁵⁷

7.4 Ausgangsbesteuerung

Das liechtensteinische Steuersystem für Privatpersonen beinhaltet eine Erwerbssteuer und eine Vermögenssteuer. Bei der Vermögenssteuer wird ein fiktives Einkommen in Höhe von 4% des Vermögens des Steuerpflichtigen angesetzt, während das tatsächliche Einkommen aus diesen Vermögenswerten steuerfrei bleibt und nur der Erwerbssteuer unterliegt. Die Erwerbssteuer wird anhand einer Skala mit acht Stufen berechnet.¹⁵⁸

Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein haben, müssen sämtliches Vermögen und Einkommen versteuern. Wohnsitz bezeichnet den Ort, an dem man dauerhaft leben möchte, während der gewöhnliche Aufenthalt sich auf einen Ort bezieht, an dem man sich nicht nur vorübergehend aufhält. Ein vorübergehender Daueraufenthalt von mehr als sechs Monaten gilt als gewöhnlicher Aufenthalt, wobei kurze Unterbrechungen nicht berücksichtigt werden.¹⁵⁹

¹⁵⁷ KPMG, Abänderung des Steuergesetzes – Erweiterung der Missbrauchsbestimmungen abrufbar unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/fl-neue-missbrauchsbestimmungen.pdf>

¹⁵⁸ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.1 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

¹⁵⁹ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.2 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

Für Personen, die nicht in Liechtenstein wohnhaft oder ansässig sind, besteht eine begrenzte Steuerpflicht.¹⁶⁰ Sie unterliegen lediglich mit ihrem in Liechtenstein belegenem Vermögen und liechtensteinischen Erwerb der Steuerpflicht.¹⁶¹ Nach Art 23 SteG ist die Erwerbssteuer auf Erwerbe im Sinne von Art 6 (5) lit a (der Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion im Inland), lit b (der Erwerb aus im Inland gelegenen Betriebsstätten) und lit g (der Sollertrag im Sinne von Art 5 des inländischen, steuerpflichtigen Vermögens) mit einem Steuersatz von 4% zuzüglich des jeweiligen Gemeindezuschlages zu entrichten.¹⁶² Der Sollertrag, auch als standardisierter Vermögensertrag wird anhand eines Zinssatzes durch das Finanzgesetz in Liechtenstein bestimmt.¹⁶³ Bemessungsgrundlage für den standardisierten Vermögensertrag ist das Nettovermögen des Steuerpflichtigen, dahingehend werden der Wert der Liegenschaft abzüglich etwaiger Hypotheken und Bankguthaben herangezogen.

Der Gegenstand der Erwerbssteuer umfasst sämtliche Einkünfte in Form von Geld oder geldwerten Leistungen, wie zum Beispiel Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit, aus Anstellungsverhältnissen im privaten oder öffentlichen Sektor sowie Vergütungen für Vorstandsmitglieder, Mitglieder von Stiftungsräten und ähnliche Funktionsträger bei juristischen Personen und Trusts. Ausgenommen sind jedoch Zuwendungen, die der Steuerpflichtige als Begünstigter erhält und die bereits der Vermögenssteuer unterliegen.¹⁶⁴

Steuerfrei hingegen sind Einkünfte aus Vermögen, für die bereits Vermögenssteuer entrichtet wurde, wiederkehrende Leistungen, die als steuerpflichtiges Vermögen gelten, sowie Einkünfte aus Betriebsstätten im Ausland.¹⁶⁵

¹⁶⁰ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.3 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

¹⁶¹ Art 6 (2) SteG

¹⁶² Art 23 (1) SteG

¹⁶³ Art 5 SteG

¹⁶⁴ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.4 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

¹⁶⁵ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.5 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

Die Vermögenssteuer umfasst das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen. Personen mit begrenzter Steuerpflicht müssen nur ihr inländisches Vermögen, wie beispielsweise Immobilien und Betriebsstätten in Liechtenstein, versteuern.¹⁶⁶

Auf Antrag und mit Zustimmung des für Ausschüttungen zuständigen Organs (Stiftungsrat oder ähnliches Gremium) können Begünstigte von unwiderruflichen Stiftungen, speziellen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlichen Einrichtungen eigenständig der Vermögenssteuer unterliegen. In diesem Fall ist es die Aufgabe der genannten Einrichtung, die Steuerpflicht anstelle der Begünstigten zu erfüllen.¹⁶⁷

Das Vermögen von widerruflichen Stiftungen, speziellen Vermögenswidmungen und stiftungsähnlichen Einrichtungen wird dem ursprünglichen Errichter zugerechnet und von diesem besteuert. Dabei wird der Steuersatz basierend auf dem gesamten Vermögen und Erwerb des Errichters einschließlich des eigenständig besteuerten Vermögens festgelegt.¹⁶⁸

Es gibt bestimmte Ausnahmen von der Vermögenssteuer, insbesondere für Immobilien und Betriebsstätten im Ausland. Der Steuerpflichtige hat außerdem das Recht, bestimmte Abzüge vorzunehmen, wie beispielsweise die Berücksichtigung von Schulden und Verbindlichkeiten, sofern er als Hauptschuldner herangezogen werden kann.¹⁶⁹

7.5 Zuwendung an österreichische Begünstigte

In Österreich erfolgt bei einer "intransparenten" Stiftung keine Besteuerung, die über eine beschränkte Steuerpflicht hinausgeht. Für in Österreich ansässige Begünstigte einer intransparenten Stiftung wird die Zuwendung grundsätzlich mit 27,5 Prozent besteuert. Es gibt zwei Möglichkeiten gemäß dem Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein:

- Die Stiftung kann auf die Zuwendungen eine der österreichischen Kapitalertragsteuer entsprechende Zuwendungssteuer in Höhe von 27,5 Prozent einbehalten. In diesem Fall bestehen keine weiteren Verpflichtungen für die österreichischen Begünstigten. Sind in

¹⁶⁶ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.7 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

¹⁶⁷ Art 9 Abs 3 SteG

¹⁶⁸ Art 9 Abs 4 SteG

¹⁶⁹ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.8 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

den Zuwendungen Vermögenswerte enthalten, welche schon einer laufenden Besteuerung in Liechtenstein unterlagen, so wird diese Belastung auf die Zuwendungssteuer angerechnet.¹⁷⁰

- Die Stiftung meldet die Zuwendungen jährlich an die österreichische Finanzverwaltung, einschließlich der Zuwendungsempfänger. Die österreichischen Begünstigten müssen daraufhin die Zuwendungen in Österreich deklarieren.¹⁷¹ Es besteht die Möglichkeit einer steuerneutralen Substanzauszahlung nach § 27 Abs 5 Z 8 und 9 EStG. Diese Regelung findet nur bei offengelegten Vermögensstrukturen Anwendung, Auszahlungen von intransparenten Vermögensstrukturen unterliegen immer der Zuwendungsbesteuerung. Der Steuersatz beträgt jedoch immer als Flat Tax 27,5 Prozent.¹⁷²

7.6 Die Auflösung/Entnahmen der intransparenten Liechtensteinischen Privatstiftung

Wie oben schon erwähnt legt Art 552 § 39 PGR die Auflösungsgründe für eine liechtensteinische Stiftung fest. Eine Stiftung kann aufgelöst werden, wenn

- über das Vermögen der Stiftung Konkurs eröffnet wurde und der Beschluss, den Konkurs aufgrund von mangelndem Vermögen abzulehnen, rechtskräftig wird.
- Die Auflösung der Stiftung vom Gericht beschlossen wird
- Der Stiftungsrat einen Auflösungsbeschluss fasst, der durch einen zulässigen Widerruf, die Erreichung oder Unerreichbarkeit des Stiftungszwecks, den Ablauf der Stiftungsdauer oder einen anderen in der Stiftungsurkunde genannten Grund begründet wird.¹⁷³

Aufgrund dessen, dass eine Privatstiftung keine Eigentümer besitzt, besteht keine Möglichkeit einer Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG. Die österreichische Steuergesetzgebung erlaubt aber die steuerneutrale Substanzzuwendung, welche mit einer Einlagenrückzahlung vergleichbar ist. Dies gilt gleichfalls für in- und ausländische Stiftungen.

Jene Substanzzuwendungen stellen keine Einkünfte aus Kapitalvermögen dar und unterliegen somit auch nicht der Kapitalertragssteuer sofern bestimmte Kriterien erfüllt sind. Die

¹⁷⁰ Art 35 SteG

¹⁷¹ Art 36 SteG

¹⁷² Grundlagen der Liechtenstein Stiftung von Mag. Manfred Wieland abrufbar unter <https://stiftung-next-gen.at/2023/01/24/grundlagen-der-liechtenstein-stiftung/>

¹⁷³ Amt für Justiz Fürstentum Liechtenstein, Stiftungsaufsichtsbehörde, Auflösung/Beendigung/Sitzverlegung abrufbar unter <https://www.stifa.li/auflosungbeendigungssitzverlegung-einer-stiftung/>

Substanzzuwendung muss den im § 27 Abs 5 Z8 lit b EstG „maßgeblichen Wert“ übersteigen und es muss eine dementsprechende Deckung am Evidenzkonto vorhanden sein.

Diese Einnahmen sind nach dem EstG keiner Einkunftsart zuzuordnen und demnach nicht steuerbar. Zu beachten ist jedoch, dass dies nur den außerbetrieblichen Bereich betrifft, werden dagegen Substanzzuwendungen in das Betriebsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person geleistet, löst dies weiterhin die Einkommen- oder Körperschaftssteuerpflicht aus.¹⁷⁴

Sofern es sich nicht um Substanzzuwendungen handelt, ergeben sich keine weiteren Eigenheiten. Entnahmen und Zuwendungen aufgrund einer Stiftungsauflösung zeitigen die gleichen steuerlichen Rechtsfolgen wie laufende Zuwendungen.¹⁷⁵

7.6.1 Zusammenfassung

7.6.1.1 Vorfrage: Transparente und Intransparente Stiftungen im österreichischen Abgabenrecht

Die Unterscheidung zwischen transparenten und intransparenten Stiftungen im österreichischen Abgabenrecht basiert auf klaren gesetzlichen Kriterien. Transparente Stiftungen werden gemäß den Bestimmungen des Abgabenrechts wie die sie bestimmenden natürlichen Personen behandelt, während intransparente Stiftungen als eigenständige juristische Personen betrachtet werden.

Gemäß § 24 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird das Konzept des "wirtschaftlichen Eigentums" angewendet, das besagt, dass Wirtschaftsgüter demjenigen zugerechnet werden, der die tatsächliche Kontrolle darüber ausübt, selbst wenn er nicht formell als Eigentümer registriert ist.

Das Liechtenstein-Österreich Steuerabkommen und ergänzende Kriterien definieren Bedingungen für die Einstufung einer Stiftung als intransparent. Dazu gehört unter anderem, dass weder der Stifter noch Begünstigte Mitglieder im Stiftungsrat sein dürfen und es keinen Weisungsvertrag geben darf.

¹⁷⁴ Petritz/Taxacher, Zuwendungsbesteuerung (Stand 14.6.2023, Lexis Briefings in lexis360.at)

¹⁷⁵ Siehe Punkt 3.1.3 und 6.7

Gemäß § 138 BAO sind steuerpflichtige Personen verpflichtet, auf Anordnung der Steuerbehörde ihre Angaben zu erklären, zu ergänzen und deren Korrektheit nachzuweisen. Die Glaubhaftmachung unterliegt der freien Beweiswürdigung und zielt auf den Nachweis der Wahrscheinlichkeit ab.

Die steuerlichen Folgen einer transparenten Privatstiftung gemäß österreichischem Recht beinhalten die individuelle Besteuerung von Vermögen und Einkünften des wirtschaftlichen Eigentümers. Intransparente Stiftungen hingegen unterliegen der Besteuerung auf Stiftungsebene, sofern sie nicht bestimmte Kriterien erfüllen, die eben zur Transparenz führen.

Die steuerliche Behandlung von Stiftungszuwendungen wird durch § 27 Abs. 1 Z 7 des EStG geregelt, wobei Einnahmen von transparenten Stiftungen dem wirtschaftlichen Eigentümer des Vermögens zugerechnet werden und als Kapitaleinkünfte gelten, während Zuwendungen von intransparenten Stiftungen je nach Fall unterschiedlich besteuert werden.

7.6.1.2 Gründung und Zuwendungen

Die Gründung einer Stiftung in Liechtenstein erfolgt nicht als Schenkung, sondern als rechtliche Erklärung zur Schaffung einer juristischen Person. Wohltätige oder privatnützige Stiftungen, die ein kaufmännisches Geschäft führen, müssen im liechtensteinischen Handelsregister eingetragen sein. Zuwendungen an Stiftungen unterliegen in Liechtenstein der Widmungssteuer und der Gründungsabgabe.

Die Widmungssteuer beträgt 3,5% und wird auf Zuwendungen von in Liechtenstein ansässigen Steuerpflichtigen und/oder Vermögensgegenständen erhoben. Die Gründungsabgabe beträgt 0,2% des Kapitals oder mindestens CHF 200.

Für in Österreich ansässige Stifter gelten spezielle Regelungen gemäß dem Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein. Bei Zuwendungen an eine "intransparente" Stiftung, bei der der Stifter keinen direkten Einfluss hat und kein Mandatsvertrag vorliegt, beträgt die Eingangssteuer 5%. Wird die Privatstiftung jedoch als Privatvermögensstruktur versteuert, beträgt die Eingangssteuer 7,5%.

Die Bemessungsgrundlage für diese Steuer ist der gemeine Wert der Zuwendung. Die Höhe der Eingangssteuer hängt vom Besteuerungsstatus der Stiftung in Liechtenstein und der Offenlegung gegenüber dem österreichischen Finanzamt ab.

Wenn die Stiftung gegenüber dem österreichischen Finanzamt nicht offengelegt wird, ist die Stiftung verpflichtet, die Steuer einzubehalten und abzuführen. In diesem Fall bleibt der Stifter anonym, und der Steuersatz beträgt 7,5% als Anonymitätszuschlag. Wenn jedoch die Besteuerung in Liechtenstein gemäß dem Regime für Privatvermögensstrukturen erfolgt, steigt dieser Satz auf 10%.

Zuwendungen an transparente Stiftungen sind nicht steuerbar, während Zuwendungen an intransparente Stiftungen gemäß dem Stiftungseingangssteuergesetz steuerpflichtig sind. Eine Zuwendung liegt vor, wenn das Vermögen dem Stifter nicht mehr zuzurechnen ist.

Wurde Vermögen, das in einem anderen Staat liegt und mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, bereits versteuert, können die Steuern auf die geschuldete Steuer angerechnet oder erlassen werden.

7.6.1.3 Laufende Besteuerung

In Liechtenstein existieren zwei Besteuerungsregime für Privatstiftungen. Erstens die Regelbesteuerung mit einem Satz von 12,5%, wobei Dividenden und Wertsteigerungen steuerneutral sind. Zweitens die Besteuerung als Privatvermögensstruktur mit einer Flat Tax von CHF 1.800 pro Jahr.

Die Besteuerung von Privatstiftungen in Liechtenstein unterliegt dem liechtensteinischen StG. Unbeschränkte Steuerpflicht besteht für alle Erträge, wenn die Stiftung in Liechtenstein ihren Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung hat. Beschränkte Steuerpflicht besteht für ausländische Stiftungen, die Einnahmen aus bestimmten Quellen in Liechtenstein erzielen.

Gemeinnützige Stiftungen in Liechtenstein können auf Antrag von der Ertragssteuer befreit werden, wenn sie ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dienen und keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Einnahmen über 300.000 Franken betreiben.

Die Bemessungsgrundlage für die Ertragssteuer in Liechtenstein ist der steuerpflichtige Reinertrag, der auf der Jahresrechnung nach dem PGR basiert und betriebsbezogene Aufwendungen berücksichtigt. Erträge aus dem Halten und Veräußern von Beteiligungen und nicht in Liechtenstein belegenen Liegenschaften sind in Liechtenstein steuerfrei.

Die Privatvermögensstruktur in Liechtenstein ist nur möglich, wenn die Stiftung keine eigene Geschäftstätigkeit ausübt und nur Barvermögen, Aktien, Anleihen usw. hält. Dividenden und Kapitalgewinne sind steuerfrei, und die Struktur unterliegt ausschließlich der Mindestertragssteuer.

Der Eigenkapital-Zinsabzug in Liechtenstein ermöglicht eine steuerliche Absetzbarkeit von Zinsaufwendungen auf modifiziertes Eigenkapital. Dieser Abzug ist jedoch begrenzt und kann nicht zu einem Verlustvortrag führen.

7.6.1.4 Ausgangsbesteuerung

In Liechtenstein werden Privatstiftungen je nach Tätigkeit entweder nach dem Regelsatz von 12,5% oder als Privatvermögensstruktur besteuert. Die Ertragssteuer basiert auf dem steuerpflichtigen Reinertrag und unterliegt bestimmten Regeln zur Einkommensermittlung, wobei Dividenden und Wertsteigerungen steuerfrei sind. Die PVS-Struktur wird ausschließlich mit einer Mindestertragssteuer von CHF 1.800 besteuert und hält sich strikt an definierte Richtlinien bezüglich der Vermögensverwaltung. Zudem wurden Missbrauchsbestimmungen eingeführt, um internationalen Steuerstandards zu entsprechen.

Die Erwerbs- und Vermögenssteuer in Liechtenstein beträgt jeweils 4% und richtet sich nach dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt der Steuerpflichtigen. Eine begrenzte Steuerpflicht besteht für nicht in Liechtenstein ansässige Personen, die nur mit ihrem in Liechtenstein befindlichen Vermögen und liechtensteinischen Erwerb besteuert werden.

In Österreich erfolgt bei Zuwendungen an Begünstigte einer "intransparenten" Stiftung eine Besteuerung von 27,5%. Die Stiftung kann entweder eine Zuwendungssteuer in gleicher Höhe einbehalten oder die Zuwendungen jährlich an die österreichische Finanzverwaltung melden, wobei die Begünstigten die Zuwendungen in Österreich deklarieren müssen. Eine steuerneutrale Substanzauszahlung ist nur bei offengelegten Vermögensstrukturen möglich, während Auszahlungen von intransparenten Strukturen immer der Zuwendungsbesteuerung unterliegen.

8 Zusammenfassender Vergleich der steuerlichen Aspekte in Österreich und Liechtenstein

8.1 Gründung der liechtensteinischen Privatstiftung durch österreichische Stifter (unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich)

8.1.1 Nach liechtensteinischem Steuerrecht

In Liechtenstein selbst wird die Gründung einer Stiftung nicht als Schenkung betrachtet, sondern als eine einseitige rechtliche Erklärung, die auf die Bildung einer juristischen Person abzielt. Dabei unterliegen Zuwendungen an die Stiftung sowohl der Widmungssteuer von 3,5 % als auch der Gründungsabgabe, wobei letztere mindestens CHF 200 beträgt. Unter Berücksichtigung, dass die Widmungssteuer nur bei Zuwendungen von einem in Liechtenstein ansässigen Steuerpflichtigen oder von in Liechtenstein belegenen Vermögensgegenstände greift, werden Übertragungen von Österreichern nach Liechtenstein nur von der Gründungsabgabe erfasst.¹⁷⁶

8.1.1.1 Zuwendungen von Liegenschaften

In Liechtenstein wird auf die Besteuerung von Einkünften aus dem Halten und der Veräußerung nicht im Inland gelegener Liegenschaften verzichtet.

8.1.2 Nach österreichischem Steuerrecht

8.1.2.1 Intransparenz und Stiftungseingangssteuer

- Sollte eine liechtensteinische Privatstiftung als intransparent nach österreichischem Steuerrecht eingestuft werden, beträgt die Stiftungseingangssteuer in Österreich bei Zuwendungen 5%.
- Wird die Stiftung im jeweiligen Jahr als Privatvermögensstruktur (PVS) besteuert, so steigt diese Steuer auf 7,5%.
- Bei Nichtoffenlegung notwendiger Informationen beträgt die Stiftungseingangssteuer 7,5%. Wird die Stiftung jedoch nach Maßgabe des Art 64 SteG als PVS versteuert, steigt dieser Wert auf 10%.

¹⁷⁶ Siehe Punkt 7.2.1

8.1.2.2 *Nichtoffenlegung und Höhere Besteuerung*

- Nach § 2 Abs 1 StiftEG erhöht sich die Stiftungseingangssteuer bei Zuwendungen auf 25%, wenn:

- die Stiftung nicht mit einer Privatstiftung nach dem PSG oder einer vergleichbaren Stiftung vergleichbar ist (§ 2 (1) lit a StiftEG)
- sämtliche Dokumente, die die innere Organisation der Stiftung, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen nicht eingereicht werden (§ 2 (1) lit b StiftEG).
- die Meldung der Begünstigten unterlassen wird (§ 2 (1) lit c StiftEG),
- die Stiftung oder eine ähnliche Vermögensmasse gemäß der Stiftungsurkunde (Statut) nicht in das Firmenbuch oder ein entsprechendes ausländisches öffentliches Register eingetragen ist (§ 2 (1) lit d StiftEG),
- es keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit dem Ansässigkeitsstaat der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmasse gibt (§ 2 (1) lit e StiftEG).

8.1.2.3 *Anonymitätszuschlag*

- Sollte der Stifter die Stiftung gegenüber dem österreichischen Finanzamt nicht offenlegen, wird ein Anonymitätszuschlag in Form einer höheren Stiftungseingangssteuer von 7,5% (oder 10% bei PVS-Besteuerung in Liechtenstein) erhoben.

8.1.2.4 *Rückwirkende Besteuerung*

- Eine nachträgliche Klassifizierung der Stiftung als PVS zieht steuerliche Folgen nach sich. Das in den letzten 10 Jahren zugewendete Vermögen wird als erneut zugewendet betrachtet, und darauf wird eine Steuer von 2,5% erhoben.¹⁷⁷

8.1.2.5 *Zuwendungen von Liegenschaften*

In Österreich wird die steuerliche Behandlung von Grundstückstransaktionen primär durch das Grunderwerbssteuergesetz geregelt. Hierbei sind Übertragungen von Grundstücken innerhalb des Landes gemäß §1 Abs 1 GrESt grundsätzlich steuerpflichtig. Dennoch gibt es Ausnahmen: Zuwendungen von Grundstücken an Privatstiftungen können von der Steuer befreit sein, sodass die Übertragung ausländischer Grundstücke an österreichische Privatstiftungen keinen inländischen Steuerpflichten unterliegt (§ 1 Abs 6 Z 5 StiftEG).

¹⁷⁷ Siehe Punkt 7.2.1

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hat sich 2014 signifikant gewandelt. Während bis zum 31. Mai 2014 bei fehlender Gegenleistung das Dreifache des Einheitswertes als Bemessungsgrundlage diente, wird seit der Gesetzesreform der gemeine Wert, also der Verkehrswert in Gestalt des Grundstückswertes nach der Grundstückswertverordnung herangezogen. Diese Änderung impliziert, dass die Grunderwerbsteuer nun auch so in Fällen berechnet wird, in denen Liegenschaften ohne jegliche Gegenleistung übertragen werden.

Die Steuerstruktur für Stiftungen weist Besonderheiten auf. Für privatrechtliche Stiftungen ist ein Steuersatz von 3,5% festgelegt. Kommt es jedoch zu einem teilentgeltlichen Erwerb durch zivilrechtliche Stiftungen, kann sich die Steuerlast um 2,5% des Differenzbetrags zwischen Grundstückswert und Gegenleistung erhöhen.

Zusätzlich zur Grunderwerbsteuer fällt bei der Übertragung von Liegenschaften eine grundbücherliche Eintragungsgebühr in Höhe von 1,1% an. Bei der Übertragung von Anteilen an Gesellschaften, die Immobilien halten (z.B. GmbH oder AG), kann neben der Stiftungseingangssteuer auch Grunderwerbsteuer anfallen, wenn alle Anteile dieser Gesellschaft auf die Stiftung übertragen werden. In diesem Fall wird die Grunderwerbsteuer auf Basis des Grundstückswertes berechnet. Es fällt in diesem Fall keine Grundbucheintragungsgebühr an. Werden zudem belastete Liegenschaften, z.B. mit Fruchtgenussrechten, übertragen, erfordert dies eine gesonderte steuerliche Betrachtung.¹⁷⁸

8.2 Zuwendungen der liechtensteinischen Privatstiftung an österreichische Begünstigte

Für österreichische Begünstigte, die Zuwendungen aus einer intransparenten Stiftung in Liechtenstein erhalten, entstehen relevante steuerliche Konsequenzen. Primär wird eine Besteuerung in Höhe von 27,5 Prozent auf diese Zuwendungen angewendet. Es stehen den Stiftungen zwei methodische Ansätze zur Verfügung, um dieser Steuerpflicht nachzukommen:

Die liechtensteinische Stiftung kann entweder eine Zuwendungssteuer von 27,5% auf die Zuwendungen einbehalten, wobei eine bereits erfolgte Besteuerung in Liechtenstein angerechnet wird, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dadurch entfällt die Notwendigkeit einer zusätzlichen Steuerdeklaration für österreichische Begünstigte. Alternativ dazu kann die Stiftung die Details der Zuwendungen jährlich an die österreichische Finanzverwaltung melden. In

¹⁷⁸ Siehe Punkt 4.2.1

diesem Fall müssen österreichische Begünstigte die empfangenen Zuwendungen in ihrer Steuererklärung angeben. Während steuerneutrale Substanzauszahlungen für offengelegte Vermögensstrukturen möglich sind, unterliegen Zuwendungen von intransparenten Vermögensstrukturen stets der Zuwendungsbesteuerung.

Zusammengefasst bedeutet dies für österreichische Begünstigte: Unabhängig vom gewählten Vorgehen müssen sie sich auf eine Steuerbelastung von 27,5 Prozent einstellen, wobei die Art der Abwicklung entweder eine direkte Steuerabführung durch die Stiftung oder eine Deklarationspflicht in Österreich impliziert.¹⁷⁹

Für Personen, die nicht in Liechtenstein wohnhaft oder ansässig sind, besteht eine begrenzte Steuerpflicht.¹⁸⁰ Sie unterliegen lediglich mit ihrem in Liechtenstein belegenem Vermögen und liechtensteinischen Erwerb der Steuerpflicht.¹⁸¹ Nach Art 23 SteG ist die Erwerbssteuer auf Erwerbe im Sinne von Art 6 (5) lit a (Erwerb aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter inländischer Grundstücke sowie aus jeder anderen land- und forstwirtschaftlichen Produktion im Inland), lit b (Erwerb aus im Inland gelegenen Betriebsstätten) und lit g (Sollertrag im Sinne von Art 5 des inländischen, steuerpflichtigen Vermögens) mit einem Steuersatz von 4% zuzüglich des jeweiligen Gemeindegzuschlages zu entrichten.¹⁸² Der Sollertrag, auch als standardisierter Vermögensertrag wird anhand eines Zinssatzes durch das Finanzgesetz in Liechtenstein bestimmt.¹⁸³ Bemessungsgrundlage für den standardisierten Vermögensertrag ist das Nettovermögen des Steuerpflichtigen, dahingehend werden der Wert der Liegenschaft abzüglich etwaiger Hypotheken und in Liechtenstein bestehendes Bankguthaben herangezogen.

Steuerfrei hingegen sind Einkünfte aus Vermögen, für die bereits Vermögenssteuer entrichtet wurde, wiederkehrende Leistungen, die als steuerpflichtiges Vermögen gelten, sowie Einkünfte aus Betriebsstätten im Ausland.¹⁸⁴

Der Aspekt der Transparenz bei Zuwendungen an die Begünstigten erübrigt sich, insofern es primär eine Angelegenheit der laufenden Besteuerung darstellt. Bei der Ausgangsbesteuerung

¹⁷⁹ Siehe Punkt 7.5

¹⁸⁰ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.3 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

¹⁸¹ Art 6 (2) SteG

¹⁸² Art 23 (1) SteG

¹⁸³ Art 5 SteG

¹⁸⁴ Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht Kap 16 Rz 16.5 (Stand 1.1.2021, rdb.at)

tritt diese Frage in den Hintergrund, da zu jenem Zeitpunkt die Erträge bereits dem wirtschaftlichen Eigentümer zugeordnet sind und nicht dem Begünstigten.

8.3 Auflösung der Liechtensteinischen Privatstiftung

8.3.1 Nach liechtensteinischem Steuerrecht

Die Auflösung einer Stiftung in Liechtenstein führt auf liechtensteinischer Seite nicht zu steuerlichen Verpflichtungen. Gemäß den geltenden Bestimmungen unterliegen weder die Schlussbegünstigung noch die Schlussausschüttungen einer beschränkten Steuerpflicht in Liechtenstein. Diese Regelung ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass in Liechtenstein keine Wegzugsbesteuerung existiert. Folglich werden bei der Schlussbegünstigung keine stillen ertragsteuerlichen Reserven innerhalb der Stiftung erfasst, und es erfolgt keine Erhebung von Quellensteuer auf die Schlussausschüttungen.¹⁸⁵

Gemäß dem Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein werden die Regelungen des § 27 Absatz 5 Ziffer 9 EStG relevant, wenn eine intransparente Vermögensstruktur aufgrund der Erfüllung oder Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks beendet wird.¹⁸⁶

In der zitierten Bestimmung des § 27 Absatz 5 Ziffer 9 EStG wird Folgendes festgelegt: Ein Stifter, der bei Widerruf einer bestimmten Privatstiftung Letztbegünstigter ist, kann beantragen, dass seine Einkünfte um die steuerlich relevanten Werte seiner vor dem 1. August 2008 an die Stiftung geleisteten Zuwendungen reduziert werden, vorausgesetzt, er kann diese Werte nachweisen. Für nach dem genannten Datum getätigte Zuwendungen wird die Reduktion basierend auf dem letzten Stand des Evidenzkontos durchgeführt. Diese Regelung gilt analog auch für den Widerruf einer ausländischen Stiftung, die einer österreichischen Privatstiftung gleicht. Hierbei müssen jedoch die Werte nach österreichischem Steuerrecht berücksichtigt werden. Eine Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung bei der Auflösung einer ausländischen Stiftung ist, dass für die ursprüngliche Zuwendung entweder Stiftungseingangssteuer oder Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer entrichtet wurde.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Treuhand Liechtenstein, B4 Weitere steuerliche Vorschriften Besteuerung der Auflösung der Stiftung abrufbar unter <https://www.liechtenstein-stiftung.eu/steuerrechtliche-grundlagen-der-liechtensteinischen-privatnuetzen-stiftung/weitere-steuerliche-vorschriften-besteuerung-der-aufloesung-der-stiftung/>

¹⁸⁶ Art 35 Steuerabkommen Österreich - Liechtenstein

¹⁸⁷ § 27 Abs. 5 Ziffer 9 EStG

Für einen Österreicher, der eine Stiftung in Liechtenstein auflöst, bedeutet dies:

Wenn ein Österreicher in Liechtenstein eine Stiftung widerruft und diese Stiftung einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist, kann er unter bestimmten Bedingungen steuerliche Erleichterungen in Anspruch nehmen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er seine steuerlichen Zuwendungen vor dem 1. August 2008 nachweisen kann oder wenn für die ursprüngliche Zuwendung spezifische Steuern in Österreich entrichtet wurden. Die steuerlichen Vorteile beruhen im Wesentlichen auf der Möglichkeit, die Einkünfte um bestimmte, aus der Stiftung getätigte Zuwendungen zu reduzieren.

8.3.2 Nach österreichischem Steuerrecht

In Österreich besitzt eine Privatstiftung keine Eigentümer, sodass keine Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG möglich ist. Stattdessen erlaubt das Steuerrecht eine steuerneutrale Substanzzuwendung, die einer Einlagenrückzahlung ähnelt und sowohl für inländische als auch ausländische Stiftungen gilt. Diese Zuwendungen sind unter bestimmten Bedingungen, wie z.B. dem Übersteigen des im § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG festgelegten „maßgeblichen Werts“, nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Sie unterliegen nicht der Kapitalertragssteuer, sofern sie außerbetrieblich sind. Jedoch können solche Zuwendungen in das Betriebsvermögen steuerliche Pflichten auslösen. Ohne diese besonderen Zuwendungen sind Entnahmen und Zuwendungen aus der Auflösung einer Stiftung steuerlich wie reguläre Zuwendungen zu behandeln.¹⁸⁸

Bei der steuerlichen Bewertung von Zuwendungen ausländischer Stiftungen hat das Bundesministerium für Finanzen klargestellt, dass regelmäßige außerbetriebliche Zuwendungen nach § 29 Z 1 EStG 1988 besteuert werden. Im Gegensatz dazu sind einmalige Zuwendungen, die nicht im Rahmen einer Wiederholungsabsicht erfolgen, von dieser Steuerpflicht ausgenommen. Bei der Übertragung von Vermögenswerten an die Begünstigten bei der Auflösung einer liechtensteinischen Stiftung sollte diese Regelung ebenfalls gelten. Es war wichtig, § 3 Abs 1 Z 8 ErbStG zu beachten, da nach diesem Vermögensgewinne bei der Auflösung einer Stiftung als Schenkung im Sinne des ErbStG betrachtet werden.¹⁸⁹ Jedoch wurde die Anwendbarkeit der Erbschafts- und Schenkungssteuer durch den VfGH, BGBl. I Nr. 39/2007 aufgehoben. Demnach fällt keine dementsprechende Steuer mehr an.¹⁹⁰

¹⁸⁸ Siehe Punkt 7.6

¹⁸⁹ OV, Letztzuwendung einer liechtensteinischen Stiftung im Rahmen ihrer Auflösung, RdW 2003/192

¹⁹⁰ § 1 ErbStG

Wird eine Stiftung aufgrund anderer nach Art. 552 § 39 PGR aufgezählten Gründe aufgelöst, besteht die Möglichkeit einer steuerneutralen Substanzzuwendung, zumal sie nach § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG den maßgeblichen Wert übersteigt. Dies gilt für in- und ausländische Stiftungen. Ohne Berücksichtigung von Substanzzuwendungen gibt es keine weiteren Besonderheiten. Entnahmen und Zuwendungen im Rahmen einer Stiftungsauflösung haben dieselben steuerlichen Rechtsfolgen wie regelmäßige Zuwendungen.¹⁹¹

¹⁹¹ Siehe Punkt 7.6

9 Analyse Fallstudie

9.1 Steuerliche Aspekte der Gründung einer liechtensteinischen Stiftung durch einen Österreicher in Liechtenstein

9.1.1 Sachverhalt

A beschließt, eine **liechtensteinische Stiftung** zu gründen und dieser Vermögenswerte im Wert von € 10 Millionen zuzuwenden. In diesen Zuwendungen sind Liegenschaften im Wert von € 2 Millionen belegen in Österreich/Liechtenstein, Liquide Mittel i.H.v. € 5 Millionen und Aktien und Wertpapier von € 3 Millionen. Die Stiftung wird als privatnützig klassifiziert und muss somit in Liechtenstein eingetragen werden.

9.1.2 Steuerliche Konsequenzen in Österreich:

9.1.2.1 *StiftEG*

Eingangssteuer: Bei Offenlegung bestimmter Dokumente fällt eine Eingangssteuer auf die Zuwendung von 5% an. Wird die Privatstiftung als PVS klassifiziert beträgt die Eingangssteuer 7,5%. Werden bei den jeweiligen Stiftungsformen die Dokumente nicht offengelegt, erhöhen sich die Steuersätze um 2,5% auf 7,5% / 10%.

Aus Gründen der Veranschaulichung gehen wir zur Berechnung der Eingangssteuer von einer gewöhnlichen Privatstiftung aus welche der österreichischen Finanzverwaltung alle geforderten Dokumente offengelegt hat. Somit beträgt der **Eingangssteuersatz 5%**, was zu einer **Steuerlast** von € 400.000 ($€ 8.000.000 * 5\%$) führt. Da sich in Bezug auf die Liegenschaften eigene Regelungen ergeben beläuft sich die Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer auf € 8.000.000.

9.1.2.2 *Besteuerung der Liegenschaften*

Liegenschaft in Österreich:

In Österreich wird die steuerliche Behandlung von Grundstücksübertragungen nicht durch das Stiftungseingangssteuergesetz geregelt, sondern durch das Grunderwerbssteuergesetz. So findet das GrEStG Anwendung auf die Übertragung von inländischen Grundstücken nach § 1 Abs 1 GrEStG, unabhängig davon wohin das Grundstück übertragen wird. Nach § 7 Abs 2 GrEStG kommt zusätzlich zur Grunderwerbssteuer von 3,5% ein Stiftungseingangssteueräquivalent von

2,5% des Unterschiedsbetrags zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung, hinzu.¹⁹²

Zusätzlich fällt auch noch die grundbücherliche Eintragungsgebühr in Höhe von 1,1 % an.

Demnach ergibt sich eine Steuerbelastung in Bezug auf die österreichische Liegenschaft von € 70.000 aufgrund der Grunderwerbssteuer ($€ 2.000.000 * 3.5\%$), zuzüglich des Stiftungseingangssteueräquivalents von € 50.000 ($€ 2.000.000 * 2,5\%$) und die grundbücherliche Eintragungsgebühr von € 22.000 ($€ 2.000.000 * 1,1\%$).

Zwischenergebnis:

Die steuerliche Belastung setzt sich wie folgt zusammen:

- Grunderwerbssteuer: **€ 70.000**
- Grunderwerbssteuer (Stiftungseingangssteueräquivalent): **€ 50.000**
- Grundbücherliche Eintragungsgebühr: **€ 22.000**
- Die Gesamtsteuerlast beträgt in diesem Fall: **€ 142.000**

Liegenschaft in Liechtenstein:

Zuwendungen an die Stiftung unterliegen in Liechtenstein der Widmungssteuer und der Gründungsabgabe. Die Widmungssteuer beträgt 3,5 % und wird auf Zuwendungen von in Liechtenstein ansässigen Steuerpflichtigen und/oder Vermögensgegenstände erhoben, die in Liechtenstein der Vermögenssteuer unterliegen.¹⁹³ Nach Art. 9 SteG unterliegt das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Steuerpflichtigen der Steuerpflicht.

Gemäß §1 Abs 1 GrESt sind nur Erwerbe von inländischen Grundstücken der Grunderwerbsteuer unterworfen. Nach § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG sind Zuwendungen von Grundstücken an Privatstiftungen von dieser Steuer explizit ausgenommen. Somit entfallen bei der Übertragung von ausländischen Grundstücken an eine liechtensteinische Privatstiftung steuerliche Verpflichtungen in Österreich.

¹⁹² § 7 Abs 2 GrEStG

¹⁹³ Grundlagen der Liechtenstein Stiftung von Mag. Manfred Wieland abrufbar unter <https://stiftung-next-gen.at/2023/01/24/grundlagen-der-liechtenstein-stiftung/>

Zwischenergebnis:

Die steuerliche Belastung ergibt sich demnach zunächst aus der Widmungssteuer:

Widmungssteuer: CHF 70.000

Demnach ergibt sich in Bezug auf die liechtensteinische Liegenschaft eine Widmungssteuer von **€ 70.000** ($€ 2.000.000 \cdot 3.5\%$). Der Einfachheit halber werden € und CHF gleichgesetzt.

Exkurs: Immobilienbesitz in Liechtenstein

Ein Ausländer, der beabsichtigt, ein Grundstück in Liechtenstein zu erwerben, bedarf zuvor der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde unter Heranziehung des Grundverkehrsgesetzes. (GVG). Das GVG hat zum Ziel, die Nutzung von Grundstücken durch ihre Eigentümer zu erhalten oder zu fördern, um eine breite, sozial verträgliche und dem Umfang des Landes angemessene Verteilung des Grundeigentums sicherzustellen. Es strebt an, den Boden jenen vorzubehalten, die ihn für Wohn- oder Betriebszwecke benötigen, und zielt darauf ab, eine Konzentration des Bodens in den Händen weniger Personen sowie spekulativen Bodenerwerb zu verhindern.

Um diese Ziele zu erreichen, ist der Erwerb von Eigentum an in Liechtenstein gelegenen Grundstücken (einschließlich Miteigentum an Grundstücken) - mit wenigen Ausnahmen - der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde unterworfen. Ebenso bedarf der Erwerb von besonderen Rechten an Grundstücken, wie beispielsweise Baurechte, Kauf-, Vorkaufs- und Rückkaufsrechte oder andere Rechte wie langfristige Miet- oder Pachtverträge, einer Genehmigung.

9.1.2.3 Gründungsabgabe in Liechtenstein

Gründungsabgabe: Die Gründungsabgabe beträgt **0,2% des Kapitals**, in diesem Fall also **CHF 20.000**.

9.1.2.4 Ergebnis

A muss sicherstellen, dass alle notwendigen Dokumente offengelegt werden und dass er alle steuerlichen Verpflichtungen sowohl in Österreich als auch in Liechtenstein erfüllt. Zudem muss er berücksichtigen, dass im Falle einer nachträglichen Klassifizierung der Stiftung als PVS die Stiftungseingangssteuer in Höhe von 2,5% auf das in den vergangenen 10 Jahren zugewendete Vermögen nacherhoben wird.

Ergebnis:

Die steuerliche Belastung setzt sich wie folgt zusammen:

- Eingangssteuer in Liechtenstein: **€ 400.000**
 - Die Gesamtsteuerlast in Bezug auf die österreichische Liegenschaft: **€ 142.000**
 - Grunderwerbsteuer: **€ 70.000**
 - Grunderwerbsteuer (Stiftungseingangssteueräquivalent): **€ 50.000**
 - Grundbücherliche Eintragsgebühr: **€ 22.000**
 - Steuerbelastung in Bezug auf die liechtensteinische Liegenschaft: **CHF 70.000**
- Gründungsabgabe in Liechtenstein: **CHF 20.000**
- Die Gesamtsteuerlast mit österreichischer Liegenschaft: **€ 564.000**
- Die Gesamtsteuerlast mit liechtensteinischer Liegenschaft: **CHF 490.000**

9.2 Steuerliche Auswirkungen einer Gründung in Österreich

Sachverhalt:

A beschließt, eine **österreichische Stiftung** zu gründen und dieser Vermögenswerte im Wert von € 10 Millionen zuzuwenden. In diesen Zuwendungen sind Liegenschaften im Wert von € 2 Millionen, Liquide Mittel i.H.v. € 5 Millionen und Aktien und Wertpapiere von 3 Millionen enthalten. Die Stiftung wird als privatnützig klassifiziert.

Unentgeltliche Zuwendungen

Gemäß dem österreichischen Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG) beträgt der Steuersatz für die unentgeltliche Zuwendung an eine Privatstiftung in der Regel 2,5%. Die Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert des Vermögens (Kurswert bei Wertpapieren und Anteilen). In diesem Fall beträgt die Stiftungseingangssteuer € 200.000 (2,5% von € 8 Millionen).

Übertragung von Liegenschaften

Die Übertragung von Liegenschaften an die Stiftung unterliegt der Grunderwerbsteuer. Der Wert der Liegenschaften wird als Bemessungsgrundlage herangezogen. Der Steuersatz beträgt 3,5%. Somit ergibt sich eine Grunderwerbsteuer von € 70.000 (3,5% von € 2 Millionen). Da es sich hierbei um eine unentgeltliche Übertragung handelt wird die Grunderwerbsteuer um weitere 2,5% erhöht. Was zu einer Gesamtbelastung von € 120.000 (6% von € 2 Millionen) führt.

Zusätzlich wird eine grundbücherliche Eintragungsgebühr in Höhe von 1,1% des gemeinen Werts der Liegenschaften fällig. Dies ergibt eine Eintragungsgebühr von € 22.000 (1,1% von € 2 Millionen Euro), wobei der gemeine Wert hier mit dem Grundstückswert gleichgesetzt werden soll.

Erhöhter Steuersatz für spezielle Stiftungsfälle

In bestimmten Fällen kann für Zuwendungen an Stiftungen ein erhöhter Steuersatz von 25% gelten. Die Bedingungen, unter welchen dieser erhöhte Satz Anwendung findet, sind recht spezifisch. Die folgenden Punkte bieten eine detaillierte Übersicht:

Vergleichbarkeit mit Privatstiftung (§ 2 Abs 2 lit a StiftEG): Der erhöhte Steuersatz von 25% wird angewendet, wenn die Stiftung nicht mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG) vergleichbar ist.

Offenlegung von Dokumenten (§ 2 Abs 2 lit b StiftEG): Eine Steuer i.H.v. 25% wird fällig, falls nicht sämtliche Dokumente, die die innere Organisation der Stiftung, die Vermögensverwaltung oder die Vermögensverwendung betreffen, vorgelegt werden.

Meldepflicht und Registrierung (§ 2 Abs 1 lit c StiftEG): Der erhöhte Steuersatz findet auch Anwendung, wenn:

- die Meldung der Begünstigten unterlassen wird,
- die Stiftung nicht im Firmenbuch oder einem vergleichbaren Register eingetragen ist,
- es keine umfassende Amts- oder Vollstreckungshilfe mit dem Ansässigkeitsstaat gibt.

Ergebnis:

Die steuerliche Belastung setzt sich wie folgt zusammen:

Stiftungseingangssteuer: **€ 200.000**

Grunderwerbssteuer: **€ 120.000**

Grundbücherliche Eintragung: **€ 22.000**

Die gesamten Steuern und Gebühren im Zusammenhang mit der Gründung der Stiftung und der Vermögensübertragung betragen **€ 342.000**.

9.3 Laufende Besteuerung in Liechtenstein

Die Privatstiftung erwirtschaftet Zinserträge i.H.v. CHF 250.000 und CHF 100.000 in Form von Erträgen aus den Liegenschaften. Wenn die Privatstiftung von A nicht als Privatvermögensstruktur (PVS) klassifiziert wird, gilt das normale Steuerregime in Liechtenstein.

Ertragssteuer: Die Stiftung unterliegt der Regelbesteuerung von 12,5%. Dies ist deutlich höher als die jährliche Flat Tax von CHF 1.800, die für PVS gilt. Besteuert wird lediglich der steuerliche Reinertrag. Aus Gründen der Vereinfachung gehen wir davon aus dass dieser den Einnahmen aus der Liegenschaft entspricht. Diese würde bei Erträgen von CHF 100.000 zu einer Steuerzahlung von CHF 12.500 ($\text{CHF } 100.000 \cdot 12,5\%$) führen.

Steuerbemessungsgrundlage: Die Bemessungsgrundlage für die Ertragssteuer ist der steuerpflichtige Reinertrag. Dieser basiert auf der Jahresrechnung nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR), wonach betriebsbezogene Aufwendungen zum Abzug gebracht werden können.

Besteuerung von Dividenden und realisierten Wertsteigerungen: Bei einer normalen Privatstiftung sind Dividenden und realisierte Wertsteigerungen steuerneutral.

Eigenkapital-Zinsabzug: Die Privatstiftung kann – sofern sie keine PVS darstellt - noch einen Eigenkapital-Zinsabzug in Höhe von 4% geltend machen. Dieser Eigenkapitalabzug stellt eine Betriebsausgabe dar welche den steuerlichen Reinertrag schmälert.¹⁹⁴

¹⁹⁴ Zur Berechnung siehe Punkt 7.3.2

Bilanz per 31.12.			
Liquide Mittel	5.000	Verbindlichkeiten	7.000
Anlagevermögen	2.000		
Beteiligungen	3.000	Eigenkapital	3.000
Summe	10.000		10.000

Berechnung Eigenkapital-Zinsabzug

Eigenkapital	4.000
- Beteiligungen	3.000
modifiziertes Eigenkapital	1.000
4% Eigenkapital-Zinsabzug	40

Unter Heranziehung des Eigenkapital Zinsabzuges können weitere CHF 40.000 als Betriebsausgabe vom steuerlichen Reinertrag abgesetzt werden, was zu einer verringerten Bemessungsgrundlage von CHF 60.000 führt.

Diese CHF 60.000 unterliegen nun der Ertragssteuer von 12,5%, wonach sich eine Steuerlast von CHF 7.500 ergibt.

Ergebnis:

Die jährliche Steuerbelastung der Stiftung von A beträgt unter der Annahme, dass es keine betriebsbezogenen Aufwendungen gibt und der Eigenkapitalzinsabzug herangezogen wird, CHF **7.500**. Dieser Betrag liegt deutlich über der jährlichen Flat Tax von CHF 1.800, die eine PVS-Stiftung zahlen würde

9.4 Laufende Besteuerung in Österreich

Die Privatstiftung erwirtschaftet Zinserträge i.H.v. € 250.000 und € 100.000 in Form von Erträgen aus den Liegenschaften.

Körperschaftssteuer

Als juristische Person des privaten Rechts unterliegt die Privatstiftung der Körperschaftssteuer von 23%. Dies gilt sowohl für den Sondersteuersatz der Zwischensteuer als auch für das Einkommen der Privatstiftung. Im Geschäftsjahr wurden € 250.000 Zinserträge und € 100.000 Miet- und Pachterträge vereinnahmt. Da die Zinserträge vorerst der Zwischensteuer unterliegen, werden lediglich die Miet- und Pachterträge mit der Körperschaftssteuer belastet. Was zu einer Steuerlast von € 23.000 ($100.000 \cdot 23\%$) führt.

Zwischensteuer:

Die Zwischensteuer beträgt ebenfalls 23% und betrifft verschiedene Einkünfte und Kapitalerträge der Stiftung, wie Zinsen aus Bankguthaben und Anleihen, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Somit ist eine Zwischensteuer i.H.v. € 57.500 ($€ 250.000 \cdot 23\%$) zu entrichten.

Wird die Zwischensteuer erhoben und fließen diese Erträge den Begünstigten zu, so wird die Zwischensteuer der Privatstiftung wieder gutgeschrieben. Dies ist lediglich eine Vorwegbesteuerung der späteren Zuwendungsbesteuerung und soll vermeiden, dass sowohl die Körperschaftsteuer als auch die Kapitalertragsteuer kumulativ anfallen.

.

Ergebnis:

Im ersten Geschäftsjahr ergibt sich eine Steuerlast von:

- Körperschaftssteuer € **23.000**
- Zwischensteuer € **57.500**

Exkurs: Entnahme von Wertpapieren

In der österreichischen Steuergesetzgebung können Privatstiftungen steuerneutrale Substanzzuwendungen erhalten, die nicht als Einkommen aus Kapital gelten, sofern sie den „maßgeblichen Wert“ gemäß § 27 Abs 5 Z8 lit b EstG übersteigen und ausreichend Deckung auf dem Evidenzkonto besteht. Für den privaten Bereich sind diese Zuwendungen nicht steuerpflichtig, anders jedoch im Betriebsvermögen.

Sollte A beschließen, Wertpapiere im Wert von € 1 Million aus der Stiftung zu entnehmen, ist es entscheidend, dass ausreichend Deckung auf dem Evidenzkonto der Stiftung vorhanden ist, um die Entnahme als steuerfrei zu klassifizieren. Erfüllt die Entnahme nicht die Bedingungen des § 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG, wird sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen betrachtet.

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 13 Abs. 3 und 4 KStG

Zwischenbesteuerung		2024
In- und ausländische Kapitalerträge aus Geldeinlagen	250.000,00	
Erträge aus Kapitalforderungen	-	
<i>davon Ausland</i>	-	
Veräußerung von Beteiligungen	-	
Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen	-	
Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen	-	
Übertragung stiller Reserven § 13 Abs. 4 Z 1 KStG	-	
Steuerfreier Betrag § 13 Abs. 4 Z 4 KStG	-	
Summe	250.000,00	
abzüglich Zuwendung 01/2022		
abzüglich Zuwendung 12/2022		
Bemessungsgrundlage	250.000,00	
KöSt 23%	57.500,00	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	100.000,00	
Einkünfte aus Kapitalvermögen	-	
Einkünfte aus Spekulationsgeschäften	-	
Gesamtbetrag der Einkünfte	100.000,00	
abzüglich Sonderausgaben (Steuerberatungskosten)	-	
Einkommen	100.000,00	
davon 23 % Körperschaftsteuer	23.000,00	
KÖSt gesamt	80.500,00	
abzüglich Vorauszahlung	-	
KÖSt NZ	80.500,00	
zuzüglich KEST	-	
NZ/GS gesamt	80.500,00	

9.5 Bewertung der Effektivität von Privatstiftungen in Liechtenstein im Hinblick auf die Bedürfnisse österreichischer Beteiligter

Die Sinnhaftigkeit von Privatstiftungen in Österreich und Liechtenstein hängt stark von den individuellen Umständen und Zielen des Stifters ab. Sowohl österreichische als auch liechtensteinische Stiftungen bieten eine Reihe von Vorteilen, die jedoch unterschiedlich ausfallen können, je nachdem, welche steuerlichen, rechtlichen und privatsphärischen Überlegungen im Vordergrund stehen.

In Bezug auf die anfänglichen steuerlichen Belastungen zeigt das Modell, dass die Gründung einer österreichischen Stiftung möglicherweise eine geringere finanzielle Belastung darstellt im Vergleich zu Liechtenstein. In Österreich beläuft sich die anfängliche Steuerbelastung auf € 342.000, während sie in Liechtenstein, je nach den gegebenen Bedingungen, zwischen CHF 490.000 und CHF 564.000 variieren kann.

Die steuerliche Belastung in Österreich setzt sich aus folgenden Posten zusammen:

- Stiftungseingangssteuer: € 200.000
- Grunderwerbsteuer: € 120.000
- Gebühr für die grundbücherliche Eintragung: € 22.000

Somit ergeben die oben genannten Steuern und Gebühren einen Gesamtbetrag von € 342.000 für die Gründung der Stiftung und die Vermögensübertragung in Österreich. Es ist wichtig zu betonen, dass diese Berechnung auf der Annahme basiert, dass alle notwendigen Dokumente offengelegt werden und keine nachträgliche Klassifizierung als Privatvermögensstruktur (PVS) erfolgt.

In Österreich kann, je nach Offenlegung bestimmter Dokumente und Klassifizierung der liechtensteinischen Stiftung, eine Eingangssteuer zwischen 5% und 10% anfallen. In unserem Fall wurde von einer gewöhnlichen Privatstiftung ausgegangen, die alle geforderten Dokumente der österreichischen Finanzverwaltung offengelegt hat, was zu einem Eingangssteuersatz von 5% führt und somit zu einer Steuerlast von € 400.000.

Die steuerliche Behandlung der Liegenschaften variiert je nach Standort:

Für die Liegenschaft in Österreich:

Grunderwerbssteuer: **€ 70.000**

Stiftungseingangssteueräquivalent: **€ 50.000**

Grundbücherliche Eintragungsgebühr: **€ 22.000**

Zwischenergebnis: € 144.000

Für die Liegenschaft in Liechtenstein:

Widmungssteuer: **CHF 70.000**

Zwischenergebnis: CHF 70.000

In Liechtenstein wird außerdem eine Gründungsabgabe von 0,2% des Kapitals, in diesem Fall also **CHF 20.000**, erhoben.

Zusammenfassend setzt sich die steuerliche Belastung wie folgt zusammen:

Eingangssteuer in Österreich: **€ 400.000**

Gesamtsteuerlast für die österreichische Liegenschaft: **€ 144.000**

Steuerbelastung für die liechtensteinische Liegenschaft: **CHF 70.000**

Gründungsabgabe in Liechtenstein: **CHF 20.000**

Endresultat mit österreichischer Liegenschaft: € 564.000

Endresultat mit liechtensteinischer Liegenschaft: CHF/€ 490.000

Es ist entscheidend, dass alle notwendigen Dokumente offengelegt werden und alle steuerlichen Verpflichtungen sowohl in Österreich als auch in Liechtenstein erfüllt werden. Ein besonderes Augenmerk sollte daraufgelegt werden, dass bei einer nachträglichen Klassifizierung der Stiftung als PVS eine zusätzliche Steuer von 2,5% auf das in den vergangenen 10 Jahren zugewendete Vermögen erhoben wird.

Im Hinblick auf die laufende Besteuerung ist die Situation komplexer. In Liechtenstein beträgt die Regelbesteuerung 12,5% auf den Ertrag, was zu einer jährlichen Steuerlast von CHF 7.500 führt, sofern es keine betriebsbezogenen Aufwendungen gibt. Österreich erhebt hingegen eine Zwischensteuer von 23% auf verschiedene Einkünfte und Kapitalerträge und 23% Körperschaftssteuer auf sämtliche Einkünfte der Stiftung, was zu einer jährlichen Steuerlast von € 80.500 sich zusammensetzend aus der Körperschaftssteuer und der Zwischensteuer, führt.

Trotz dieser Unterschiede bieten sowohl österreichische als auch liechtensteinische Stiftungen eine Reihe von nicht-finanziellen Vorteilen. Liechtensteinische Stiftungen sind bekannt für ihre Flexibilität und Anonymität: Es müssen nur zwei Vorstände (Räte) nominiert werden und es gibt keine Mindestkapitalanforderung und keine Pflicht, Begünstigte zu benennen. Darüber hinaus können die Statuten der Stiftung eine breite Palette von Aktivitäten zulassen, und die Stifter können während ihrer Lebenszeit eine aktive Rolle in der Stiftung spielen.

Österreichische Stiftungen sind hingegen stärker reguliert und erfordern eine strengere Einhaltung von Transparenz- und Berichtspflichten. Allerdings bieten beide Länder ein hohes Maß an Rechtssicherheit und politischer Stabilität.

In Bezug auf die Privatsphäre verbürgt Liechtenstein einen höheren Grad an Anonymität und Datenschutz. Im Gegensatz zu Österreich, wo die Identität der Begünstigten offengelegt werden muss, ist dies in Liechtenstein nicht erforderlich. Dies kann ein wichtiger Faktor für diejenigen sein, die großen Wert auf ihre Privatsphäre legen.

Insgesamt bietet sowohl Österreich als auch Liechtenstein attraktive Optionen für die Gründung einer Privatstiftung. Eine sorgfältige Abwägung der steuerlichen, rechtlichen und privatsphärischen Aspekte ist unerlässlich, um die am besten geeignete Lösung zu finden.

10 Literaturverzeichnis

Selbständige Werke, Sammelbände, Zeitschriften, Beiträge und Festschriften

Andreas Kampitsch, VfGH entschärft die stiftungssteuerliche "Mausefalle", PSR 2019/39

Arnold in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch, Linde,

Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009)

Attlmayr, Martin, and *Wolfgang Rabanser*. Das neue liechtensteinische Stiftungsrecht: Kurzkommmentar. 2009

Cerha et al, Privatstiftungsgesetz, ecolex-Spezial (1993) 92 f; Wiesner, RdW 1989

Christian Ludwig, VfGH zum Widerruf einer Privatstiftung: Lockerung der Mausefalle?, taxlex 2020

Christian Ludwig/Harald Moshhammer, Steuerliche Sonderfragen zur Liechtenstein-Stiftung, PSR 2013/17

Doralt, Die Österreichische Privatstiftung - Ein neues Gestaltungsinstrument für Unternehmen, ZGR 1996, 1 (1 f); Eiselsberg, Interview

Doralt/Ruppe Steuerrecht I (2019)

Dr. Florian Oppel, Die österreichische Privatstiftung und die deutsche Familienstiftung als Instrumente der Nachfolgegestaltung (2014)

Gasser, Liechtensteinisches Stiftungsrecht 2019

Gassauer-Fleissner, Christian. Stiftungsrecht: Privatstiftungsgesetz, Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz sowie Landes-Stiftungs- und Fondsgesetze; mit erläuternden Bemerkungen und Entscheidungen. 2005.

Hosp in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch, 3. Aufl. (2022), 17.1.

Hosp/Benedetter, Die Attraktivität liechtensteinischer Substiftungen aus der Sicht von österreichischen Stiftern und Begünstigten, ZFS 2015

Kamplitsch in Gasser/Kodek/Varro/Zollner, Die Privatstiftung Nationales und Internationales Stiftungsrecht (2017) S 61

Kraus, Christoph. Richtig stiften: der umfassende Ratgeber zur österreichischen Privatstiftung; [Antworten auf typische Fragen von Stiftern und Stifterfamilien]. 2004

Krickl/Nagl/Stojaspal in May/Bartels (Hrsg.), Governance im Familienunternehmen, S 223

Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), *Stiftungshandbuch*, 3. Aufl. (2022), 4.3. Laufende Besteuerung und Ausgangsbesteuerung

Marxer & Partner Rechtsanwälte, Liechtensteinisches Wirtschaftsrecht (Stand 1.1.2021, rdb.at)

Matthias Pendl, Die Rechtsformneuschöpfung "Privatstiftung", GesRZ 2022

Matthias Pendl, Die Rechtsformneuschöpfung "Privatstiftung", GesRZ 2022, 191

Mayr, Liechtensteinische Stiftungen steuerlich anzuerkennen?, RdW 2012/455

Mayr/Bodis/Lachmayer in Doralt/Ruppe I, Steuerrecht (2019)

Mösel, Die liechtensteinische Stiftung im Vergleich zur österreichischen Privatstiftung, Heft 10/2002, BÖB 2002

Petriz/Taxacher, Zuwendungsbesteuerung (Stand 14.6.2023, Lexis Briefings in lexis360.at)

Renatus Kühne, Die Besteuerung der liechtensteinischen Stiftung in Liechtenstein, PSR 2015/18

Sulz in Stingl/Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern (Stand 1.6.2021, rdb.at)

Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer Privatstiftungssteuerrecht Systematische Kommentierung (2009), II/405

Stockhammer/Wimmer, Stifter und Begünstigte (Stand 15.1.2020, Lexis Briefings in lexis360.at)

Verweijen, Privatstiftung, in RDB Keywords1 (Stand 11. 10. 2021, rdb.at)

Wolf in Wolf (Hrsg), Österreichische Privatstiftung Aufl. 4 (2012) Wesen der Privatstiftung

Online – Quellenverweis

AFRAC, Einzelfragen zur Rechnungslegung von Privatstiftungen abrufbar unter https://www.afrac.at/wp-content/uploads/AFRAC_RL_bei_Privatstiftung_FINAL-17_12_-_Clean.pdf

Amt für Justiz Fürstentum Liechtenstein, Stiftungsaufsichtsbehörde, Auflösung/Beendigung/Sitzverlegung abrufbar unter <https://www.stifa.li/auflosungbeendigungsitzverlegung-einer-stiftung>

Artus – Steuerberatung, Abgrenzung von „intransparenten“ Stiftungen gegenüber „transparenten“ Stiftungen abrufbar unter <https://artus.at/blog/abgrenzung-von-intransparenten-stiftungen-gegenueber-transparenten-stiftungen/>

Bulletin, Anpassung des liechtensteinischen Steuerrechts, abrufbar unter <https://www.atu.li/Portals/0/download/bulletin/Bulletin-Nr-27-de.pdf>

Confida, Liechtensteinisches Steuerrecht – Übersicht abrufbar unter [file:///C:/Users/hdf78/Downloads/Liechtensteinisches Steuerrecht - UEbersicht 2018.pdf](file:///C:/Users/hdf78/Downloads/Liechtensteinisches_Steuerrecht_-_UEbersicht_2018.pdf)

Die Innovationsstiftung für Bildung, Wissenswertung zur Gründung einer Co-Stiftung abrufbar unter <https://innovationsstiftung-bildung.at/de/co-stiftungen/wissenswertes-zur-gruendung#:~:text=Eine%20Nachstiftung%20ist%20die%20Erh%C3%B6hung,als%20auch%20die%20ISB%20vornehmen.>

Fraberger/Petritz, Die österreichische Privatstiftung und die Liechtenstein Stiftung. Abrufbar unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/at/pdf/factsheets/tax/oesterreichische-privatstiftung-und-liechtenstein-stiftung.pdf>

KPMG, Abänderung des Steuergesetzes – Erweiterung der Missbrauchsbestimmungen abrufbar unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ch/pdf/fl-neue-missbrauchsbestimmungen.pdf>

KPMG, VwGH zur Übertragung stiller Reserven bei Privatstiftungen abrufbar unter <https://kpmg.com/at/de/home/insights/2023/04/tn-vwgh-zur-uebertragung-stiller-reserven-bei-privatstiftungen.html>

Mag. Manfred Wieland Grundlagen der Liechtenstein Stiftung abrufbar unter <https://stiftung-nextgen.at/2023/01/24/grundlagen-der-liechtenstein-stiftung/>

Marc Heschl – Deloitte, „Mausefalleneffekt“ bei Widerruf einer Privatstiftung, <https://www2.deloitte.com/at/de/blog/deloitte-tax-blog/2020/mausefalleneffekt-bei-widerruf-einer-privatstiftung.html>

PWC, Privatstiftungen in Österreich – Richtig vorsorgen für das Familienvermögen abrufbar unter <https://www.pwc.at/de/publikationen/mittelstand-kmu/privatstiftungen-in-oesterreich.pdf>

Tpa – Das 1x1 der Stiftungsbesteuerung, https://www.tpa-group.at/wp-content/uploads/2015/01/TPA_1x1_Stiftungsbesteuerung_steuerberatung.pdf

Treuhand Liechtenstein, Gründung einer Treuhänderschaft (Trust) in Liechtenstein abrufbar unter <https://www.treuhand-liechtenstein.li/gesellschaften/treuhaenderschaft>

WKO – Privatstiftung, https://www.wko.at/service/wirtschaftsrecht-gewerberecht/Die_Privatstiftung.html, Stand 01.02.2023

Andere Quellen

UFSL RV/0040-L/06

StiftR 2009 Rz 21

ErlRV zum § 1 PSG

UFS 17.07.2012, RV/1737-W/12

UFSW RV/0561-W/04

UFS 17.11.2010, GZ RV/3310-W/09

VwGH, 16.11.2021, Ro 2021/15/0001

VfGH 27.11.2019, E 5018/2018