

Sleep well: Anleitung zum Fristversäumen

Schuldrecht

Markenrecht

Abgabenverfahren

„Zillmern“ in der
Lebensversicherung

GmbH-Vertrag mit
Schiedsklausel

Auskünfte über
Ex-Arbeitnehmer

Steuerfolgen bei
Stiftungswiderruf

Stiftungen
Vermeintliche Steuervorteile

Bankenkrise
Salonfähige Beihilfe

Steuerliche Folgen bei Widerruf der Privatstiftung

Vor dem Hintergrund der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer und den jüngsten Entwicklungen in der Rsp, wonach Gläubigern des Stifters unter bestimmten Voraussetzungen der Zugriff auf das Stiftungsvermögen ermöglicht wird, wird in der Praxis in letzter Zeit häufig der Weg aus der Privatstiftung diskutiert. Im vorliegenden Beitrag werden die rechtlichen Rahmenbedingungen und steuerlichen Folgen des Widerrufs der Privatstiftung dargestellt.

SIBYLLE NOVAK

A. Einleitung

Die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer mit 1. 8. 2008 bei gleichzeitiger Beibehaltung der Besteuerung von Vermögensübertragungen an Privatstiftungen („Stiftungseingangssteuer“) wirkt sich nachteilig auf die steuerliche Attraktivität von Privatstiftungen aus.¹⁾

Darüber hinaus wird durch die jüngste Rsp des OGH²⁾ Gläubigern von Stiftern unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit eingeräumt, sich Zugriff auf das Stiftungsvermögen zu verschaffen, und zwar durch Pfändung des Widerrufsrechts, Widerruf der Privatstiftung namens des Stifters und Zugriff auf das Liquidationsguthaben des Stifters als Letztbegünstigter. Die Bezeichnung des Widerrufsrechts als unpfändbar in der Stiftungserklärung steht einem solchen exekutiven Zugriff nicht entgegen.³⁾

Daher fordern in der Praxis derzeit einerseits manche Stifter selbst ihre Berater auf, ihnen den Weg aus der Privatstiftung aufzuzeigen, andererseits sind etwa auch Kreditinstitute in ihrer Eigenschaft als Gläubiger von Stiftern an den notwendigen Schritten iZm dem Widerruf einer Privatstiftung interessiert.

B. Rechtliche Rahmenbedingungen des Widerrufs der Privatstiftung

1. Widerruf durch den Stifter

Der Stifter kann die Privatstiftung gem § 34 PSG nur dann widerrufen, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat.⁴⁾ Der Widerruf ist darüber hinaus nur zulässig, wenn der Stifter eine natürliche Person ist.⁵⁾

Das Widerrufsrecht muss vor Entstehen der Privatstiftung, dh vor ihrer Eintragung im FB, in der Stiftungsurkunde verankert worden sein. Eine nachträgliche Aufnahme des Widerrufsrechts in die Stiftungsurkunde ist unzulässig.⁶⁾

Bei mehreren Stiftern muss der Widerruf gem § 3 Abs 2 PSG einstimmig beschlossen werden, ausgenommen die Stiftungsurkunde sieht etwas anderes vor, etwa dass der Widerruf von einem einzelnen Stifter oder durch die Mehrheit beschlossen werden kann.⁷⁾

Der Widerruf bedarf gem § 39 Abs 1 PSG der Notariatsaktsform.

2. Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstands

Geht dem Stiftungsvorstand ein zulässiger Widerruf des Stifters zu, hat er gem § 35 Abs 2 Z 1 PSG einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen. Der Auflösungsbeschluss bedarf nach der generellen Formvorschrift des § 39 Abs 2 PSG eines notariellen Protokolls.

Für den Fall, dass sich der Stiftungsvorstand weigert, den entsprechenden Auflösungsbeschluss zu fassen, kann jedes einzelne Stiftungsvorstandsmitglied, der Stiftungsprüfer, bei Vorliegen eines Aufsichtsrats jedes einzelne Aufsichtsratsmitglied, jeder Begünstigte oder Letztbegünstigte sowie der Stifter selbst gem § 35 Abs 3 PSG die Auflösung durch das Gericht beantragen.⁸⁾ Diesfalls ersetzt ein entsprechender Gerichtsbeschluss den Auflösungsbeschluss des Vorstands.

3. Eintragung der Auflösung der Privatstiftung in das FB

Der Stiftungsvorstand hat die Auflösung der Privatstiftung gem § 35 Abs 5 PSG zur Eintragung in das FB anzumelden. Wurde die Privatstiftung aufgrund

MMag. Dr. Sibylle Novak ist Rechtsanwältin bei CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH, Wien, und auch als Steuerberaterin zugelassen.

- 1) Zum Stiftungseingangssteuergesetz vgl *Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung und Schenkungsmeldegesetz 2008, *ecolex* 2008, 678.
- 2) OGH 26. 4. 2006, 3 Ob 16/06h und 3 Ob 217/05s; *Hochedlinger*, OGH: Stifterrechte sind pfändbar! RdW 2006, 485.
- 3) OLG Wien 28 R 189/05b.
- 4) Der Vorbehalt des Widerrufs in der Stiftungszusatzurkunde ist gem § 10 Abs 2 iVm § 9 Abs 2 Z 8 PSG unwirksam.
- 5) Für juristische Personen ist der Widerruf nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 34 2. Satz PSG ausgeschlossen. Nach herrschender Lehre ist der Gesetzeswortlaut in einer teleologischen Interpretation auf alle nicht natürlichen Personen auszudehnen (vgl *N. Arnold*, PSG-Kommentar² § 34 Rz 3 und Rz 13 mwN).
- 6) *N. Arnold*, PSG-Kommentar² § 34 Rz 5 mwN.
- 7) Zur Ausübung und Änderung von Stifterrechten bei einer Stiftermehrheit vgl *Kalss/Zollner*, GesRZ 2006, 227.
- 8) Die Zuständigkeit richtet sich nach § 40 PSG, wonach der für den Sitz der Privatstiftung zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelssachen berufene Gerichtshof erster Instanz zuständig ist.

eines Gerichtsbeschlusses aufgelöst, so hat das Gericht gem § 35 Abs 6 PSG das Firmenbuchgericht von der Auflösung zu benachrichtigen und ist die Auflösung von Amts wegen in das FB einzutragen.

Die Auflösung der Privatstiftung wird nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 35 Abs 5 PSG erst mit der Eintragung im FB wirksam, dh die Eintragung ist konstitutiv.

Obwohl ein auf die Liquidation hinweisender Namenszusatz („in Liqu.“) nicht in das FB eingetragen werden muss, muss der Stiftungsvorstand in Geschäftsbriefen durch einen solchen Namenszusatz auf die Abwicklung hinweisen.⁹⁾

4. Abwicklung der Privatstiftung

Die Abwicklung der Privatstiftung ist mit der Liquidation einer Aktiengesellschaft nach § 205 AktG und einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach §§ 89 ff GmbHG vergleichbar. Die Abwicklung ist vom Stiftungsvorstand durchzuführen, die Bestellung anderer Personen als Liquidatoren ist – anders als bei der AG oder GmbH – unzulässig.¹⁰⁾

Im Zuge der Abwicklung sind die Verbindlichkeiten der Privatstiftung zu begleichen. Zu diesem Zweck ist ein *Gläubigeraufruf* durchzuführen. Der Stiftungsvorstand hat die Gläubiger der Privatstiftung gem § 36 Abs 1 PSG unter Hinweis auf die Auflösung aufzufordern, ihre Ansprüche spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Gläubigeraufforderung anzumelden. Die Gläubigeraufforderung ist unverzüglich im Amtsblatt der Wiener Zeitung zu veröffentlichen. Anders als bei der Auflösung einer AG, wo die dreimalige Veröffentlichung des Gläubigeraufrufs erforderlich ist, genügt bei der Privatstiftung die einmalige Veröffentlichung des Gläubigeraufrufs.¹¹⁾

Eine Versilberung des gesamten Vermögens der Privatstiftung ist im Rahmen der Abwicklung nicht zwingend vorgesehen. Die Letztbegünstigten können sowohl Bar- als auch Sachwerte übernehmen.¹²⁾

5. Vermögensübertragung an den Letztbegünstigten

Das nach Begleichung der Verbindlichkeiten verbleibende Vermögen ist gem § 36 Abs 2 PSG an den Letztbegünstigten zu übertragen. Der Letztbegünstigte wird durch die Stiftungsurkunde bestimmt, mangels einer besonderen Bestimmung ist gem § 36 Abs 4 PSG der Stifter der Letztbegünstigte.

Die Übertragung des Vermögens an den Letztbegünstigten darf gem § 36 Abs 2 PSG iVm § 213 Abs 1 AktG frühestens ein Jahr nach Veröffentlichung des Gläubigeraufrufs stattfinden (*Sperrfrist*). Ein Verstoß gegen diese Gläubigerschutzbestimmung macht den Stiftungsvorstand gegenüber den Gläubigern haftbar.

Der Stiftungsvorstand hat gegenüber dem Letztbegünstigten eine Schlussrechnung zu legen. Dies soll dem Letztbegünstigten eine Überprüfung ermöglichen, ob ihm tatsächlich das gesamte verbleibende Vermögen der Privatstiftung übertragen wurde.¹³⁾

6. Löschung der Privatstiftung im FB

Nach Beendigung der Abwicklung hat der Stiftungsvorstand diese zur Eintragung in das FB anzumelden und die Löschung der Privatstiftung im FB zu beantragen. Dem Antrag ist eine Unbedenklichkeitsbescheinigung des zuständigen Finanzamts beizulegen.¹⁴⁾

Die Eintragung der Löschung der Privatstiftung im FB ist nach herrschender Meinung deklarativ¹⁵⁾ und führt nur dann zum Untergang der Privatstiftung, wenn diese tatsächlich kein Vermögen mehr hat.¹⁶⁾

In der Praxis ist von Bedeutung, dass die Bücher und Schriften der Privatstiftung gem § 37 Abs 2 PSG zwingend sieben Jahre aufzubewahren sind. Allfällige Kosten für die Aufbewahrung sind im Rahmen der Abwicklung zu berücksichtigen, etwa durch Vorauszahlung zu begleichen oder zu hinterlegen.

C. Steuerliche Folgen des Widerrufs der Privatstiftung

1. Steuerliche Auswirkungen auf Ebene der Privatstiftung

a) Keine Auflösung und Besteuerung der stillen Reserven

Auf Ebene der Privatstiftung kommt es grundsätzlich zu keiner Auflösung und Besteuerung der im Stiftungsvermögen enthaltenen stillen Reserven.¹⁷⁾

Zu einer Auflösung und Besteuerung der stillen Reserven kommt es auf Ebene der Privatstiftung ausnahmsweise nur dann, wenn im Rahmen der Abwicklung Betriebe oder Anteile an Personengesellschaften (Mitunternehmeranteile) veräußert oder steuerpflichtige Spekulationsgeschäfte getätigt werden.

Die Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG, das sind Beteiligungen an Körperschaften, wenn die Privatstiftung oder der Stifter innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war, unterliegt einer so genannten Zwischenbesteuerung in Höhe von 12,5%. Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer ist der Veräußerungserlös und den ursprünglichen Anschaffungskosten des Stifters.

9) N. Arnold, PSG-Kommentar² § 32 Rz 8 und § 35 Rz 23.

10) N. Arnold, PSG-Kommentar² § 35 Rz 23 und § 36 Rz 3.

11) OLG Wien 2. 8. 2005, 28 R 184/05 t.

12) ErläutRV zu § 36 Abs 2 PSG, GP 18. RV 1132.

13) Zum Zweck der Rechnungslegung vgl N. Arnold, PSG-Kommentar² § 37 Rz 7 mwN.

14) Bescheinigung gem § 160 Abs 3 BAO des für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamts, dass der Löschung keine steuerlichen Bedenken entgegenstehen.

15) Strittig, vgl N. Arnold, PSG-Kommentar² § 37 Rz 7 mwN.

16) Sollte sich nach Löschung der Privatstiftung im FB herausstellen, dass weiteres noch der Verteilung unterliegendes Vermögen existiert oder weitere Abwicklungsmaßnahmen notwendig sind, ist eine Nachtragsabwicklung durchzuführen. Diesfalls erfolgt auch eine Wiedereintragung der gelöschten Privatstiftung im FB. Vgl N. Arnold, PSG-Kommentar² § 37 Rz 9 ff.

17) Die Vorschriften über die Liquidationsbesteuerung des § 19 KStG gelten gem § 7 Abs 4 Z 1 KStG ausdrücklich nicht für Privatstiftungen.

Die Zwischenbesteuerung unterbleibt gem § 13 Abs 3 Z 2 KStG jedoch insoweit, als im selben Veranlagungszeitraum Zuwendungen iSd § 27 Abs 1 Z 7 EStG getätigt worden sind und davon Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist. Wenn somit im selben Kalenderjahr in Höhe des Veräußerungsgewinns kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendungen getätigt werden, was im Rahmen der Auflösung und Abwicklung der Privatstiftung möglicherweise der Fall ist, würde eine solche Zwischensteuer gar nicht anfallen.

b) Rückerstattung der Zwischensteuer

Ist in vergangenen Jahren Zwischensteuer aufgrund des Verkaufs von Beteiligungen oder auch aus anderen Gründen, wie etwa im Zusammenhang mit Zinserträgen, die ebenfalls der Zwischensteuer unterliegen, angefallen, wird diese Zwischensteuer gem § 24 Abs 5 Z 6 KStG im Fall der Auflösung der Privatstiftung vom zuständigen Finanzamt gutgeschrieben und an die Privatstiftung rückerstattet.

Damit wird die in der Vergangenheit entrichtete Zwischensteuer im Zuge der Auflösung der Privatstiftung vom Finanzamt refundiert.

c) Rückerstattung der Schenkungssteuer

Im Zuge der Errichtung der Privatstiftung und Vermögensübertragung vom Stifter an die Privatstiftung war bis 31. 7. 2008 Schenkungssteuer in Höhe von 5% vom gewidmeten Vermögen zu entrichten.¹⁸⁾

Bei einem Widerruf der Privatstiftung und Rückübertragung des Vermögens an den Stifter wurde diese Schenkungssteuer bisher gem § 33 ErbStG an die Privatstiftung rückerstattet. § 34 Z 13 ErbStG idF BGBl 2008/85 v 26. 6. 2008 sieht allerdings vor, dass § 33 ErbStG auf Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages der Kundmachung des zitierten Bundesgesetzes im Bundesgesetzblatt ereignen, nicht mehr anzuwenden ist. Eine Rückerstattung der Schenkungssteuer ist daher seit 26. 6. 2008 nicht mehr möglich.

2. Steuerliche Auswirkungen auf Ebene des Letztbegünstigten

a) Zuwendungsbesteuerung, Kapitalertragsteuerabzug

Die Rückübertragung des Stiftungsvermögens an den Stifter oder die sonstigen Letztbegünstigten führt bei diesem zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 1 Z 7 EStG. Diese Einkünfte unterliegen gem § 93 Abs 2 Z 1 lit d EStG einem 25%igen Kapitalertragsteuerabzug. Mit Abzug der Kapitalertragsteuer ist bei natürlichen Personen die Einkommensteuer abgegolten (Endbesteuerungswirkung).

Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer sind das Bargeld sowie die Sachzuwendungen, die an den Letztbegünstigten rückübertragen werden. Die Bewertung der Sachzuwendungen hat gem § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG mit den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung zu erfolgen, dh mit dem Betrag, der für die einzelnen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet

werden müssen. Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer ist daher grundsätzlich der Verkehrswert der Vermögensgegenstände im Zeitpunkt der Zuwendung an den Letztbegünstigten.

Die Bemessungsgrundlage darf allerdings gem § 32 Z 4 lit b EStG um die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendungen an die Privatstiftung steuerlich maßgebenden Werte („Stiftungseingangswerte“) gekürzt werden. Dies gilt auch dann, wenn das gestiftete Vermögen nicht mehr vorhanden ist und dem Stifter Surrogatvermögen zukommt.¹⁹⁾ Durch diese Kürzung soll bewirkt werden, dass letztlich nur die bei der Stiftung eingetretenen Wertsteigerungen von der Zuwendungsbesteuerung erfasst werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung bestehen keine Bedenken, wenn der Stiftungsvorstand bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer die Verkehrswerte des rückübertragenen Vermögens um die Stiftungseingangswerte kürzt.²⁰⁾

Der Stiftungsvorstand muss die Kapitalertragsteuer gem § 96 Abs 1 Z 1 EStG binnen einer Woche nach Auszahlung bzw Übertragung des Vermögens an den Letztbegünstigten an das zuständige Finanzamt abführen und innerhalb derselben Frist eine Kapitalertragsteueranmeldung einreichen. Es muss daher insb bei der Rückübertragung von Vermögensgegenständen sichergestellt werden, dass im Zeitpunkt der Rückübertragung entsprechende liquide Mittel in der Privatstiftung vorhanden sind, um die Kapitalertragsteuer entrichten zu können.

b) Grunderwerbsteuer

Werden im Zuge der Übertragung des Stiftungsvermögens (auch) inländische Grundstücke an den Letztbegünstigten übertragen, stellt dies einen Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG dar.

Die Zuwendung eines Grundstückes an den Letztbegünstigten war allerdings gem § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG idF vor dem BGBl 2008/85 v 26. 6. 2008 von der Grunderwerbsteuer befreit.²¹⁾

Diese Befreiungsbestimmung wurde durch das Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl 2008/85 v 26. 6. 2008 aufgehoben. Die Rückübertragung des Grundstücks unterliegt daher nach geltender Rechtslage grundsätzlich der Grunderwerbsteuer von 3,5% vom dreifachen Einheitswert. Zusätzlich fällt 1% Eintragungsgebühr von derselben Bemessungsgrundlage für die Eintragung im Grundbuch an.

Nur ausnahmsweise, nämlich bei Rückübertragung eines Grundstücks innerhalb von drei Jahren nach der Widmung des Vermögens an die Privatstif-

18) Die Schenkungssteuer wird seit 1. 8. 2008 nicht mehr erhoben (vgl § 34 Z 13 ErbStG idF BGBl 2008/85 v 26. 6. 2008). Aufgrund des Stiftungssteuereingangsgesetzes wird seit 1. 8. 2008 eine Stiftungseingangsteuer von zumindest 2,5% des gewidmeten Vermögens erhoben.

19) Stiftungsrichtlinien Rz 248.

20) Stiftungsrichtlinien Rz 248.

21) Die Zuwendung eines Grundstücks an den Letztbegünstigten galt gem § 3 Abs 1 Z 8 ErbStG als Schenkung und fiel daher in den Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG.

tung, wäre gem § 17 Abs 2 GrEStG für die Rückübertragung keine Grunderwerbsteuer festzusetzen und darüber hinaus die ursprünglich erhobene Grunderwerbsteuer gem § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG rückzuerstatten.²²⁾

Die Grunderwerbsteuer wird nach Parteienvereinbarung in der Praxis regelmäßig vom Erwerber, somit vom Letztbegünstigten, getragen.

22) *Arnold/Stangl/Tanzer*, Stiftungssteuerrecht Rz II/619 mwN; *Arnold/Arnold*, GrEStG § 17 Rz 65 mwN.

SCHLUSSSTRICH

Ein Widerruf der Privatstiftung ist nur bei Vorbehalt des Widerrufsrechts in der Stiftungsurkunde möglich. Eine nachträgliche Ergänzung der Stiftungsurkunde um den Widerrufsvorbehalt ist nach der Eintragung der Privatstiftung im Firmenbuch unwirksam. Die steuerlichen Folgen des Widerrufs der Privatstiftung bestehen im Wesentlichen in einer Besteuerung der Wertsteigerungen des Stiftungsvermögens auf Ebene des Letztbegünstigten, wobei der Stiftungsvorstand bei der Rückübertragung des Vermögens an den Letztbegünstigten 25% Kapitalertragsteuer einbehalten muss.