



**KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER**

An das
Präsidium des Nationalrates
Parlament

Dr.Karl-Renner-Ring 3
1010 Wien

Referenten:

GZ.10.065/24-I 3/92
Dr.HB/Be
WP/StB Dr.Cerha
Tel: 0222/53133 34
Univ.Doz.Dr.Lang
Tel: 0222/5127621

GESETZENTWURF
5 GE/19 PS

Datum: 16. FEB. 1993

11.2.1993

Betreff:

mit 24.2.93 Rendoris

Dr.Bauer

Entwurf eines Privatrechtsstiftungsgesetzes

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder übermittelt unter Bezugnahme auf Ihre Übersendungsnote vom 13.1.1993 ihre Stellungnahme zum Entwurf eines Privatrechtsstiftungsgesetzes wunschgemäß in 25-facher Ausfertigung.

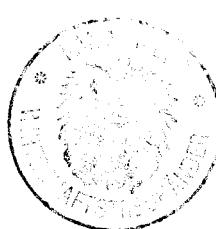
Wir verbleiben mit der Bitte um Kenntnisnahme

mit vorzüglicher Hochachtung

Der Präsident:

(Signature of Dr. Ernst Traar)

Der Kammerdirektor:



(Signature of Dr. Paula Schneider)

Dr.Ernst Traar

Dr.Paula Schneider

Beilage

Bankverbindungen:

Creditanstalt 0049-46000/00
Z-Länderbank Bank Austria AG 238-109-066/00
Erste Österr. Spar-Casse 012-03304
Postsparkassa 1838.848

Bennoplatz 4, A-1081 Wien
Telefon: 0222/40 190 - 0
Telefax: 0222/40 190 - 255
Telex: 112264 WTK WI A

**BEGUTACHTUNG DER STEUERLICHEN VORSCHRIFTEN DES
PRIVATRECHTSSTIFTUNGSGESETZES**

I. ALLGEMEINE BEURTEILUNG

Der vorliegende Entwurf des Privatrechtsstiftungsgesetzes hat sich die Aufgabe gestellt, eine liberales Stiftungsrecht nach dem Vorbild anderer Rechtsordnungen zu gestalten. Ebenso wie in anderen Staaten bedarf es dazu auch steuerlicher Begleitmaßnahmen. Es ist begrüßenswert, daß diese Notwendigkeit eingesehen wurde.

Die steuerlichen Begleitmaßnahmen des Stiftungsrechts betreffen verschiedene Teilgebiete des Steuerrechts. Insbesondere im Bereich des Ertragsteuerrechts ist es gelungen, das Sonderrecht für Stiftungen in das allgemeine Steuerrecht einzubinden. Die ertragsteuerlichen Begleitmaßnahmen erscheinen im wesentlichen abgerundet. In Randbereichen könnte es aber dennoch zu Verbesserungen kommen, die dazu führen würden, daß die Einbindung in die gesamtsteuerliche Systematik noch besser gewährleistet wird.

Wesentlich verbesserungswürdig erscheint der vorliegende Entwurf auf dem Gebiet des Schenkungssteuerrechts und des Internationalen Steuerrechts. Hervorgehoben muß werden, daß der derzeit im Entwurf vorgesehene 5 %ige Schenkungssteuersatz für Zuwendungen an Privatrechtsstiftungen äußerst prohibitiv ist. Es muß befürchtet werden, daß dieser hohe Schenkungssteuersatz das Privatrechtsstiftungsgesetz in vielen bedeutenden Fällen de facto unanwendbar machen würde. Auf diesem Gebiet sind wesentliche Verbesserungen unbedingt erforderlich. Auch auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts sind klarere und großzügigere Regelungen im Hinblick auf ausländische Einkünfte von Privatrechtsstiftungen und Zuwendungen an ausländische Begünstigte von besonderer Bedeutung.

II. BESTEUERUNG DER ZUWENDUNGEN AN PRIVATRECHTSSTIFTUNGEN

1. Schenkungssteuersatz von 5 % prohibitiv

Der Schenkungssteuersatz, der für Zuwendungen an Privatrechtsstiftungen vorgesehen sein soll, dürfte nicht höher als 2 % betragen. Ein 5 %iger Schenkungssteuersatz würde potentielle Stifter von der Gründung einer Privatrechtsstiftung abhalten. Insbesondere im Falle der Widmung von Beteiligungen

an eine Kapitalgesellschaft wäre die 5 %ige Schenkungssteuer, die vom gemeinen Wert bemessen wird, äußerst prohibitiv. Das Erfordernis eines niedrigen Schenkungssteuersatzes ist insbesondere deshalb gegeben, da in vergleichbaren Rechtsordnungen für die Gründung einer Stiftung keine oder nur äußerst geringe Gebühren verlangt werden. Aus österreichischer Sicht sollte erwogen werden, parallel zur Gründung von Kapitalgesellschaften (2 %ige Gesellschaftsteuer) einen maximal 2 %igen Schenkungssteuersatz für die Gründung von Privatrechtsstiftungen vorzusehen.

2. Einbeziehung von Zuwendungen von dritter Seite

Die im Entwurf vorgesehene Regelung soll nur für Zuwendungen des Stifters an die Privatrechtsstiftung zur Anwendung kommen. Zuwendungen, die von anderen Personen als dem Stifter gegeben werden, würden daher dem regulären Schenkungssteuertarif in der höchsten Steuerklasse (V) unterliegen. Dies würde derartige Zuwendungen nahezu unmöglich machen. Daher sollten Zuwendungen dritter Personen den Zuwendungen des Stifters auch in schenkungssteuerlicher Hinsicht gleichgestellt werden. Dies ist in wirtschaftlicher Hinsicht auch deshalb gerechtfertigt, da sich die Rolle des Stifters bei vielen Privatrechtsstiftungen nach Ausführung der Zuwendung nicht wesentlich von der Rolle dritter Personen unterscheiden wird. Darüber hinaus sollte die Praxis nicht gezwungen werden, bei Gestaltungsüberlegungen auf die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen den Zuwendungen des Stifters und den Zuwendungen dritter Personen Rücksicht nehmen zu müssen. So könnte es durchaus der Fall sein, daß eine Person für einen bestimmten Zweck Kapital stiften will und es für diesen Zweck bereits eine Stiftung gibt. Würde die im Entwurf vorgesehene Differenzierung aufrechterhalten, müßten diese Personen ausschließlich aus schenkungssteuerlichen Gründen selbst eine Privatrechtsstiftung gründen. Mehrere Privatrechtsstiftungen mit demselben Zweck würden neben einander bestehen. Derartige Konstruktionen sollten sinnvollerweise vermieden werden. Auch Personen, die geringere Beträge als das vorgesehene Mindestkapital von € 1.000.000,00 einer Stiftung zuwenden wollen, sollen die Möglichkeit haben, an eine bestehende Stiftung eine Schenkung durchzuführen, die ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. In diesen Fällen sollte es nämlich zweckmäßigerverweise nicht notwendig sein, dieser Person durch Änderung der Stiftungsurkunde nachträglich die Stiftereigenschaft zu geben, um in den Genuss des ermäßigten Schenkungssteuersatzes zu fallen.

Somit sprechen Zweckmäßigkeitgründe jedenfalls dafür, den ermäßigten Steuersatz für Zuwendungen an Privatrechtsstiftungen generell (unabhängig davon, von wem

sie geleistet werden) zu erweitern. Ein fiskalischer Ausfall wird mit dieser Erweiterung nicht verbunden sein, da - wie eben aufgezeigt wurde - es durch Gestaltungen durchaus möglich sein würde, die Anwendung des regulären Schenkungssteuersatzes auf legale Weise zu vermeiden.

3. Befristete Befreiung für die Zuwendung ausländischen Vermögens

Die Schaffung eines flexiblen und liberalen Privatrechtsstiftungsgesetzes ist vor allem deshalb notwendig, da - den Erläuterungen zufolge - in den letzten Jahren österreichisches Vermögen in großem Ausmaß an ausländische Stiftungen abgeflossen ist. Für die Zukunft soll dies verhindert werden. Es wäre auch zweckmäßig, die Rücküberführung von Vermögen, das ausländischen Stiftungen zugeführt wurde, in österreichische Privatrechtsstiftungen zu begünstigen. Aus diesem Grund sollte eine befristete Steuerbefreiung für die Zuwendung von Vermögen an österreichische Privatrechtsstiftungen durch Steuerausländer vorgesehen werden. Im Ausland gehaltenes Vermögen sollte steuerfrei an eine österreichische Privatrechtsstiftung zugeführt werden können. Diese Befreiung sollte jedenfalls bis Ende 1994 vorgesehen werden, wobei das Ende der Befreiung vom Inkrafttretenszeitpunkt abhängig gemacht werden sollte und eine zweijährige Frist auch aus durchführungstechnischen Gründen zweckmäßig erscheint. Diese Befreiung sollte - ähnlich wie bei der KESt II - auch mit einer Steueramnestie verbunden werden.

4. § 24 BAO berechtigt nicht zum Durchgriff durch die Privatrechtsstiftung

In den Erläuterungen wird die steuerliche Anerkennung der Privatrechtsstiftung als Träger des gestifteten Vermögens und als Zurechnungsperson hinsichtlich der Einkünfte davon abhängig gemacht, daß "der tatsächliche Geschäftsbetrieb erkennen läßt, daß ein ungehinderter Zugriff des Stifters oder der Begünstigten auf das Vermögen und die Einkünfte und damit wirtschaftliches Eigentum dieser Personen am Stiftungsvermögen und eine entsprechende Einkünftezurechnung ausgeschlossen ist". Diese in den Erläuterungen getroffene Einschränkung sollte uE entfallen. Die steuerliche Anerkennung der Privatrechtsstiftung müßte jedenfalls gegeben sein. Selbst wenn sich der Stifter die Auflösung der Privatrechtsstiftung vorbehält und er auch als Organ der Privatrechtsstiftung agiert, kann es nicht dazu kommen, daß durch die Privatrechtsstiftung "durchgegriffen" wird. Die in Österreich herrschende Lehre und Rechtsprechung lehnt den Durchgriff durch eine juristische Person ab. Selbst die sogenannte "Ein-Mann-GmbH", bei der der Gesellschafter auch als

Geschäftsführer fungiert, wird steuerlich anerkannt. Daher sollte die in den Erläuterungen enthaltenen Einschränkung ersatzlos entfallen. Die angedeutete Möglichkeit des Durchgriffs, die dogmatisch nicht zu begründen ist, würde für die Beratungspraxis extreme Rechtsunsicherheit bedeuten.

III. BESTEUERUNG DER PRIVATRECHTSTIFTFUNG

1. Großzügige Steuerbefreiung für ausländische Einkünfte

Nach § 5 Z 11 KStG in der Fassung des Entwurfs sollen die Privatrechtsstiftungen mit ausländischen Kapitalerträgen und mit ausländischen Beteiligungserträgen nur dann befreit werden, wenn für die Erträge keine Steuerentlastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch genommen wird. Diese Einschränkung der Steuerbefreiung ist rechtspolitisch unverständlich und aus systematischen und verfassungsrechtlichen Gründen bedenklich: Sie soll dazu führen, daß die Privatrechtsstiftung eine in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Quellensteuerentlastung im anderen Vertragsstaat nicht in Anspruch nehmen darf, um in den Genuß der österreichischen Steuerbefreiung zu kommen. Die Steuerbefreiung in Österreich wird daher von einer höheren Steuerzahlung im anderen Staat abhängig gemacht. Dabei ist aber nicht ersichtlich, welches Interesse der österreichische Gesetzgeber an einer erhöhten Steuerzahlung im Ausland haben sollte. Die Steuerbefreiung in Österreich sollte daher schon aus diesen Gründen auch dann vorgesehen werden, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen eine teilweise Entlastung von der ausländische Quellensteuer vorsieht.

Die im Entwurf vorgesehene Regelung führt darüberhinaus zu merkwürdigen Differenzierungen: Die Steuerbefreiung in Österreich kann nämlich nur dann versagt werden, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die ausländische Quellensteuer einschränkt. Verzichtet der andere Vertragsstaat beispielsweise durch eine innerstaatliche Regelung freiwillig auf seine Quellensteuer oder liegt die Quellensteuer unter den im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Sätzen, ist die Steuerbefreiung in Österreich jedenfalls gegeben. Diese Differenzierung ist nicht einsichtig.

Eine weitere Differenzierung wird zwischen den Ländern, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, und den Ländern, mit denen kein derartiges Abkommen besteht, geschaffen. Unabhängig von der Höhe der ausländischen Quellensteuer wird nämlich im Verhältnis zu den Staaten, zu denen

ein abkommensloser Zustand besteht, die Steuerbefreiung in Österreich gewährt. Stammen die Einkünfte beispielsweise aus einem sogenannten "Steueroasenland", mit dem kein DBA besteht, wäre die Steuerbefreiung in Österreich nach dem vorliegenden Entwurf jedenfalls gegeben. Diese Unterscheidung ist ebenfalls nicht nachvollziehbar und verfassungsrechtlich bedenklich.

Schließlich widerspricht die im Entwurf vorgesehene Regelung auch den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen: Doppelbesteuerungsabkommen sind nämlich zwingend anzuwendendes Recht. Die Behörden der beiden Vertragsstaaten haben von Amts wegen vorzugehen. Ein Verzicht auf eine in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Begünstigung ist daher nicht möglich. Um in den Genuß der Steuerbefreiung in Österreich zu gelangen, muß die Privatrechtsstiftung aber auf die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Begünstigung verzichten. Die Privatrechtsstiftung wird daher gezwungen, im anderen Vertragsstaat in einem über das abkommensrechtlich Maß hinausgehenden Betrag Steuern zu zahlen. Es müssen daher Steuern bezahlt werden, obwohl nach Abkommensrecht überhaupt keine Steuerpflicht im anderen Vertragsstaat besteht. Dies wird auch nach den verfahrensrechtlichen Ordnungen einiger Staaten nicht möglich sein und führt daher ebenfalls zu verfassungsrechtlich bedenklichen Verzerrungen.

Aus all diesen Gründen ist daher zu fordern, die im § 5 Z 11 vorgesehene Steuerbefreiung für alle ausländischen Kapital- und Beteiligungserträge zu gewähren. Eine Einschränkung ist abzulehnen. Das Privatrechtsstiftungsgesetz sollte von kasuistischen Beschränkungen frei sein. Österreichische Stiftungen sollen auch für ausländisches Kapitalvermögen attraktiv sein.

2. Vermögensteuerbefreiung für Beteiligungen

In vermögensteuerlicher Hinsicht sind keine Sonderregelungen für Privatrechtsstiftungen vorgesehen. Dies führt dazu, daß § 63 BewG für Privatrechtsstiftungen nicht anzuwenden ist. Sowohl in- als auch ausländische Beteiligungen sind daher vermögensteuerlich bei der Privatrechtsstiftung zu erfassen. Diesbezüglich ist zu fordern, daß § 63 BewG auch für Privatrechtsstiftungen angewendet werden soll. Dafür spricht zunächst die Parallelie zu den Kapitalgesellschaften, denen diese Befreiung ebenfalls gewährt wird. Darüber hinaus würde das Fehlen einer derartigen Befreiung in sehr hohem Ausmaß prohibitiv wirken. Da die Privatrechtsstiftungen selbst keinen Gewerbebetrieb führen können, soll es - nach den Intentionen des Gesetzgebers - primär zur Gründung von

Holdingstiftungen kommen. Die Belastung durch die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent würde aber in vielen Fällen die Gründung von Holdingstiftungen in Österreich unmöglich machen. Dies würde jedenfalls die Rückführung von Beteiligungsvermögen aus ausländischen Stiftungen verhindern. Die Konkurrenzfähigkeit der österreichischen Privatrechtsstiftungen wäre nicht erreicht. Die Anwendung des § 63 BewG ist daher geboten, um zu verhindern, daß das Privatrechtsstiftungsgesetz zu einer "Totgeburt" wird. Da im Zuge der Steuerreform Beteiligungen, die im Privatvermögen gehalten werden, ohnehin von der Vermögensteuer befreit werden sollen, würde eine Befreiung für Privatrechtsstiftungen bloß einen Vorgriff bedeuten. Dieser Vorgriff wäre im Interesse der Attraktivität der Privatrechtsstiftung schon jetzt zweckmäßig.

3. Keine Sonderbewertungsvorschriften

§ 7 Abs 4 Z 2 KStG in der Fassung des Entwurfes sieht Sonderbewertungsvorschriften für Privatrechtsstiftungen vor. Die Notwendigkeit dieser Sonderbewertungsvorschriften muß bezweifelt werden: Bei der Zuwendung des Stifters an die Privatrechtsstiftung handelt es sich nämlich um keinen Vorgang, der unter § 6 Z 14 EStG fallen könnte (so auch Wiesner, RdW 1989, 346). Der Stifter erhält nämlich keine Beteiligung, sodaß kein tauschähnlicher Vorgang vorliegt. Vielmehr handelt es sich um eine unentgeltliche Zuwendung, die nach § 6 Z 9 EStG zu beurteilen ist. Bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen sieht § 6 Z 9 lit a EStG ohnehin die Buchwertfortführung vor. Die diesbezügliche Regelung des Entwurfs ist daher entbehrlich. In allen anderen Fällen, in denen Wirtschaftsgüter aus privatem Anlaß unentgeltlich übertragen werden, sieht § 6 Z 9 vor, daß die Einlagenbewertungsregeln zum Tragen kommen. Diesbezüglich ist also ebenfalls der Teilwert als Neutralisierungswert anzuwenden. Die im § 7 Abs 4 Z 2 KStG in der Fassung des Entwurfes angeordnete Bewertung zum Entnahmewert (ebenfalls Teilwert, allerdings des Stifters) ist daher nicht notwendig. Auch für den Fall, daß es sich um unentgeltliche Übertragungen in das Privatvermögen der Privatrechtsstiftung handelt, sieht § 16 Abs 1 Z 8 lit b ff ausdrückliche Regelungen vor, die durchaus praktikabel erscheinen und sich mit den in den Erläuterungen angedeuteten Intentionen des Gesetzgebers ohnehin decken. Aus systematischen Gründen sollte daher erwogen werden, § 7 Abs 4 Z 2 KStG des Entwurfs zu streichen. Der Verzicht auf Sonderbewertungsvorschriften würde sicherstellen, daß die Privatrechtsstiftung noch stärker in das allgemeine Steuerrecht eingebunden ist (vgl näher Lang, SWK 1993; Heft 3).

4. Anwendbarkeit des UmgründungssteuerG

Überlegenswert ist auch die Anwendbarkeit des Umgründungssteuergesetzes auf Zuwendungen an Privatrechtsstiftungen, sodaß auch die in § 12 UmgrStG genannten Beteiligungen zu Buchwerten übertragen werden können.

5. Keine Steuerpflicht gem § 28 Abs 5 und § 28 Abs 7 EStG

Die Erläuterungen sprechen davon, daß § 7 Abs 4 Z 2 KStG verhindert, daß die Steuerpflicht gem § 28 Abs 5 und Abs 7 EStG 1988 zum Tragen kommt. Dies ist allerdings angesichts des Wortlauts der Vorschrift zu bezweifeln. § 7 Abs 4 Z 2 KStG in der Fassung des Entwurfs spricht nämlich ausdrücklich die Bewertung bei der Privatrechtsstiftung an, nicht aber die Bewertung beim Stifter. Diesbezüglich bedürfte es einer ausdrücklichen Regelung, die in § 28 EStG selbst vorgenommen werden sollte. § 7 Abs 4 Z 2 KStG kann daher auch nicht dadurch gerechtfertigt werden, daß etwa diese Vorschrift die Ausnahme von der Steuerpflicht nach § 28 Abs 5 und Abs 7 EStG vorsieht.

6. Steuerbefreiung für Einkünfte gem § 30 EStG

Der Entwurf sieht zwar eine Befreiung für Einkünfte gem § 31 EStG, nicht aber für Einkünfte gem § 30 EStG vor. Dies ist zu bedauern. Zu fordern ist, daß auch Einkünfte gem § 30 EStG befreit werden sollen. Die bei der Verwaltung von Wertpapierdepots unbedingt erforderliche Flexibilität soll auch für die Privatrechtsstiftung gewahrt bleiben. Auch ein kurzfristiger Verkauf von Wirtschaftsgütern, insbesondere von Wertpapieren, soll möglich sein, ohne Steuerpflicht auszulösen. Auch für Investmentfonds hat der Gesetzgeber eine Ausnahme von § 30 EStG vorgesehen. Da auch bei Privatrechtsstiftungen die Veranlagung in Wertpapieren von großer Bedeutung sein wird, sollte sich der Gesetzgeber an die Regelung für Investmentfonds anlehnen. Fiskalische Erfordernisse sprechen nicht dagegen, für Privatrechtsstiftungen eine Ausnahme von § 30 EStG vorzusehen. Unter Einhaltung der Spekulationsfrist kann dieser Tatbestand ohnehin vermieden werden.

IV. BESTEUERUNG DER ZUWENDUNGEN VON PRIVATRECHTSSTIFTUNGEN

1. Keine Schenkungssteuerbelastung für Zuwendungen an den Letztbegünstigten im Rahmen der Auflösung

Der Entwurf hat den Weg eingeschlagen, Zuwendungen von Privatrechtsstiftungen beim Begünstigten generell mit Einkommensteuer zu beladen. Im Unterschied zu Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften sollen nicht nur die Früchte der Privatrechtsstiftung, sondern auch die Ausschüttung (Zuwendung) des ursprünglich gestifteten Kapitals besteuert werden. Diese Regelung macht es möglich, nicht danach unterscheiden zu müssen, ob das zugewendete Vermögen aus dem gestifteten Kapital oder aus den Früchten der Privatrechtsstiftung stammt. Die vorgesehene Einkommensteuer soll diesbezüglich auch die sonst möglicherweise zur Anwendung kommende Schenkungssteuer ersetzen.

Der Entwurf durchbricht dieses Konzept jedoch. Für Zuwendungen an den Letztbegünstigten sind nach dem Entwurf nunmehr anlässlich der Auflösung der Stiftung auch Schenkungssteuerbelastungen vorgesehen. Dies ist nicht einsichtig, da es in diesen Fällen zu einer Doppelbelastung von Einkommensteuer (mit teilweisem Schenkungssteuerersatz-Charakter) und Erbschaftssteuer kommt, die eindeutig systemwidrig ist. In der Praxis wird der Anfall von Schenkungssteuer bei Zuwendungen an den Letztbegünstigten leicht vermeidbar sein, da das Vermögen der Privatrechtsstiftung eben noch vor ihrer Auflösung an die Begünstigten zugewendet wird. Somit können auch keine fiskalischen Erfordernisse für diese Vorschrift sprechen. Aus System- und Praktikabilitätsgründen ist daher unbedingt zu fordern, daß die Schenkungssteuerbelastung für Zuwendungen an Letztbegünstigte einer Privatrechtsstiftung anlässlich der Auflösung gestrichen wird.

2. Keine Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Destinatären

Der derzeit vorliegende Entwurf sieht vor, daß Zuwendungen der Privatrechtsstiftung an Begünstigte dem halben Durchschnittseinkommensteuersatz unterliegen sollen. Die Einkommensteuer soll im Wege einer 25 %igen Kapitalertragsteuer erhoben werden. Für Zuwendungen an beschränkt Steuerpflichtige stellt der 25 %ige Kapitalertragsteuerabzug die Endbelastung dar. Im Falle des Vorliegens eines Doppelbesteuerungsabkommens kann diese Belastung bis auf Null reduziert werden (vgl Lang, SWI 1993, Heft 1). Um hier Verzerrungen zwischen verschiedenen Staaten zu vermeiden, wäre es zu begrüßen, wenn für beschränkt Steuerpflichtige generell keine KESt-Pflicht vorgeschrieben wird. Dies

würde dazu führen, daß auch Ausländer Vermögen in österreichische Privatrechtsstiftungen einbringen werden.

In systematischer Hinsicht könnte diese Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ebenfalls gerechtfertigt werden. Auch die neue Kapitalertragsteuer II (Abgeltungssteuer) differenziert zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen und durchbricht damit die bisher bestehende Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen bei der Kapitalertragsteuer. Daher wäre es auch gerechtfertigt, bei Begünstigten von Privatrechtsstiftungen eine Differenzierung vorzusehen.

Dies gilt umso mehr, als die im Entwurf vorgesehene Regelung eine Benachteiligung von beschränkt Steuerpflichtigen darstellt: Während im Falle der Veranlagung der halbe Durchschnittsteuersatz in jedem Fall unter 25 % liegt, müssen beschränkt Steuerpflichtige jedenfalls 25 % KEST bezahlen.

3. Befreiung für Zuwendungen an Körperschaften

In systematischer Sicht ist der Entwurf von der Konzeption getragen, die Besteuerung in bestimmten Fällen aufzuschieben: Bezieht eine Privatrechtsstiftung Einkünfte aus Kapitalvermögen, soll in bestimmten Fällen zwar bei der Privatrechtsstiftung eine Steuerbefreiung vorgenommen werden, dafür soll die Besteuerung beim Begünstigten nachgeholt werden. Statt einer 22 %igen Zinsenendbesteuerung kommt in diesen Fällen die Besteuerung beim Begünstigten mit dem halben Einkommensteuersatz zum Tragen. Diese Konzeption würde es auch erforderlich machen, Zuwendungen der Privatrechtsstiftung an Körperschaften - analog zur Beteiligungsertragsbefreiung - zu befreien. In diesen Fällen wird nämlich ebenfalls die Besteuerung so lange aufgeschoben, bis eine Ausschüttung an eine natürliche Person erfolgt. Der vorliegende Entwurf sieht für diese Fälle aber keine Steuerbefreiung vor, sondern läßt den 30 %igen Körperschaftsteuersatz zum Tragen kommen. Dies ist systemwidrig. Die Erläuterungen begründen diese Systemwidrigkeit bloß damit, daß im Regelfall Körperschaften als Begünstigte nicht in Betracht kommen. Dies ist aber nicht zutreffend, da vorstellbar ist, daß ein Unternehmen vom Unternehmer - mangels geeignetem Nachfolger - in eine Privatrechtsstiftung übertragen wird, in dieser Privatrechtsstiftung längere Zeit hindurch geführt wird und - nach Heranwachsen einer zur Unternehmensführung geeigneten Erbengeneration - die Privatrechtsstiftung aufgelöst werden soll. In diesen Fällen wäre es oft zweckmäßig, das Unternehmen nicht an mehrere Personen zu übertragen - und damit wieder eine Teilung des Unternehmens herbeizuführen -,

sondern das Unternehmen an eine Kapitalgesellschaft zu übertragen, an der die zur Unternehmensführung befähigten Personen beteiligt sind. Die aufgezeigten Systemgedanken und der Bedarf der Praxis sprechen daher dafür, eine Steuerbefreiung vorzusehen, wenn Begünstigte Körperschaften sind.

4. Befreiung für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Recht

Für gemeinnützige Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts (Kammern, Universitätsinstitute etc) haben sich durch das Zinsenendbesteuerungsgesetz zahlreiche Benachteiligungen ergeben, die bereits vielfach kritisiert wurden: Die bisher in vielen Fällen bestehende 10 %ige Endbesteuerung der Kapitaleinkünfte wurde auf 22 % hochgeschraubt. Das Privatrechtsstiftungsgesetz bringt in der Fassung des vorgesehenen Entwurfs diesbezüglich keine Entlastung: Diverse Kapitaleinkünfte sind zwar bei der Privatrechtsstiftung befreit, jedoch kommt bei der Zuwendung an die gemeinnützige Körperschaft oder die Körperschaft öffentlichen Rechts angesichts der "beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art" die 25 %ige Kapitalertragsteuerpflicht als Endbelastung zum Tragen. Würden aber Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts diesbezüglich von der Kapitalertragsteuer befreit werden, könnte die Privatrechtsstiftung auch in diesem Bereich Bedeutung erlangen. Dies ist in rechtspolitischer Hinsicht jedenfalls zu fordern. Durchführbar wäre dies sowohl durch unmittelbare Entlastung an der Quelle als auch durch Rückerstattung. Würden Zuwendungen an Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit werden (vgl Punkt IV/3.), würde dies diese Problematik lösen.

5. Keine Vermögensteuerpflicht beim Begünstigten

In den Erläuterungen wird - auf Seite 10 - festgehalten, daß auf Begünstigtebene keine Vermögensteuerpflicht besteht. Diese in den Erläuterungen vertretene Auffassung sollte uE im Gesetz verankert werden: § 69 Abs 1 Z 2 erfaßt nämlich als Bestandteil des "sonstigen Vermögens" den Kapitalwert von Nießbrauchsrechten und von Rechten auf Renten und andere wiederkehrende Nutzungen und Leistungen. Dieser Tatbestand wird von Lehre und Rechtsprechung sehr weit verstanden. Auch ohne klagberen Rechtsanspruch kann es nämlich zur Vermögensteuerpflicht kommen (Twaroch - Wittmann - Frühwald, Bewertungsgesetz, § 69, 374; VwGH 18.11.1960, 716/60). Von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen wird schon dann gesprochen, wenn der Empfänger mit Sicherheit mit fortlaufenden Vorteilen

rechnen kann (Stoll, Rentenbesteuerung, 3. Aufl, 55). Dies wird aus den tatsächlichen Verhältnissen abgeleitet (Stoll, Rentenbesteuerung, 55). Aus diesem Grund erscheint es uE geboten, die Vermögensteuerfreiheit des Begünstigten (bis zu dem Zeitpunkt, zu dem der Anspruch tatsächlich klagbar wird), im Befreiungskatalog des § 70 BewG zu verankern. Um eine vermögensteuerliche Doppelberücksichtigung zu vermeiden, könnte gesetzlich oder in den Erläuterungen klargestellt werden, daß im Falle der fehlenden Vermögensteuerpflicht beim Begünstigten auch kein Abzugsposten bei der Privatrechtsstiftung selbst gegeben ist.

V. **GESAMTBEURTEILUNG: GROSSZÜGIGERE STEUERLICHE BEGÜNSTIGUNGEN**
ERFORDERLICH

Positiv am zu begutachtenden Entwurf ist, daß die Notwendigkeit steuerlicher Begleitmaßnahmen für Privatrechtsstiftungen eingesehen wird. Die vorliegende Konzeption gewährleistet, daß dieses Sonderrecht in das allgemeine Steuerrecht eingebunden wird. Allerdings sollte unter allen Umständen vermieden werden, daß das Privatrechtsstiftungsgesetz eine "Totgeburt" wird. Aus diesem Grund ist es uE erforderlich, Korrekturen des Gesetzesentwurfs vorzunehmen, die verstärkte steuerliche Anreize zur Gründung von Privatrechtsstiftungen beinhalten. Diese notwendigen Korrekturen betreffen im besonderer Weise den Bereich der Schenkungssteuer und das Internationale Steuerrecht. Ein im Ertragsteuerbereich im wesentlichen gut gelungenes Konzept sollte nicht durch kleinliche Lösungen in Randbereichen zerstört werden, wodurch der Erfolg des neuen Gesetzes insgesamt gefährdet wäre.