

**Fachsenat für Steuerrecht****KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER**

An das
Präsidium des Nationalrates
c/o Parlament

Dr.Karl-Renner-Ring
1010 Wien

Zl.: 10.065/24-I 3/92
Referent: WP/StB Dr. Günther Cerha

Telefon: 0222/53133 0

Br.HB/De

GE/MS 11.3.1993

16. MRZ. 1993

19. März 1993 *St. Brue*

Betrifft: Entwurf eines Privatrechtsstiftungsgesetzes

Sehr geehrte Damen und Herren!

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder übermittelt Ihnen anbei eine ergänzende Stellungnahme zu dem uns übermittelten Entwurf eines Privatrechtsstiftungsgesetzes wunschgemäß in 25facher Ausfertigung.

Wir verbleiben mit der Bitte um Kenntnisnahme

mit vorzüglicher Hochachtung

für den Fachsenat
für Steuerrecht:

Der Leiter

Für die Kammer der
Wirtschaftstreuhänder:

Präsident der Kammerdirektor

Univ.Prof.Dr.Heidinger e.h. Dr. Ernst Traettner Dr.Paula Schneider

Beilage

STELLUNGNAHME
zu Artikel I (zivilrechtlicher Teil) des Entwurfes
des Privatrechtsstiftungsgesetzes

I. Ausschluß des Begünstigten, dessen Ehegatten und von mit dem Begünstigten verwandten Personen gemäß § 15 (2) und (3) des Entwurfes

Wie sich aus der ausländischen Praxis zeigt, wird ein bedeutender und auch sehr zweckmäßiger Anwendungsbereich des neuen Privatrechtsstiftungsgesetzes bei solchen Stiftungen liegen, welchen der Stifter den Charakter einer

Familienstiftung

geben will. Dabei soll der Stiftungsvorstand wie ein guter, verantwortungsbewusster Familievater agieren. Im Stiftungszweck werden u.a. beispielsweise folgende Aufgaben enthalten sein.

- familiäre Dispositionen hinsichtlich der Ausbildung von Deszendenten
- Versorgung von Familienmitgliedern in Krankheits- und Notfällen
- Zuwendungen an karitative Institutionen im Zusammenhang mit familiären Ereignissen, z.B. Unterbringung in Alters- oder Siechenheimen
- Verwaltung und Erhaltung von Familienwohnsitzen
- Ausstattung und Pflege von Gedenkstätten, Gräbern, Museen, Sammlungen
- Unterstützung bei der Schaffung des ersten Wohnsitzes von Familienmitgliedern, z.B. anlässlich der Verehelichung
- Starthilfe bei der Ergreifung eines Berufes

Für die Wahrnehmung solcher Aufgaben im Stiftungsvorstand werden in erster Linie Personen in Frage kommen, die der Familie selbst angehören und unter Umständen auch zum Kreis der Begünstigten zählen. Die Entscheidungen werden nicht nur nach rationalen oder wirtschaftlichen Gesichtspunkten, sondern nach familiären Erfordernissen zu treffen sein. Aus diesen Gründen erscheint der im Entwurf vorgesehene zwingende Ausschluß eines Begünstigten, dessen Ehegatten und von mit dem Begünstigten verwandten Personen gemäß § 15 (2) und (3) des Entwurfes nicht zweckmäßig und wird in den meisten dieser Fälle den Vorstellungen des Stifters widersprechen. Dieser will doch oftmals die Entscheidung unter die Aufsicht anderer Familienmitglieder bzw. einer anderen familiären Autorität übertragen.

- 2 -

Es wird daher vorgeschlagen, die diesbezüglichen Bestimmungen in § 15 zu eliminieren, sodaß

§ 15 (2) nunmehr folgenden Wortlaut erhält:

"Juristische Personen können nicht Mitglieder des Stiftungsvorstandes sein."

und

§ 15 (3) ersatzlos entfällt.

Es sollte in die Dispositionsfreiheit des Stifters fallen, ob er in der Stiftungsurkunde weitere einschränkende Auswahlkriterien für Bestellung der Mitglieder des Stiftungsvorstandes vorsehen will.

Zur Vermeidung von Interessenskonflikten könnte neben den ohnedies vorgesehenen allgemeinen Kontroll- und Schutzbestimmungen eine Bestimmung in § 17 (innere Ordnung des Stiftungsvorstandes) aufgenommen werden, die vorsieht, daß sich ein Mitglied des Stiftungsvorstandes der Stimme zu enthalten habe, soweit eine Beschußfassung seine Person als Begünstigten betrifft.

II. Administrativer Aufwand zu hoch für kleinere Stiftungen (insbesondere Familienstiftungen)

Die unabhängig von Größe und Art der Aufgaben der Stiftung in allen Fällen zwingend vorgesehene

- Pflichtprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer gemäß § 23
- Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht gemäß § 22
- Mindestanzahl von drei (familienfremden) Vorstandsmitgliedern, wovon einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugt sein muß

kann in vielen Fällen zu einem unvertretbaren Mißverhältnis zwischen zwingend erforderlichem Verwaltungsaufwand einerseits und dem Stiftungsvermögen sowie insbesondere den Erträgnissen andererseits führen. Dies wird insbesondere dann zutreffen, wenn beispielsweise ein Familienwohnsitz, eine Sammlung oder andere ertragslose Vermögenswerte erhalten werden sollen und daneben nur beschränkte Erträge zur Erfüllung des Stiftungszweckes zur Verfügung stehen. Ein Kapitalvermögen von beispielsweise S 10,- Mio würde zwar dem 10-fachen Mindestvermögen entsprechen, aber nur einem Jahresertrag von ca. S 600.000,- bis S 700.000,-

- 3 -

erzielen, sodaß die zwingend anfallenden Kosten für "fremde" Stiftungsvorstände, Buchführung und Erstellung eines Jahresabschlusses sowie die Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer bereits etwa 30 % der Erträge oder mehr aufbrauchen würden.

Zu beachten ist auch, daß etwa für schweizer und liechtensteinische Stiftungen oder angloamerikanische Trusts erheblich geringere Mindestfordernisse bestehen.

Aus diesen Gründen scheint es erforderlich, wesentliche Erleichterungen für

"kleine Stiftungen"

vorzusehen:

1. Der Stiftungsvorstand muß aus wenigstens zwei Personen bestehen, von welchen eine im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und hier zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugt sein muß.
2. Die unter Punkt 1. grundsätzlich geforderte Zulassung von Begünstigten und deren Familienmitgliedern zur Mitwirkung im Stiftungsvorstand muß zumindest für die "kleine Stiftung" gelten.
3. Keine Anwendung der Bestimmungen der §§ 222 bis 234, 236 bis 239 und 243 HGB für die Rechnungslegung.
4. Der Stiftungsprüfer muß nicht Wirtschaftsprüfer sein, es genügt, wenn es sich um eine vom Stiftungsvorstand unabhängige, unbefangene, eigenberechtigte Person mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland handelt.

Die Grenze für die "kleine Stiftung" könnte mit einem Reinvermögen gezogen werden, das zu keinem Zeitpunkt des letzten oder des laufenden Rechnungsjahres S 50,- Mio übersteigt, oder mit einem Jahrestüberschuß von S 3,- Mio der in beiden letzten Rechnungsjahren nicht überschritten wird.

- 4 -

III. Erleichterung betreffend die jährliche Bestandsaufnahme bei Land- und Forstwirten

Es wird empfohlen, in § 22 des Entwurfes eine Bestimmung aufzunehmen, welche für Land- und Forstwirte die Anwendung Erleichterungen bei der jährlichen Bestandsaufnahme gemäß § 125 (5) BAO zuläßt. Ein jährlicher Bestandvergleich für das stehende Holz wäre unzumutbar und in den meisten Fällen kaum möglich.

ERGÄNZUNG ZUR STELLUNGNAHME
betreffend die steuerlichen Vorschriften des Entwurfes
des Privatrechtsstiftungsgesetzes

I. Keine Anwendbarkeit der Wegzugsbesteuerung gem § 31 EStG

Werden bestimmte Beteiligungen aus dem Privatvermögen, die im Veräußerungsfall gem § 31 EStG der Steuerpflicht unterworfen wären, an eine Privatrechtsstiftung übertragen, so soll nach dem vorliegenden Konzept § 31 EStG bei der Privatrechtsstiftung selbst nicht zum Tragen kommen. Bei der Privatrechtsstiftung wären daher Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen grundsätzlich steuerfrei. Nach dem Wortlaut des § 31 Abs 2 Z 2 EStG ist aber nicht auszuschließen, daß die Zuwendung einer Beteiligung aus dem Privatvermögen an eine Privatrechtsstiftung als "Maßnahme des Steuerpflichtigten, die zum Verlust des Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich eines Anteils im Sinn des Abs 1" führt, gesehen wird. Dies ist aber vom vorliegenden Entwurf offensichtlich nicht intendiert und würde die Steuerfreiheit gem § 31 EStG im weiten Bereichen ad absurdum führen. Die Unsicherheit in der Anwendung des § 31 Abs 2 Z 2 EStG ist derzeit in der Praxis sehr groß (vgl Tumpel, SWI 1992, 67 ff). Um die Anwendbarkeit des § 31 Abs 2 Z 2 EStG im Falle der Zuwendung einer Beteiligung an einer Privatrechtsstiftung jedenfalls auszuschließen, sollte uE eine ausdrückliche gesetzliche Regelung geschaffen werden. Hinsichtlich der grundsätzlichen Kritik der Kammer der Wirtschaftstreuhänder an der Wegzugsbesteuerung des § 31 Abs 2 Z 2 EStG verweisen wir auf die ausführliche Stellungnahme zur 2. Etappe der Steuerreform.

II. Klarstellung der Schenkungssteuerfreiheit für Zuwendungen an den Begünstigten außerhalb des Anwendungsbereichs des § 8 Abs 3 Z 4 ErbStG in der Fassung des Privatrechtsstiftungsgesetzes

Das vorliegende Konzept des Privatrechtsstiftungsgesetzes ist von der Überlegung getragen, daß Zuwendungen an Begünstigte grundsätzlich ausschließlich der Einkommensteuer, nicht aber der Schenkungssteuer unterliegen sollen. Einzige Ausnahme ist die Zuwendung an den Letztbegünstigten anlässlich der Auflösung der Privatrechtsstiftung. Diese Ausnahme wurde von uns bereits als unsystematisch kritisiert. Darüber hinaus ergibt sich aber uE die Notwendigkeit, daß der Gesetzgeber ausdrücklich klarstellt, daß jedenfalls alle anderen Zuwendungen von Privatrechtsstiftungen nicht der Schenkungssteuer unterliegen. Wendet nämlich eine Stiftung - ohne dazu rechtlich verpflichtet zu sein - Destinatären vermögenswerte Vorteile zu, so sind regelmäßig schenkungssteuerbare Tatbestände im Sinne des § 3 ErbStG erfüllt (zB freigebige Zuwendung), die immer in die V. Steuerklasse

fallen (Müller, in: Csoklich - Müller, Hrsg, Die Stiftung als Unternehmer, 1990, 173 mwN). Unter Umständen könnte aber eine bloß lose Umschreibung des Kreises der Destinatäre so gedeutet werden, daß keine rechtliche Verpflichtung besteht, bestimmten Personen vermögenswerte Vorteile zuzuwenden. Dies würde daher möglicherweise zur Schenkungssteuerpflicht führen. Eine derartige Schenkungssteuerpflicht wäre aber nicht intendiert. Daher sollte dies durch ausdrückliche gesetzliche Anordnung ausgeschlossen werden. UE sollte die ausdrückliche gesetzliche Anordnung auch den derzeit in § 8 Abs 3 Z 4 ErbStG geregelten Fall erfassen.

III. Zuwendungen an Privatrechtsstiftungen sollen keine umsatzsteuerbaren Vorgänge sein

Analog zum Umgründungssteuerrecht (zB § 22 Abs 2 UmgründungssteuerG) sollte auch für Zuwendungen an Privatrechtsstiftungen vorgeschenen sein, daß die Zuwendungen keine umsatzsteuerbaren Vorgänge im Sinn des § 1 Abs 1 UStG sind. Andernfalls könnten sich Probleme ergeben, da unter Umständen die Zuwendungen an die Privatrechtsstiftung selbst als Leistung im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 gesehen werden könnten (allfällige Gegenleistung: Stifterrechte, Schuldenübernahme?), zum anderen aber die Zuwendung als Eigenverbrauchstatbestand gem § 1 Abs 1 Z 2 UStG gesehen werden könnte. Die Verwirklichung des Eigenverbrauchstatbestandes wäre aber schwierig, da davon auszugehen ist, daß die Privatrechtsstiftung die Person des Stifters "fortsetzt". Die Weiterführung unternehmerischer Tätigkeit des Stifters in der Privatrechtsstiftung sollte daher nicht zur Umsatzsteuerbelastung führen.

IV. Keine Änderung für Investmentfonds

Der Entwurf sieht vor, daß § 21 Abs 2 KStG neu gefaßt werden soll und eine geschlossene systematische Grundlage für die Befreiung verschiedener Körperschaften von der Kapitalertragsteuer geschaffen werden soll. § 94 Z 6 EStG 1988 verweist folgerichtig bloß auf § 21 Abs 2 KStG. In der Auflistung des § 21 Abs 2 KStG findet sich jedoch keine Erwähnung der Investmentfonds. Diesbezüglich geht aber aus den Erläuterungen nicht hervor, daß hier eine Änderung für bisher durch § 94 Z 6 EStG geschaffenen Rechtslage bewirkt werden soll. Es wäre daher bei der Endredaktion darauf zu achten, daß auch die Investmentfonds Erwähnung finden.

V. Begünstigung von Zuwendungen an Stiftungen, die im wesentlichen gemeinnützige oder mildtätige Aufgaben erfüllen

Das neue Privatrechtsstiftungsgesetz soll es auch ermöglichen, auf Privatinitiativen beruhende, gemeinnützige oder zumindest im wesentlichen gemeinnützige Institutionen (Stiftungen) zu schaffen, die nicht der Staatssicht und den schwerfälligen Regelungen des Bundesstiftungs- und -fondsgesetzes unterliegen. Solche Stiftungen können die Aufgaben des Staates auf den verschiedensten gemeinnützigen und mildtätigen Gebieten unterstützen und auch zu einer Entlastung der öffentlichen Hand beitragen. Diese zweifellos in hohem Maße förderungswürdigen Aktivitäten werden hinsichtlich gewährter Zuwendungen bisher gemäß § 4 (4) Z 5 und 6 EStG (bzw. § 18 (1) Z 7 EStG) nur hinsichtlich eines sehr eingeschränkten Kreises von Institutionen bzw. Aufgaben steuerlich begünstigt. In § 4 (4) Z 6 EStG sind neben den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechtes nur einige wenige Institutionen genannt. Gemäß § 4 (4) Z 5 EStG sind Zuwendungen nur für sehr eingeschränkte Zwecke (Forschungsaufgaben, der Erwachsenenbildung dienende Lehraufgaben, welche wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen) begünstigt.

Im Interesse einer Förderung privater Initiativen auf gemeinnützigem und mildtätigem Gebiet und einer daraus folgenden Entlastung der öffentlichen Hand auf diesem Sektor wird eine Erweiterung des § 4 (4) Z 6 EStG um eine lit.c vorgeschlagen:

"Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an Privatrechtsstiftungen oder Stiftungen nach dem Bundesstiftungs- und fondsgesetz, die im wesentlichen mit gemeinnützigen (§ 35 BAO) oder mildtätigen (§ 37 BAO) Aufgaben befaßt sind.

Auf lit.c ist Z 5 letzter Absatz anzuwenden."

Auf diese Weise wären die Voraussetzungen durch das Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung zu überprüfen und gegebenenfalls durch Bescheid festzustellen und in die einmal jährlich zu erfolgende Veröffentlichung aufzunehmen.

VI. Die Übertragung des gesamten Vermögens (Betriebes) einer Kapitalgesellschaft oder anderen Körperschaft auf eine Privatrechtsstiftung

Neben den denkbaren Fällen einer "Umwandlung" einer Familienholding in eine Familienstiftung bzw. Unternehmensstiftung besteht ein sehr akuter Bedarf, die steuerschonende Umwandlung von Sparkassen und anderen Personenvereinigungen in eine Privatrechtsstiftung zu ermöglichen.

Die Übertragung des gesamten Vermögens (Betriebes) einer Kapitalgesellschaft oder anderen Körperschaft auf die Privatrechtsstiftung löst als Fall des § 6 Z 9 lit.a EStG keine Steuerpflicht beim Stifter und eine Buchwertfortführung bei der Stiftung aus, die anschließende Liquidation der Körperschaft führt zu keinen steuerlichen Konsequenzen, da ja die Vermögensübertragung ohne Gegenleistung erfolgt war und die zu liquidierende Körperschaft kein Vermögen mehr besitzt. Im ertragsteuerlichen Bereich bestehen daher keine Umwandlungshindernisse. Die Schenkungssteuer, welche der Entwurf mit 5% vorsieht und für welche grundsätzlich 2% als Höchstgrenze angesehen werden, könnte aber selbst mit 2% ein bedeutendes Hemmnis darstellen. Dazu kommen noch allfällige Gebühren und andere Verkehrsteuern. Es erscheint daher zweckmäßig in Anlehnung an Art III UmgrStG (§ 22 (2) und (3)) auch für diese Vorgänge eine entsprechende Befreiung von Gebühren und Verkehrsteuern vorzusehen.

VII. Buchführungspflicht - Bestandsvergleich

Es erscheint fraglich, ob die im Entwurf vorgeschene Bestimmung des § 7 (4) Z 1 KStG, wonach die Privatrechtsstiftung nicht unter § 7 (3) KStG fällt ausreicht, um klarzustellen, daß für die steuerliche Gewinnermittlung keine über § 125 BAO hinausgehende Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht bestehen soll. Insbesondere wäre sicherzustellen, daß für Land- und Forstwirte sich die jährliche Bestandsaufnahme nicht auf das stehende Holz zu erstrecken braucht (§ 125 (5) BAO).