



# Die Privatstiftung

Nationales und internationales Stiftungsrecht

## Schriftleitung

Johannes Gasser, Georg Kodek, Daniel Varro, Johannes Zollner



## 52 | Beiträge

### Querverbindungen zwischen Stiftungs-, Zivil- und Gesellschaftsrecht

Heinrich Foglar-Deinhardstein und Alexander Gruber

## 57 |

### Das Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz – Auswirkungen auf Privatstiftungen

Cordula Horkel-Wytrzens und Michael Petritz

## 63 |

### Umwandlung in und Verschmelzung von Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen

Andreas Kampitsch

## 76 | Rechtsprechung

### Maßgeblich für die Bewertung des Schenkungspflichtteils ist der Zeitpunkt der Schenkung, aufgewertet auf den Zeitpunkt des Erbanfalls

Georg Burger-Scheidlin

# Umwandlung in und Verschmelzung von Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen

## Ableitungen für ein Umgründungssteuerrecht für Privatstiftungen

Dem österr Privatstiftungsrecht sind „Umgründungen“ in und von Privatstiftungen prinzipiell fremd. Umstrukturierungsvorgänge wie Verschmelzungen und Spaltungen von Privatstiftungen werden durch den Einsatz von Substiftungen simuliert und nachvollzogen. Für zwei Spezialfälle der Privatstiftung, die Sparkassen-Privatstiftung einerseits und die Versicherungsverein-Privatstiftung andererseits, ist allerdings eine Umgründung, die Verschmelzung, gesetzlich möglich. In derartige Privatstiftungen umgewandelte Sparkassen/Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit können unter Ausschluss der Abwicklung durch Aufnahme verschmolzen werden. Der Beitrag stellt die steuerlichen Konsequenzen derartiger Umwandlungen und Verschmelzungen dar und versucht abzuleiten, inwieweit die steuerlichen Grundsätze auch für ein allfällig zu schaffendes Verschmelzungsrecht für „normale“ Privatstiftungen gelten könnten, um grundlegende Merkmale für ein Umgründungssteuerrecht für Privatstiftungen zu definieren.

Von **Andreas Kampitsch**

### Inhaltsübersicht:

- A. Einleitung
- B. Umwandlung in eine Sparkassen- oder Versicherungsverein-Privatstiftung
  1. Umwandlung einer Sparkasse
  2. Umwandlung eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit
  3. Schlussbilanz und Umwandlungsstichtag
  4. Steuerliche Auswirkungen
    - a) Die Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftung als eigennützige Privatstiftung
    - b) Verkehrsteuern und Umsatzsteuer
    - c) Ertragsteuerliche Folgen
    - d) Zuwendungen der umgewandelten Privatstiftung an Begünstigte
    - e) Zuwendungen Dritter an die Sparkassen- oder Versicherungsverein-Privatstiftung
- C. Verschmelzung von Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen
  1. Regelungen des SpG und des VAG 2016
  2. Steuerliche Auswirkungen
    - a) Anwendbarkeit des UmgrStG
    - b) Verkehrsteuern und Umsatzsteuer
    - c) Ertragsteuerliche Konsequenzen
- D. Übertragbarkeit der Ergebnisse auf „normale“ Privatstiftungen und weitere Überlegungen

### A. Einleitung

Mit BG BGBl I 1998/184 wurde in §§ 27 a f SpG<sup>1)</sup> für Sparkassen, mit der VAG-Nov 2005<sup>2)</sup> für Versiche-

rungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVG) in § 61 f VAG<sup>3)</sup>, welche jeweils nur mehr anteilsverwaltend<sup>4)</sup> tätig sind, die Möglichkeit geschaffen, sich formwechselnd in Privatstiftungen umzuwandeln. Für VVG wurde diese Möglichkeit auch nach der Neukodifizierung des VAG durch VAG 2016<sup>5)</sup> beibehalten und findet sich nunmehr in § 66 VAG 2016. Anders als die typische Form der Privatstiftung können derartige Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftungen unter Ausschluss der Abwicklung jeweils mit anderen Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftungen verschmolzen werden. Für den Standardfall der Privatstiftung ist eine solche Verschmelzung (oder auch sonstige Umgründungen) grundsätzlich nicht vorgesehen.<sup>6)</sup> Sollen zwei Privatstiftungen „verschmolzen“ werden, kann dies mittels Einsatzes von Substiftungen als Hilfskonstruktionen nachvollzogen werden.<sup>7)</sup> →

1) Sparkassengesetz BGBl 1979/64.

2) VAG-Novelle 2005 BGBl I 2005/93.

3) Versicherungsaufsichtsgesetz BGBl 1978/569.

4) Siehe hierzu gleich unter B.1 und B.2.

5) Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 BGBl I 2015/44.

6) *Helbich/Widinski*, Umgründungen von Privatstiftungen, in FS Werilly (2000) 141 (142 ff).

7) Vgl ausführlich hierzu *Ludwig/Unger/Hebenstreit*, Privatstiftung als Konzernmutter eines internationalen Konzerns, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht<sup>2</sup> (2014) 91 (105 ff); *Arnold/Ludwig*, Substiftungen, in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2013) Rz 14/1 ff; *Arnold/Ludwig*, Exit- und Umgründungsszenarien bei Privatstiftungen, *Kathrein & Co Stiftungsservice* 2004 H 5, 5 (5 ff); *Cerha/Ludwig*, Umgründungen von Privatstiftungen, *ÖStZ* 2004, 364 (364 ff); *Helbich/Widinski* in FS Werilly 141 ff.

PSR 2018/18

§ 13 Abs 5 KStG;  
§ 27a SpG;  
§ 66 VAG 2016

Verschmelzung;  
Sparkassen-  
Privatstiftung;  
Versicherungs-  
verein-Privat-  
stiftung

## B. Umwandlung in eine Sparkassen- oder Versicherungsverein-Privatstiftung

### 1. Umwandlung einer Sparkasse

Die Möglichkeit der Umwandlung von Sparkassen nach dem SpG besteht ausschließlich für anteilsverwaltende Sparkassen. Das sind Sparkassen, „die ihr Unternehmen oder den bankgeschäftlichen Teilbetrieb in eine Sparkassen Aktiengesellschaft eingebracht haben“ (§ 27 a Abs 1 SpG). In der Folge besteht die Tätigkeit der Sparkasse nicht mehr im operativen Geschäft, sondern hauptsächlich in der Verwaltung der Anteile an der – das operative Geschäft führenden – Sparkassen Aktiengesellschaft.<sup>8)</sup> Eine Umwandlung von operativ tätigen Sparkassen ist nicht vorgesehen; einerseits dürfen Privatstiftungen keine Bankgeschäfte betreiben (keine zulässige Rechtsform nach § 5 Abs 1 Z 1 BWG<sup>9)</sup>) und andererseits verbietet § 1 Abs 2 Z 1 PSG der Privatstiftung die Ausübung einer gewerbsmäßigen Tätigkeit.<sup>10)</sup>

Gem § 27 b Abs 1 SpG besteht mit Eintragung der formwechselnden Umwandlung in das Firmenbuch die Sparkasse als Privatstiftung weiter.<sup>11)</sup> Als Stifter der Sparkassen-Privatstiftung gilt die Sparkasse und nicht etwa diejenigen, welche die Sparkasse errichtet haben. Die Sparkasse als Stifter kann sich das Recht auf Änderung der Stiftungsurkunde, auf Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde und auf Widerruf der Privatstiftung sowie sonstige Gestaltungsrechte nicht vorbehalten (§ 27 a Abs 4 Z 1 SpG).<sup>12)</sup> Da die Sparkasse nach der formwechselnden Umwandlung als Privatstiftung fortbesteht und es denkunmöglich ist, dass die Privatstiftung ihr eigener Stifter ist, gibt es nach der Umwandlung keinen Stifter, der die Stifterrechte ausüben könnte.<sup>13)</sup> Bei einer Sparkassen-Privatstiftung, die aus einer Vereinsparkasse hervorgegangen ist, nimmt aber die Vereinsversammlung die Rechte des Stifters wahr (ohne jedoch selbst zum Stifter zu werden, § 27 a Abs 4 Z 1 SpG).

### 2. Umwandlung eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit

Ähnlich geregelt ist die Umwandlung eines VVaG in § 66 VAG 2016. Die Umwandlungsmöglichkeit ist wie bei Sparkassen nur für jene VVaG möglich, „die ihren gesamten Versicherungsbetrieb in eine oder mehrere Aktiengesellschaften eingebracht haben“ (§ 66 Abs 1 VAG 2016), sohin anteilsverwaltend tätig sind.<sup>14)</sup> Weitere Voraussetzung ist, dass es sich um einen „großen“ Versicherungsverein handelt.<sup>15)</sup> Auch die Umwandlung eines VVaG ist *ex lege*<sup>16)</sup> eine formwechselnde Umwandlung, der Versicherungsverein besteht mit der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch als Privatstiftung weiter (§ 66 Abs 8 VAG 2016). Der Rechtsträger wechselt somit lediglich sein Rechtskleid.<sup>17)</sup> Ähnlich der Sparkassen-Privatstiftung gilt bei der Versicherungsverein-Privatstiftung der umgewandelte VVaG als Stifter. Der VVaG als Stifter kann sich das Recht auf Änderung der Stiftungsurkunde, auf Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde und auf Widerruf der Privatstiftung sowie sonstige Gestaltungsrechte nicht vorbehalten (§ 66 Abs 3 Z 1 VAG 2016).<sup>18)</sup> Da

der VVaG nach der formwechselnden Umwandlung als Privatstiftung fortbesteht und es denkunmöglich ist, dass die Privatstiftung ihr eigener Stifter ist, gibt es aber – wie bei der Sparkassen-Privatstiftung – keinen Stifter, der die Stifterrechte ausüben könnte.

### 3. Schlussbilanz und Umwandlungsstichtag

Sowohl nach SpG als auch nach VAG 2016 hat der Vorstand der Sparkasse/des VVaG eine Schlussbilanz aufzustellen,<sup>19)</sup> wobei § 220 Abs 3 AktG<sup>20)</sup> sinngemäß gilt. Wesentlicher Gehalt des Verweises auf die aktienrechtliche Bestimmung zur Verschmelzung durch Aufnahme besteht darin, dass die Schlussbilanz auf einen Umwandlungsstichtag aufzustellen ist, der höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch liegt.<sup>21)</sup> Die Schlussbilanz muss dementsprechend auch nicht veröffentlicht werden und ist insb für die der Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftung vorgeschriebene Vermögenserhaltung von Bedeutung.<sup>22)</sup>

### 4. Steuerliche Auswirkungen

#### a) Die Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftung als eigennützige Privatstiftung

Nach StfR 2009 Rz 129 sind sowohl Sparkassen- als auch Versicherungsverein-Privatstiftungen abgabenrechtlich eigennützige Privatstiftungen iSd § 5 Z 11

8) *Portisch*, Sparkassenstiftungen – Besonderheiten im Vergleich zu Privatstiftungen nach PSG, in *Gassner/Göth/Grohs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen (2000) 165 (166 f). Neben der Verwaltung der Beteiligung an der Sparkassen Aktiengesellschaft könnten bankgeschäftsfremde Tätigkeiten (die nicht in die Sparkassen Aktiengesellschaft eingebracht wurden) oder (andere) Beteiligungen ausgeübt bzw verwaltet werden (zu den in die Sparkassen Aktiengesellschaft einzubringenden Vermögensteilen s bei *Perl*, Die Sparkassen-Privatstiftung [2005] 53 ff).

9) Bankwesengesetz BGBl 1993/532.

10) *Arnold*, Privatstiftungsgesetz<sup>3</sup> (2013) § 27 a SpG Rz 3.

11) Zu den Voraussetzungen für eine Umwandlung in eine Sparkassen-Privatstiftung s aus jüngerer Zeit *Arnold*, Formwechselnde Umwandlung in bzw von Privatstiftungen, in FS Hügel (2016) 33 (38 ff).

12) *Arnold* in FS Hügel 39.

13) So *Arnold* in FS Hügel 42 zur vergleichbaren Regelung für Versicherungsverein-Privatstiftungen.

14) *Arnold*, Privatstiftungsgesetz<sup>3</sup> § 61 f VAG Rz 5.

15) Nach § 69 Abs 1 VAG 2016 sind die Regelungen über die Umwandlung eines Versicherungsvereins auf Gegenseitigkeit auf kleine Versicherungsvereine nicht anzuwenden; s auch *Arnold*, Privatstiftungsgesetz<sup>3</sup> § 61 f VAG Rz 1.

16) Siehe auch *König*, § 13 Abs 5 KStG 1988 allgemein und das „sonstige Ausscheiden“ im Besonderen, in FS W. Doralt (2007) 223 (226 f); StfR 2009 Rz 130.

17) *Arnold*, Umwandlung von Versicherungsvereinen in Privatstiftungen, SWK 2005, W 157 (W 158).

18) *Arnold* in FS Hügel 39.

19) Bei der Sparkasse hat diese Schlussbilanz den Vorschriften der §§ 189 bis 216 UGB zu entsprechen, bei dem VVaG den Vorschriften des 7. Hauptstücks des VAG 2016 unter Berücksichtigung des § 63 Abs 3 VAG 2016, der für rein vermögensverwaltende VVaG gewisse Bestimmungen des VAG 2016 als sinngemäß anwendbar macht. § 136 Abs 1 Z 4 VAG 2016 schreibt hinsichtlich der Rechnungslegung für rein vermögensverwaltende VVaG vor, dass diese die Rechnungslegungsvorschriften des UGB für große Gesellschaften anzuwenden haben, soweit das VAG 2016 nichts anderes bestimmt. Grundsätzlich ist auch die Schlussbilanz des umzuwandelnden VVaG daher nach den Regelungen des UGB aufzustellen.

20) Aktiengesetz BGBl 1965/98.

21) Vergleichbare Vorschriften verweisen in selber Weise auf § 220 Abs 3 AktG (s etwa § 240 Abs 2 und § 246 Abs 3 AktG iZm der formwechselnden Umwandlung einer AG in eine GmbH [und vice versa]).

22) *Arnold*, Privatstiftungsgesetz<sup>3</sup> § 27 a Rz 6 und § 61 f Rz 12.

iVm § 13 KStG. Sie sind keine „betrieblichen Privatstiftungen“ iSd § 4 d EStG. Wenngleich Begünstigte der Sparkassen-Privatstiftung lediglich solche sein dürfen, deren Aufgabenbereich ausschließlich die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Ziele iSd §§ 34 bis 40 BAO zum Gegenstand hat, ausgenommen gemeinnützige Wohnbaugesellschaften (§ 27 a Abs 4 Z 3 SpG),<sup>23)</sup> führt dies nicht zur Gemeinnützigkeit der Sparkassen-Privatstiftung im abgabenrechtlichen Sinne, da hierfür weitere Voraussetzungen vorliegen müssen.<sup>24)</sup> Das Gesetz dürfte jedoch davon ausgehen, dass – in Einzelfällen von Sparkassen-Privatstiftungen – auch eine iSd §§ 34 ff BAO gemeinnützige Privatstiftung vorliegen kann, weil es in § 27 a Abs 4 Z 8 SpG die Umwandlung einer Sparkassen-Privatstiftung in eine Stiftung nach dem BStFG 2015<sup>25)</sup> explizit ausschließt.<sup>26)</sup> Eine derartige Umwandlung einer Privatstiftung in eine Bundes-Stiftung wäre aber gem § 26 Abs 1 BStFG 2015 überhaupt nur dann zulässig, wenn der Privatstiftung abgabenrechtliche Begünstigungen aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO zukommen.<sup>27)</sup> Die Regelung des § 27 a Abs 1 Z 8 SpG wäre dementsprechend nicht notwendig, wenn ausgeschlossen wäre, dass eine Sparkassen-Privatstiftung abgabenrechtlich als gemeinnützig eingestuft wird. Regelmäßig sind Sparkassen-Privatstiftungen (wie auch Versicherungsverein-Privatstiftungen) aber abgabenrechtlich als eigennützig einzustufen.<sup>28)</sup> Nach PSG liegen hingegen gemeinnützige Privatstiftungen vor, der Auflösungsgrund des § 35 Abs 2 Z 3 PSG<sup>29)</sup> kommt daher nicht zur Anwendung.<sup>30)</sup> Bei einer Versicherungsverein-Privatstiftung, deren Begünstigtenkreis sich auf jene Personen erstreckt, die einen Versicherungsvertrag mit der Aktiengesellschaft unterhalten, wäre die Anwendung besagter Auflösungsbestimmung – mangels privatstiftungsrechtlicher Gemeinnützigkeit – zwar denkbar,<sup>31)</sup> wird aber von § 66 Abs 3 Z 2 zweiter Satz VAG 2016 ausdrücklich ausgeschlossen.<sup>32)</sup> Eine Versicherungsverein-Privatstiftung ist abgabenrechtlich daher mE

keinesfalls als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich iSd §§ 34 ff BAO einzustufen. Für die weitere Analyse wird in Übereinstimmung mit StfR 2009 Rz 129 von jeweils eigennützigen Privatstiftungen ausgegangen.

#### b) Verkehrsteuern und Umsatzsteuer

Grundsätzlich denkbar wäre eine Verkehrsbesteuerung der formwechselnden Umwandlung mit Stiftungseingangssteuer bzw Grunderwerbsteuer. Der Stiftungseingangssteuer unterliegen „*unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung oder an damit vergleichbare Vermögensmassen*“ (§ 1 Abs 1 StiftEG). Da es bei einer formwechselnden Umwandlung lediglich zu einer Änderung des Rechtskleids, nicht aber zu einer wie auch immer gearteten Zuwendung kommt, die schon begrifflich einen Zuwendenden und einen Erwerber, sohin zwei (unterschiedliche) Personen voraussetzt,<sup>33)</sup> unterliegt die formwechselnde Umwandlung einer Sparkasse bzw eines VVaG nicht der Stiftungseingangssteuer.<sup>34)</sup> Aufgrund des reinen Rechtskleidwechsels wird durch die formwechselnde Umwandlung kein Grunderwerbsteuerlicher Erwerbstatbestand erfüllt<sup>35)</sup> und kommt es mangels Leistungsaustauschs auch zu keiner Besteuerung mit Umsatzsteuer.<sup>36)</sup> Durch die Umwandlung von Sparkassen bzw VVaG in eine Privatstiftung erfolgt daher keine Belastung mit Verkehrsteuern oder Umsatzsteuer.

#### c) Ertragsteuerliche Folgen

Die formwechselnde Umwandlung einer Sparkasse/eines VVaG in eine Privatstiftung unterliegt ertragsteuerlich gesonderten Regelungen (§ 13 Abs 5 KStG). So gilt die formwechselnde Umwandlung mit Ablauf des Umwandlungstichtags als bewirkt. Mit dem Umwandlungstichtag endet auch das Wirtschaftsjahr der Sparkasse/des VVaG (§ 13 Abs 5 Z 1 KStG). Für die übernehmende Privatstiftung<sup>37)</sup> gilt dies mit dem Beginn des dem Umwandlungstichtag folgenden Tages (§ 13 Abs 5 Z 2 erster Satz KStG).

Einer Sparkassen-Privatstiftung steht zwar grundsätzlich die Wahl eines vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahres offen,<sup>38)</sup> wie bei eigennützigen Privatstif-

23) Daneben dürfen auch Gebietskörperschaften Begünstigte der Sparkassen-Privatstiftung sein. Voraussetzung ist allerdings, dass Verfügungen der Gebietskörperschaften über Zuwendungen gemeinnützigen Zwecken zu entsprechen haben.

24) ZB die von § 40 BAO geforderte Unmittelbarkeit – die Finanzierung von unmittelbar gemeinnützigen/mildtätigen/kirchlichen Rechtsträgern führt nicht zur Gemeinnützigkeit der finanzierenden Körperschaft. Siehe hierzu und zur Lockerung des Unmittelbarkeitserfordernisses mit GG 2015 (Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 BGBl I 2015/160) zB *Kampitsch/Petritz*, Steuerliche Auswirkungen des GG 2015, JEV 2016, 11 (11 f); auch die ErläutRV 1932 BlgNR 20. GP 10 führen aus, dass die abgabenrechtliche Eigennützigkeit der Sparkassen-Privatstiftung durch den Verweis auf die Gemeinnützigkeitsbestimmungen der BAO nicht berührt wird.

25) Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 BGBl I 2015/160.

26) Den ErläutRV 1109 BlgNR 25. GP 25 zufolge „stellt [§ 27 a Abs 4 Z 8 SpG] klar“, dass eine solche Umwandlung ausgeschlossen ist.

27) Siehe zur Umwandlung einer Privatstiftung in eine BStFG 2015-Stiftung *Melzer/Petritz*, Gemeinnützige Stiftungen und Fonds nach dem Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 (2016) 53; *Arnold* in FS Hügel 36 ff.

28) So auch StfR 2009 Rz 11 f.

29) Auflösung einer nicht gemeinnützigen Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, nach einer Dauer von 100 Jahren.

30) *Arnold*, Privatstiftungsgesetz<sup>3</sup> § 27 a SpG Rz 13.

31) AA *Frotz/Kaufmann*, Vom Versicherungsverein zur Stiftung, RdW 2006, 74 (FN 22), nach welchen Versicherungsverein-Privatstiftungen „keinesfalls überwiegend der Versorgung von natürlichen Personen dienen“.

32) *Arnold*, Privatstiftungsgesetz<sup>3</sup> § 61 f VAG Rz 20; nach *Frotz/Kaufmann*, RdW 2006, FN 22, ist diese Bestimmung jedoch lediglich klarstellend (s auch FN 31).

33) Vgl nur § 1 Abs 2 StiftEG, der in Z 1 vom „Zuwendenden“ und in Z 2 vom „Erwerber“ spricht. Ebenso § 1 Abs 3 StiftEG, nach dessen erstem Satz der Erwerber Steuerschuldner ist und bei Zuwendungen unter Lebenden der Zuwendende, wenn der Erwerber weder Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat.

34) So auch *Sulz*, Steuerfolgen der Umwandlung einer Sparkasse in eine Privatstiftung, ÖBA 1999, 449 (450) zur Schenkungssteuer.

35) *Arnold/Bodis* in *Arnold/Bodis*, Grunderwerbsteuergesetz (15. Lfg, 2017) § 1 Rz 202; *Sulz*, ÖBA 1999, 450; UmgrStR 2002 Rz 407 allgemein zu formwechselnden Umwandlungen.

36) *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz<sup>5</sup> (2017) § 1 Rz 93; UStR 2000 Rz 49.

37) Die gesetzliche Formulierung darf in diesem Zusammenhang als nicht geglückt bezeichnet werden. Da es aufgrund der formwechselnden Umwandlung eben keine „übertragende“ Sparkasse (so § 13 Abs 5 Z 1 letzter Satz KStG) und ebenso keine „übernehmende“ Privatstiftung (so § 13 Abs 5 Z 2 erster Satz KStG) gibt, sondern lediglich das Rechtskleid wechselt. Im Zusammenhang mit der (erst später durch VAG-Nov 2005) eingeführten Umwandlungsmöglichkeit eines VVaG spricht § 13 Abs 5 Z 1 letzter Satz KStG aber korrekterweise vom „*umgewandelten Verein*“.

38) § 23 Abs 1 SpG normiert für Sparkassen zwar, dass das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr zu entsprechen habe, die Bestimmung ist mangels Aufzählung in § 27 a Abs 1 SpG für Sparkas-



tungen generell empfiehlt sich jedoch ein solches – aufgrund der Abweichungen zwischen dem vor allem für die außerbetrieblichen Einkünfte maßgeblichen Kalenderjahr und dem unternehmensrechtlich maßgeblichen Geschäftsjahr und den daraus resultierenden bilanziellen Folgen –<sup>39)</sup> in aller Regel nicht. Bei Versicherungsverein-Privatstiftungen ist gesetzlich ein abweichendes Geschäftsjahr ausgeschlossen, ihr Geschäftsjahr entspricht somit zwingend dem Kalenderjahr (§ 66 Abs 8 iVm § 137 Abs 4 VAG 2016).<sup>40)</sup> Erfolgt die Umwandlung daher unterjährig (zu einem vom Bilanzstichtag abweichenden Umwandlungsstichtag), entsteht ein (steuerliches) Rumpfwirtschaftsjahr. Da die Sparkasse/der VVaG als Privatstiftung weiterbesteht,<sup>41)</sup> hätte diese in ihrer ersten Körperschaftsteuererklärung daher sowohl den letzten Gewinn (des Rumpfwirtschaftsjahres) der umgewandelten Sparkasse/des umgewandelten VVaG als auch ihre (ersten) eigenen Einkünfte zu erklären.<sup>42)</sup>

Wie jede Privatstiftung unterliegen Versicherungsverein- und Sparkassen-Privatstiftungen der Offenlegungsverpflichtung nach § 13 Abs 6 KStG,<sup>43)</sup> deren Nichtbeachtung eine Finanzordnungswidrigkeit darstellen kann und eine Meldung an die Geldwäschemeldestelle zur Folge hat.<sup>44)</sup> Erfüllen sie diese Offenlegungsverpflichtung, gilt für sie gem § 13 Abs 1 Z 1 lit a KStG nicht die Gewerblichkeitsfiktion des § 7 Abs 3 KStG, vielmehr haben sie – wie eigennützige, „gläserne“ Privatstiftungen generell – zumindest theoretisch alle sieben Einkunftsarten des EStG (§ 7 Abs 2 KStG).<sup>45)</sup> Da es der Privatstiftung aufgrund der Vorschriften des PSG nicht erlaubt ist, selbst gewerblich tätig zu sein, sind betriebliche Einkünfte vor allem aufgrund von mitunternehmerischen Beteiligungen an Personengesellschaften denkbar, in aller Regel aber nicht aus eigener wirtschaftlicher Betätigung.<sup>46)</sup> Demgegenüber sind Sparkasse und VVaG Körperschaften, für welche aufgrund ihrer Rechnungslegungsverpflichtung die Gewerblichkeitsfiktion des § 7 Abs 3 KStG gilt.<sup>47)</sup>

Mit *Sulz*<sup>48)</sup> bedeuten diese Grundsätze für die Umwandlung ertragsteuerlich im Einzelnen:

→ Die Privatstiftung entsteht rückwirkend mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tags. Sie übernimmt das gesamte Vermögen der Sparkasse/des VVaG als Gewerbebetrieb.

sen-Privatstiftungen aber nicht anwendbar; theoretisch könnte die Sparkassen-Privatstiftung daher ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben (*Sulz*, ÖBA 1999, 451).

39) Zu denken wäre etwa an die (zusätzliche) Aktivierung/Passivierung von latenten Steuern aufgrund unterschiedlicher zeitlicher Erfassung (*Marschner*, Optimierung<sup>3</sup> Rz 327, 401 ff).

40) *Frotz/Kaufmann*, RdW 2006, 76.

41) Abgabenrechtliche Identität zwischen der Sparkasse/dem VVaG und der Privatstiftung (StiftR 2009 Rz 130).

42) *Sulz*, ÖBA 1999, 451; StiftR 2009 Rz 131.

43) Die Offenlegungsvorschrift des § 13 Abs 6 KStG beschränkt sich nicht auf eine bestimmte Form der Privatstiftung, sondern umfasst Privatstiftungen generell; dies gilt umso mehr für Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen, die generell als „eigennützige“ Privatstiftungen eingestuft werden.

44) *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung<sup>3</sup> (2015) Rz 726.

45) *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch<sup>2</sup> (2016) Rz 12/6.

46) Vgl zur eigennützigen Privatstiftung generell *Marschner*, Optimierung<sup>3</sup> Rz 766.

47) *Naux* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 7 Rz 89 f.

48) *Sulz*, ÖBA 1999, 451 f.

→ Die Privatstiftung gilt für eine gedankliche (logische, juristische) Sekunde als Privatstiftung, bei der die Gewerblichkeitsfiktion (§ 7 Abs 3 KStG) gilt.

→ Erst mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages (nach der ersten gedanklichen Sekunde) wechselt die Privatstiftung von der Gewerblichkeitsfiktion in die Einkünfteermittlung nach § 5 Z 11 iVm § 13 KStG.<sup>49)</sup>

Durch die formwechselnde Umwandlung kommt es daher zu einem Wechsel der bislang in einem Betriebsvermögen gehaltenen Wirtschaftsgüter in den außerbetrieblichen Bereich und damit zur Entnahme der entsprechenden Wirtschaftsgüter. Die Bewertung der Entnahme erfolgt nach § 6 Z 4 EStG in aller Regel mit dem Teilwert und führt zu einer Besteuerung der stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der umgewandelten Privatstiftung (und auf Ebene der Privatstiftung).<sup>50)</sup> Stille Reserven werden vor allem in den Beteiligungen an den Aktiengesellschaften, in welche der Sparkassen- bzw Versicherungsbetrieb eingebracht wurde, bestehen.<sup>51)</sup> Eine Entnahmebesteuerung unterbleibt nach § 6 Z 4 zweiter Satz EStG bei Überführung von Grund und Boden aus dem betrieblichen in den außerbetrieblichen Bereich. Hier erfolgt die Entnahme grundsätzlich zum Buchwert<sup>52)</sup> und führt folglich zu keiner Besteuerung.<sup>53)</sup> Die stillen Reserven werden somit aus der „normalen“ Körperschaftsteuer in die Besteuerung mit Zwischensteuer überführt.<sup>54)</sup>

Eine Besteuerung der im Rahmen der Entnahme aufgedeckten stillen Reserven kann jedoch auf Antrag bis zur Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden<sup>55)</sup> unterbleiben (§ 13 Abs 5 Z 2 KStG). Erst dann werden die aufgedeckten stillen Reserven (in voller Höhe und ohne Berücksichtigung zwischenzeitlich eingetretener Wertminderungen) mit „normaler“ Körperschaftsteuer (sohin nicht mit Zwischensteuer) besteuert.<sup>56)</sup> Dies bedeutet vor allem, dass die aufgedeckten stillen Reserven aus der Beteiligung an der Sparkassen bzw Versicherung Aktiengesellschaft nicht gem § 13 Abs 4 KStG übertragen werden können.<sup>57)</sup>

49) Entsprechend, wenngleich nicht so ausführlich StiftR 2009 Rz 132.

50) StiftR 2009 Rz 133; dies ergibt sich auch aus § 13 Abs 1 letzter Satz KStG, wonach es beim Wechsel zwischen der Einkünfteermittlung nach § 13 KStG und jener nach § 7 Abs 3 KStG zur Anwendung von § 6 Z 4 und 5 EStG kommt.

51) *Sulz*, ÖBA 1999, 452.

52) Fraglich ist, inwieweit die Einschränkungen der Buchwertfortführung durch § 6 Z 4 zweiter Satz EStG auf Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftungen anwendbar sind. Eine Ausnahme „vom besonderen Steuersatz“ liegt bei Sparkassen bzw VVaG nämlich regelmäßig nicht vor (alle Veräußerungen unterliegen aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht der „normalen“ Körperschaftsteuer). Soweit auf die Ausnahmetatbestände des § 30 a Abs 3 EStG dem Grunde nach abzustellen wäre, könnte eine Buchwertentnahme von Grund und Boden bei Erfüllung eines entsprechenden Ausnahmetatbestands durch die Sparkasse bzw den VVaG ausgeschlossen sein. Dies gilt entsprechend für die Entnahme von Grund und Boden durch eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Privatstiftung.

53) Allgemein etwa *Jakom/Laudacher*, EStG<sup>11</sup> § 6 Rz 121; für Privatstiftungen *Marschner*, Die für Stiftungen relevanten Änderungen im Sparpaket (1. StabG 2012), ZFS 2012, 59 (60).

54) Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 29 Z 2 iVm § 30 EStG unterliegen bei der Privatstiftung stets der Zwischensteuer (§ 13 Abs 3 Z 2 KStG); *Marschner*, ZFS 2012, 60.

55) Siehe zum Begriff des „sonstigen Ausscheidens“ ausführlich *König* in *FS W. Doralt* 229 ff.

56) Zu den Einzelheiten s ausführlich bei *Sulz*, ÖBA 1999, 453 ff.

57) StiftR 2009 Rz 134 ff mit Beispielen; es liegen nämlich aufgrund der Entnahme betriebliche Einkünfte vor. Die Zwischenbesteuerung des § 13 Abs 3 KStG bzw die Übertragung stiller Reserven nach § 13

Sofern bei der Sparkasse/dem VVaG eine internationale Schachtelbeteiligung vorhanden war, erfolgt die Entnahme zwar zum Teilwert, die aufgedeckten stillen Reserven sind jedoch auf Ebene der Privatstiftung nicht steuerbar, soweit nicht zu einer Steuerbarkeit optiert wurde.<sup>58)</sup> In der Folge unterliegen die Wertänderungen (zwischen [Entnahme-]Teilwert und allfällig späterem Veräußerungserlös) der Zwischensteuer (§ 13 Abs 3 KStG).

Verlustvorträge auf Ebene der Sparkasse/des VVaG gehen in vollem Ausmaß auf die Privatstiftung über. Eine Kürzungsvorschrift besteht nicht, insb ist mangels Anwendbarkeit des UmgrStG<sup>59)</sup> ein Untergehen von Verlustvorträgen aufgrund von § 4 Z 1 UmgrStG (bzw der darauf verweisenden Normen) bei Nicht-mehrvorhandenseins des verlustverursachenden Vermögens nicht denkbar.<sup>60)</sup> Noch nicht abgereifte Siebentel aus einer auf sieben Jahre zu verteilenden Teilwertabschreibung (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG) der Sparkasse/des VVaG laufen auf Ebene der Privatstiftung weiter und kürzen hier (als Betriebsausgaben bzw mangels betrieblichen Tätigwerdens folglich als Verlust des entsprechenden Jahres)<sup>61)</sup> das der normalen Körperschaftsteuer unterliegende Ergebnis. Sollte ein solches nicht in ausreichendem Ausmaß vorhanden sein,<sup>62)</sup> ergibt sich somit ein in den zukünftigen Jahren berücksichtiger Verlustabzug iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG.

Nach § 9 Abs 3 KStG können Sparkassen und VVaG Gruppenträger einer Unternehmensgruppe sein,<sup>63)</sup> eine Gruppenmitgliedschaft ist allerdings ausgeschlossen. Demgegenüber können Privatstiftungen – mangels Nennung in § 9 Abs 3 KStG – nicht einmal Gruppenträger einer Unternehmensgruppe sein.<sup>64)</sup> Durch die Umwandlung der Sparkasse/des VVaG kommt es daher zur Beendigung der Gruppe mit den allgemeinen ertragsteuerlichen Folgen. Da durch die Umwandlung die Beteiligung an einem Gruppenmitglied, auf welche eine Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG vorgenommen wurde, nicht untergeht und auf Ebene der Privatstiftung – einerseits durch die bewirkte Ent-

nahme mit dem Teilwert im Zuge der Umwandlung und andererseits durch die Besteuerung der zukünftigen Wertänderungen mit Zwischensteuer – weiterhin steuerhängig bleibt, hat keine Nacherfassung zu erfolgen.<sup>65)</sup>

Die formwechselnde Umwandlung erfüllt nicht den Begriff einer ertragsteuerlichen Zuwendung an die Privatstiftung, weswegen es nicht zu einem Ansatz von Stiftungseingangswerten für eine steuerneutrale Substanzauszahlung auf Ebene der umgewandelten Privatstiftung kommt.<sup>66)</sup> Auf dem Evidenzkonto iSd § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG ergeben sich durch die Umwandlung somit keine Stiftungseingangswerte.

Fraglich ist, ob der Stand des (unternehmensrechtlichen) Eigenkapitals (der/des noch nicht umgewandelten Sparkasse/VVaG) zum 31. 7. 2008, der das Ausmaß einer steuerneutralen Substanzauszahlung (von vor dem 1. August 2008 zugewendeten Vermögen) an eine von der Privatstiftung errichtete Substiftung festlegt (§ 27 Abs 5 Z 8 lit g EStG),<sup>67)</sup> für eine spätere Errichtung einer Substiftung herangezogen werden kann. Da § 27 Abs 5 Z 8 lit g EStG allgemein von „Vermögen, das in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung zum 31. Juli 2008 erfasst ist“ (und nicht etwa von vorgängigen Zuwendungen an die Privatstiftung) spricht, scheint dies (zumindest) denkbar.<sup>68)</sup>

#### d) Zuwendungen der umgewandelten Privatstiftung an Begünstigte

Zuwendungen umgewandelter Privatstiftungen unterliegen denselben Regelungen wie Zuwendungen anderer, eigennütziger Privatstiftungen. Erfolgen die Zuwendungen bei natürlichen Personen in den außerbetrieblichen Bereich, unterliegen sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG),<sup>69)</sup> sofern sie in den betrieblichen Bereich erfolgen, als die entsprechenden betrieblichen Einkünfte.<sup>70)</sup> Bei (etwa aufgrund abgabenrechtlicher Gemeinnützigkeit iSd §§ 34 ff BAO) beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (zweiter und dritter Art) stellen die Zuwendungen ebenfalls steuerpflichtige Einkünfte dar (§ 21 Abs 2 KStG).<sup>71)</sup> In all diesen Fällen ist die Einkommensteuer mit Einbehalt der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs 2 Z 1 EStG) iHv 27,5% (bei natürlichen Personen, § 93 Abs 1 EStG) bzw 25% (bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, § 93 Abs 1 a EStG) abgegolten (§ 97 Abs 1 EStG).<sup>72)</sup> Derar-

Abs 4 KStG ist jedoch nur bei außerbetrieblichen Einkünfte möglich (Ludwig in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch<sup>2</sup> Rz 12/57, 12/75).

58) § 10 Abs 3 KStG ist zwar nur für Körperschaften anwendbar, für welche § 7 Abs 3 KStG gilt. Für offengelegte, eigennützige Privatstiftungen gilt die Befreiung von Wertänderungen für internationale Schachtelbeteiligungen nicht, weil sie aufgrund von § 13 Abs 1 Z 1 lit a KStG von § 7 Abs 3 KStG ausgenommen sind (Marschner, Optimierung<sup>3</sup> Rz 1092). Die Entnahme erfolgt wie dargestellt jedoch noch in der gedanklichen Sekunde, in der die Privatstiftung eine „§ 7 Abs 3 KStG“-Körperschaft ist und deren Besteuerung im Wesentlichen jener einer Kapitalgesellschaft entspricht (vgl VwGH 23. 5. 2013, 2010/15/0083 obiter dictum zu einer nicht offengelegten Privatstiftung). Entsprechend gilt in dieser Sekunde noch die Vorschrift des § 10 Abs 3 KStG und es kommt zu keiner Besteuerung der stillen Reserven in der internationalen Schachtelbeteiligung.

59) UmgrStR 2002 Rz 407.

60) Sulz, ÖBA 1999, 451; Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz (1999) § 7 Rz 2.

61) Vgl unlängst VwGH 31. 5. 2017, Ro 2015/13/0024, zur Frage ob offene Siebentel im Rahmen der Gruppenbesteuerung als „Vorgruppenverluste“ iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG gelten. Dies hat der VwGH verneint und festgehalten, dass die Siebentel erst in den Folgejahren „einkünftendierend“ wirken.

62) Etwa weil die Privatstiftung keine der normalen Körperschaftsteuer unterliegenden Einkünfte erzielt, sondern ausschließlich Einkünfte, die der Zwischenbesteuerung unterliegen (§ 13 Abs 3 KStG).

63) Urtz in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz (2011) § 9 Rz 84 ff; KStR 2013 Rz 1022.

64) Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker (Hrsg), Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2017) § 9 Abs 3 Rz 3; KStR 2013 Rz 1022.

65) Vgl UmgrStR 2002 Rz 622 a zur Umwandlung nach Art II UmgrStG.

66) Jakob/Marschner, EStG<sup>11</sup> (2018) § 27 Rz 302.

67) Hierzu ausführlich StfR 2009 Rz 277 ff.

68) Inwieweit die Errichtung von Privatstiftungen als Substiftungen bei Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen nach SpG/VAG 2016 überhaupt zulässig ist, soll an dieser Stelle offenbleiben.

69) Vgl BMF, Zuwendungen einer Sparkassen-Anteilsverwaltung nach dem Umwandlungsstichtag iSd § 13 Abs 3 KStG 1988, ecoclex 2000, 236; Sulz, ÖBA 1999, 453.

70) Marschner, Optimierung<sup>3</sup> Rz 1268.

71) Dies wird insb für Zuwendungen von Sparkassen-Privatstiftungen zutreffen, die nur solche Begünstigte haben können, deren Aufgabenbereich ausschließlich die Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke zum Gegenstand hat (§ 27 a Abs 4 Z 3 SpG und oben unter B.4.a). Diese werden mitunter nach § 1 Abs 3 Z 3 iVm § 5 Z 6 KStG iVm §§ 34 ff BAO beschränkt steuerpflichtige Körperschaften darstellen.

72) Einschränkung muss angemerkt werden, dass für jene beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (dritter Art), für welche § 7 Abs 3 KStG dem Grunde nach anwendbar ist (vor allem gemeinnützige

tige Zuwendungen reduzieren auf Ebene der Privatstiftung – nach allgemeinen Regeln – die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer.<sup>73)</sup> Gerade Zuwendungen von Sparkassen-Privatstiftungen könnten denkbarerweise aber auch an spendenbegünstigte Körperschaften (§ 4 a EStG) oder als Zuwendungen zur Vermögensausstattung (§ 4 b EStG) erfolgen.<sup>74)</sup> In diesem Fall sind die Einkünfte bei der empfangenden Körperschaft steuerfrei (§ 21 Abs 2 Z 6 KStG) und die Privatstiftung muss keine Kapitalertragsteuer einbehalten (§ 94 Z 6 lit e EStG), die Zuwendungen reduzieren aber dennoch nach Maßgabe des § 13 Abs 3 Z 4 KStG die Zwischensteuerbemessungsgrundlage.<sup>75)</sup> Zuwendungen an unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind bei diesen als Betriebseinnahmen mit „normaler“ Körperschaftsteuer zu besteuern.<sup>76)</sup> Zu beachten ist, dass all dies erst für Zuwendungen gilt, die nach Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch durch die Privatstiftung selbst erfolgen, die Rückwirkungsfiktion des § 13 Abs 5 KStG somit nur für die Vermögens- und Einkünftezuordnung an die umgewandelte Privatstiftung gilt, nicht jedoch für die Zuwendungen/Ausschüttungen, die nach Umwandlungstichtag aber noch vor Eintragung (sohin noch von der Sparkasse/dem VVaG) getätigt werden.<sup>77)</sup>

#### e) Zuwendungen Dritter an die Sparkassen- oder Versicherungsverein-Privatstiftung

Weder nach SpG noch nach VAG 2016 scheint ausgeschlossen, dass die umgewandelte Privatstiftung nach der Umwandlung weitere Zuwendungen erhält, wenn gleich dies *in praxi* wohl nicht vorkommen wird. Derartige Zuwendungen wären stiftungseingangssteuerbar (§ 1 Abs 1 StiftEG) und steuerpflichtig, da für Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen keine Befreiung von der Stiftungseingangssteuer besteht (§ 1 Abs 6 StiftEG).<sup>78)</sup> Es gelten die allgemeinen Regelungen des StiftEG zu Steuerbefreiungen, Steuersatz, Steuererhebung etc.

Ertragsteuerlich sind derartige Zuwendungen nach den Regelungen für Zuwendungen an eigennützige Privatstiftungen zu behandeln. Auf Ebene der Privatstiftung sind sie in aller Regel nicht steuerbar (Zuwendungen gelten als unentgeltlich),<sup>79)</sup> erhöhen aber im Ausmaß der Zuwendung das Stiftungseingangssteuerkonto des § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG<sup>80)</sup> und können entsprechend den Regelungen über die steuerneutrale Substanzauszahlung (§ 27 Abs 5 Z 8 EStG) uU steuerfrei zugewendet werden.

### C. Verschmelzung von Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen

#### 1. Regelungen des SpG und des VAG 2016

Verschmelzungen (wie auch andere Formen der Umgründung wie insb eine Spaltung) sind im Privatstiftungsrecht nicht vorgesehen.<sup>81)</sup> Die Sonderregelungen der § 27 c SpG, § 67 VAG 2016 zur Verschmelzung von Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen bilden hiervon die einzige Ausnahme. Die Regelungen sind äußerst knapp gehalten, weswegen die aktienrechtlichen Verschmelzungsvorschriften – zumindest teilweise – als analog anwendbar erachtet werden.<sup>82)</sup>

Es können jeweils nur Sparkassen- mit Sparkassen- bzw Versicherungsverein- mit Versicherungsverein-Privatstiftungen verschmolzen werden.<sup>83)</sup> Die zulässige Verschmelzung ist eine zur Aufnahme, eine Verschmelzung zur Neugründung ist weder nach SpG noch nach VAG zulässig. Auch eine „rechtsformübergreifende“ Verschmelzung einer Sparkassen- mit einer Versicherungsverein-Privatstiftung (oder überhaupt mit einer „normalen“ Privatstiftung) und *vice versa* ist nicht vorgesehen.

Die Vorschriften regeln im Wesentlichen die Zustimmung- und Anmeldungspflichten für die Verschmelzung. Darüber hinaus bestimmen § 27 c Abs 3 letzter Satz SpG und § 67 Abs 6 dritter Satz VAG 2016, dass die Begünstigten der übertragenden Privatstiftung zu Begünstigten der übernehmenden Privatstiftung werden. Wie schon die Umwandlungsbestimmungen (§ 27 a SpG, § 66 VAG 2016) sehen die Verschmelzungsbestimmungen keine (expliziten) Regelungen betreffend den Zweck der (übernehmenden) Privatstiftung vor. Dieser ergibt sich jedoch (zumindest mittelbar) aus der Vorgabe über die Begünstigten<sup>84)</sup> und dem Auftrag zur Vermögenserhaltung (§ 27 a Abs 4 Z 4 SpG und § 66 Abs 3 Z 7 VAG 2016) und ist daher sehr stark gesetzlich determiniert.<sup>85)</sup> Die Bestimmung, dass die Begünstigten der übertragenden Privatstiftung zu Begünstigten der übernehmenden Privatstiftung werden, könnte allenfalls zu einer (notwendigen) Adaption des Stiftungszwecks der übernehmenden Privatstiftung führen.

Welche aktienrechtlichen Vorschriften über die Verschmelzung nun tatsächlich analog auf die Verschmelzung von Privatstiftungen anzuwenden sind, scheint umstritten zu sein.<sup>86)</sup> Erforderlich ist jedenfalls der

Kapitalgesellschaften wie etwa GmbH; s hierzu *Zirngast*, Zum Umfang der beschränkten Steuerpflicht bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, *StAW* 2017, 113 [113 ff] zumindest dem Wortlaut des § 97 Abs 1 EStG zufolge keine Steuerabgeltung eintritt. Eine teleologische Reduktion des Ausschlusses von der Abgeltungswirkung für derartige Körperschaften scheint unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten geboten zu sein.

73) Siehe allgemein mit Beispielen nach der Neuregelung der Entlastung von Zwischensteuer mit AbgÄG 2015, Abgabenänderungsgesetz 2015, *BGBI I* 2015/163, *Tratlechner*, Neukonzeption der Zwischenbesteuerung einer Stiftung mit ausländischen Begünstigten *AbgÄG* 2015, *JKU Tax* 2016 H 9, 20 (20 ff).

74) Dies ist vor allem für nach § 27 a Abs 4 Z 8 zweiter HS SpG errichtete Substiftungen oder -fonds nach BStfG 2015 von Relevanz. Stellen die Zuwendungen an diese nämlich keine Zuwendungen iSd §§ 4 a, 4 b EStG dar, wären sie – nach allgemeinen Regelungen für Zuwendungen an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften – mit 25% Kapitalertragsteuer zu besteuern.

75) Siehe zu dieser mit GG 2015, Gemeinnützigkeitsgesetz 2015, *BGBI I* 2015/160, eingeführten Bestimmung auch *Kampitsch/Petritz*, *JEV* 2016, 16.

76) *Sulz*, *ÖBA* 1999, 453.

77) *BMF*, *ecolex* 2000, 236; *Sulz*, *ÖBA* 1999, 453.

78) Sparkassen- und Versicherungsverein-Stiftungen sind Stiftungen des Privatrechts (StiftR 2009 Rz 1) und damit von der Stiftungseingangssteuerpflicht umfasst (*Ludwig in Arnold/Ludwig*, *Stiftungshandbuch*<sup>2</sup> Rz 5/32; *Varro*, *Stiftungseingangssteuer*<sup>2</sup> [2011] 87).

79) *Ludwig in Arnold/Ludwig*, *Stiftungshandbuch*<sup>2</sup> Rz 5/94.

80) Nach Maßgabe des § 27 Abs 5 Z 8 lit d EStG.

81) *Arnold in FS Hügel* 40, 43.

82) *Arnold*, *Privatstiftungsgesetz*<sup>3</sup> § 27 c SpG Rz 3 f, § 61 g VAG Rz 3 f; *Sulz*, *ÖBA* 1999, 456.

83) *Arnold in FS Hügel* 40, 43.

84) Die Begünstigten werden als die „Zweckadressaten“ der Privatstiftung bezeichnet (*Bruckner/Fries/Fries*, *Die Familienstiftung im Zivil-, Steuer- und Handelsrecht* [1994] 55; *Arnold*, *Privatstiftungsgesetz*<sup>3</sup> § 15 Rz 4).

85) *OLG Wien* 28. 2. 2008, 28 R 253/07 t.

86) Nach *Arnold* (*in FS Hügel* 40, 43) sind weder Verschmelzungsbericht, Verschmelzungsprüfung, die Aufstellung einer Schlussbilanz der übertragenden Privatstiftung, Bericht des Aufsichtsrats noch



(schriftliche) Abschluss eines Verschmelzungsvertrags (§ 27 c Abs 3 SpG, § 67 Abs 2 VAG), in welchem analog zu § 220 Abs 2 AktG neben Namen und Sitz der beteiligten Privatstiftungen, die Vereinbarung über die Übertragung des Vermögens der übertragenden Privatstiftung im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auch die Festlegung eines Verschmelzungstichtages zu erfolgen hat.<sup>87)</sup> Dieser wird, wenngleich anders als bei der Umwandlung in eine Sparkassen- oder Versicherungsverein-Privatstiftung nicht ausdrücklich die sinngemäße Anwendung von § 220 Abs 3 AktG angeordnet wird, ebenfalls bis zu neun Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zum Firmenbuch liegen können.<sup>88)</sup>

## 2. Steuerliche Auswirkungen

### a) Anwendbarkeit des UmgrStG

Die Verschmelzung zweier Sparkassen- oder Versicherungsverein-Privatstiftungen fällt als „*Verschmelzungen im Sinne gesellschaftsrechtlicher Vorschriften auf Grund anderer Gesetze*“ (§ 1 Abs 1 Z 2 UmgrStG) unter Art I UmgrStG.<sup>89)</sup> Die Vorschriften des UmgrStG sind jedoch auf Körperschaften ausgelegt, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen und demnach nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufweisen; die Anwendung der Vorschriften über die Verschmelzung hat daher sinngemäß zu erfolgen, da die verschmolzenen Privatstiftungen alle sieben Einkunftsarten haben können.

### b) Verkehrsteuern und Umsatzsteuer

Die Verschmelzung nach den Regelungen des SpG/VAG 2016 führt mE nicht zu einem Anfall von Stiftungseingangssteuer. Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen: Ein Verschmelzungsvertrag stellt ein entgeltliches Rechtsgeschäft (zwischen übertragender und übernehmender juristischer Person) dar, wobei die Art von Leistung und Gegenleistung im Grundsatz bereits durch das Gesetz (zwingend) festgelegt sind.<sup>90)</sup> Bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften besteht die Leistung der übertragenden Gesellschaft in der Übertragung ihres Vermögens als Ganzes, die Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft in der Gewährung von Anteilsrechten an ihr.<sup>91)</sup> Bei der Verschmelzung zweier Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftungen besteht die Leistung der übertragenden Privatstiftung folglich ebenfalls in der Übertragung ihres Vermögens als Ganzes, die übernehmende Privatstiftung kann hingegen keine Anteilsrechte gewähren,<sup>92)</sup> übernimmt jedoch die Begünstigten der übertragenden Privatstiftung (und sohin die Verpflichtung zur Leistung von Zuwendungen an diese). Diese Entgeltlichkeit führt dazu, dass die Verschmelzung nicht mit Stiftungseingangssteuer besteuert wird, da dieser lediglich unentgeltliche Zuwendungen unterliegen (§ 1 Abs 1 StiftEG).<sup>93)</sup>

Die Verschmelzung kann jedoch Grunderwerbsteuer auslösen, wenn eine grundstücksbesitzende Privatstiftung verschmolzen wird, da der Verschmelzungsvertrag ein „*anderes Rechtsgeschäft*“ gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG darstellt.<sup>94)</sup> Gleichermaßen kann, sofern durch die Verschmelzung mindestens 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft vereinigt werden, eine Anteilsvereinigung bewirkt werden (§ 1

Abs 3 GrEStG); sofern durch die Verschmelzung innerhalb des fünfjährigen Beobachtungszeitraums mindestens 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft auf neue Gesellschafter übergehen, auch Grunderwerbsteuer für eine qualifizierte Gesellschafteränderung bei Personengesellschaften anfallen (§ 1 Abs 2 a GrEStG). Aufgrund der Anwendbarkeit von Art I UmgrStG kommt es jedoch in allen Fällen zu einer begünstigten Besteuerung mit 0,5% vom Grundstückswert (§ 6 Abs 6 UmgrStG iVm §§ 4, 7 GrEStG).<sup>95)</sup> Aus teleologischen Gründen<sup>96)</sup> fällt mE auch kein Stiftungseingangssteueräquivalent an, wenngleich dies aufgrund der gesetzlichen Verweistechnik nicht ausgeschlossen ist (§ 6 Abs 6 UmgrStG verweist pauschal auf § 7 GrEStG und schließt die Anwendbarkeit von § 7 Abs 2 GrEStG nicht aus). Über Antrag kann die Steuer auch in Raten entrichtet werden (§ 7 Abs 3 GrEStG).<sup>97)</sup>

Bei einer Verschmelzung wäre nach hA zwar ein Leistungsaustausch gegeben.<sup>98)</sup> Für Zwecke der Umsatzsteuer normiert § 6 Abs 4 UmgrStG jedoch, dass Verschmelzungen nicht als steuerbare Umsätze gelten. Es kommt daher zu keinem Anfall von Umsatzsteuer.

### c) Ertragsteuerliche Konsequenzen

Bei Privatstiftungen ist eine Liquidationsbesteuerung nach § 19 KStG nicht vorgesehen, vielmehr wird die Privatstiftung bis zu ihrer Auflösung weiterhin nach den allgemeinen, für sie geltenden Vorschriften des KStG besteuert. Die Zuwendung des gesamten Vermögens einer Privatstiftung an die Letztbegünstigten unterliegt bei

eine Veröffentlichung erforderlich; Sulz (ÖBA 1999, 456) befürwortet demgegenüber die Aufstellung einer Schlussbilanz auf den Verschmelzungstichtag.

87) Arnold in FS Hügél 40, 43.

88) Sulz, ÖBA 1999, 456.

89) ErläutRV 266 BlgNR 18. GP 16; Schindler in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen (16. Lfg, 2017) § 1 Rz 67; UmgrStR 2002 Rz 32.

90) Szep in Jabornegg/Strasser, AktG II<sup>5</sup> (2010) § 219 Rz 2; VwGH 4. 11. 1994, 94/16/0177.

91) Szep in Jabornegg/Strasser, AktG II<sup>5</sup> § 219 Rz 2.

92) Privatstiftungen sind eigentümerlos und bestehen deshalb an ihnen auch keine Anteile (Kals in Kals/Nowotny/Schauer, Gesellschaftsrecht<sup>2</sup> [2017] Rz 7/25).

93) GlA Sulz, ÖBA 1999, 456 zur Schenkungssteuer.

94) Siehe zur Verschmelzung von Kapitalgesellschaften VwGH 4. 11. 1994, 94/16/0177 mwN; Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG (2017) § 1 Rz 304 ff.

95) Abweichend davon beträgt die aufgrund einer Verschmelzung ausgelöste Grunderwerbsteuer bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken 3,5% vom Einheitswert, unabhängig davon, ob ein Tatbestand nach § 1 Abs 1, 2 a oder 3 GrEStG ausgelöst wird (UmgrStR 2002 Rz 330).

96) Vgl Varro, Die Auswirkungen der GrEStG-Änderungen (StRefG 2015/16) auf Stiftungen, JEV 2015, 92 (93 f) und Schimmer/Stückler, Änderungen der Grunderwerbsteuer durch das AbgÄG 2015 und durch das GG 2015, ÖStZ 2015, 5 (7), welche vertreten, dass das Stiftungseingangssteueräquivalent des § 7 Abs 2 GrEStG für Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen nur dann anfallen solle, wenn auch eine nach dem StiftEG steuerbare (weil unentgeltliche) Zuwendung vorliege (angesichts der unterschiedlichen Wertmaßstäbe für die Bestimmung der Unentgeltlichkeit im GrEStG und im StiftEG allerdings kritisch Kampitsch, Grunderwerbsteueroptimierung bei Zuwendungen an Privatstiftungen, PSR 2017, 61 [FN 30]). Die Überlegungen von Varro und Schimmer/Stückler treffen allerdings jedenfalls für die Verschmelzung von Privatstiftungen zu; der Anfall einer höheren Grunderwerbsteuer wäre für diesen speziellen Fall einer Verschmelzung nicht zu rechtfertigen.

97) Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 7 Rz 61.

98) Vgl UmgrStR 2002 Rz 400 zur nicht unter Art I UmgrStG fallenden Verschmelzung; s ausführlich (mit Darstellung der Gegenauffassung) Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup> § 1 Rz 95.



diesen – sofern in den außerbetrieblichen Bereich erfolgend – als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG) der Besteuerung.<sup>99)</sup> Dies gilt vor allem auch bei Zuwendungen an andere unter das Besteuerungsregime des § 13 KStG fallende Privatstiftungen.<sup>100)</sup> Die Bemessungsgrundlage bilden die fiktiven Anschaffungskosten (§ 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG). Diese fiktiven Anschaffungskosten stellen in der Folge die steuerlich maßgebenden Werte (etwa für Abschreibungen oder nachfolgende Veräußerungen) beim Zuwendungsempfänger dar.<sup>101)</sup> Die zugewendeten Vermögensgegenstände gelten als angeschafft, dh, dass insb Spekulationsfristen neu zu laufen beginnen.<sup>102)</sup>

Durch die Anwendbarkeit des Art I UmgrStG auf eine Verschmelzung von Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftungen werden diese Rechtsfolgen unterdrückt. Der Vermögensübergang erfolgt umgründungssteuerlich mit Ablauf des Verschmelzungstages (§ 2 Abs 3 UmgrStG). Schon aus diesem Grund ist es daher sinnvoll, wenn der Verschmelzungstichtag (wie auch der Regelbilanzstichtag) auf den 31. 12. fällt, da dies eine dem Kalenderjahr entsprechende Zuordnung der (außerbetrieblichen) Einkünfte ermöglicht. Es kommt durch die Anwendung von Art I UmgrStG auf Ebene der übernehmenden Privatstiftung zur Buchwertfortführung (§ 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG), sofern Betriebsvermögen betroffen ist. Überwiegend wird wohl außerbetriebliches Vermögen übertragen (etwa die Beteiligung an der Sparkassen/Versicherung Aktiengesellschaft). Für dieses Vermögen sieht das UmgrStG keine ausdrückliche Regelung vor. Es wird in sinngemäßer Anwendung der Bestimmung über die Buchwertfortführung auch eine Anschaffungskostenfortführung zu erfolgen haben.<sup>103)</sup> Die übernehmende Privatstiftung übernimmt also die steuerlich relevanten Anschaffungskosten<sup>104)</sup> der übertragenden Privatstiftung, eine Besteuerung als Zuwendung (iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG) erfolgt nicht<sup>105)</sup> bzw wird durch das UmgrStG unterdrückt. Eine Aufdeckung der gem § 13 Abs 5 Z 2 KStG evident gehaltenen Beträge der übertragenden Privatstiftung aus der Entnahme infolge der Umwandlung der Sparkasse/des VVaG erfolgt durch die Verschmelzung nicht, diese gehen auf die übernehmende Privatstiftung über.<sup>106)</sup> Durch die Verschmelzung der Privatstiftungen kommt es über § 19 Abs 1 BAO auch zur steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge.<sup>107)</sup> Abschreibungen, Zehn- bzw Fünfzehntel-Absetzungen (bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) führt die übernehmende Privatstiftung fort. Noch nicht abgereifte Siebentel gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG aus einer (noch auf Ebene der Sparkasse/des VVaG vorgenommenen) Teilwertabschreibung sind auf Ebene der übernehmenden Privatstiftung fortzuführen.<sup>108)</sup> Ebenso bleibt eine allfällige Altvermögensgemeinschaft von außerbetrieblichem Kapital- bzw Grundstücksvermögen aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge auf Ebene der übernehmenden Privatstiftung erhalten, da die Übernahme des Vermögens der übertragenden bei der übernehmenden Privatstiftung steuerlich nicht als Anschaffung gilt.<sup>109)</sup>

Die Übertragung von außerbetrieblichem, auf Depot liegendem Kapitalvermögen vom Depot der übertragenden auf ein Depot der übernehmenden Privat-

stiftung könnte den Tatbestand der Depotübertragung nach § 27 Abs 6 Z 2 EStG erfüllen. Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge kann jedoch argumentiert werden, dass es sich – iS der Ausnahmebestimmungen des § 27 Abs 6 Z 2 TS 1 bis 4 EStG – bei der übertragenden und der übernehmenden Privatstiftung um „denselben“ Steuerpflichtigen handelt, sohin bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen eine Besteuerung unterbleibt.<sup>110)</sup> Dies entspricht im Übrigen auch den Wertungen des UmgrStG.<sup>111)</sup>

Zu beachten ist, dass allfällige Verlustvorträge der übertragenden bzw übernehmenden Privatstiftung lediglich nach Maßgabe des § 4 UmgrStG übergehen bzw bestehen bleiben. Soweit daher das verlustverursachende Vermögen (bei übertragender oder übernehmender Privatstiftung) nicht mehr vorhanden ist, geht der Verlustabzug unter.<sup>112)</sup>

Bestehende Zwischensteuerguthaben der übertragenden Privatstiftung gehen aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge jedenfalls auf die übernehmende Privatstiftung über.<sup>113)</sup> Die übernehmende Privatstiftung bekommt daher bei nachfolgenden, die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte übersteigenden, kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen die Zwischensteuer gem § 24 Abs 5 KStG gutgeschrieben.<sup>114)</sup>

In Übertragung der umgründungssteuerlichen Prinzipien betreffend die Einlagenevidenzkonten (von Kapitalgesellschaften) bei Konzentrationsverschmelzungen<sup>115)</sup> erhöht sich ein allfällig bestehendes Stiftungseingangswertevidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG

99) *Marschner*, Optimierung<sup>9</sup> Rz 1151.

100) *Ludwig in Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch<sup>2</sup> Rz 14/10 zur Substanz einer Privatstiftung.

101) *StifR* 2009 Rz 251.

102) Die Frage, ob durch die Zuwendung auch eine allfällige Altvermögensgemeinschaft übergeht, soll dahingestellt bleiben, s hierzu aber *Marschner*, Ist die Sachzuwendung einer Privatstiftung aus ertragsteuerlicher Sicht unentgeltlich oder doch entgeltlich? ZFS 2015, 198.

103) *Sulz*, ÖBA 1999, 456.

104) Dies gilt vor allem auch für Beteiligungen, auf die stille Reserven iSd § 13 Abs 4 KStG übertragen wurden.

105) Wohl schon mangels Unentgeltlichkeit, s bereits C.2.b, und mangels Bereicherung der übernehmenden Privatstiftung bzw Bereicherungswillens der übertragenden Privatstiftung (dies ist allerdings Voraussetzung für eine ertragsteuerliche Zuwendung VwGH 10. 2. 2016, Ra 2014/15/0021).

106) *Sulz*, ÖBA 1999, 456.

107) Vgl hierzu allgemein *UmgrStR* 2002 Rz 118f bzw *Kofler/Six in Kofler*, *UmgrStG*<sup>7</sup> (2018) § 3 Rz 6f.

108) Die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in *UmgrStR* 2002 Rz 211 zur Behandlung von offenen Siebentel bei Verschmelzungen als unter § 4 UmgrStG fallend dürfte der Rechtsprechung des VwGH (31. 5. 2017, Ro 2015/13/0024), widersprechen (*Knesl/Knesl/Zwick*, Offene Siebentelbeträge gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG und Umgründungen, ÖStZ 2018, 156); entsprechend dem veröffentlichten Begutachtungsentwurf zum UmgrStR-Wartungserlass 2018 scheint die Finanzverwaltung aber dennoch an dieser Auffassung festzuhalten (s hierzu auch *Schlager/Titz*, Highlights aus dem UmgrStR-Wartungserlass 2018, RWZ 2018, 143 [144]).

109) So auch allgemein *Hirschler in Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen (16. Lfg, 2017) § 3 Rz 11.

110) Zu diesen Voraussetzungen im Einzelnen vgl etwa *Jakom/Marschner*, EStG<sup>11</sup> § 27 Rz 370ff.

111) Siehe bereits FN 109, wonach bei der Übernahme des Vermögens steuerlich keine Anschaffung vorliegt.

112) Vgl allgemein hierzu *Hirschler/Zwick in Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen (16. Lfg, 2017) § 4 Rz 35ff.

113) Vgl *KStR* 2013 Rz 1068 zu noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuerbeträgen. Diese Wertung ist auf die Zwischensteuer zu übertragen.

114) Vgl hierzu wiederum *Tratlehner*, JKU Tax 2016 H 9, 20ff.

der übernehmenden Privatstiftung<sup>116)</sup> um den Evidenzkontostand der übertragenden Privatstiftung.<sup>117)</sup> Sofern im Zuge der Verschmelzung nach § 202 Abs 1 UGB unternehmensrechtlich aufgewertet wird, ist dies bei der Ermittlung des maßgeblichen Wertes (§ 27 Abs 5 Z 8 lit b EStG)<sup>118)</sup> für eine steuerneutrale Substanzauszahlung zu korrigieren. Gleichermaßen könnte vertreten werden, dass auch die Stände des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals zum 31. 7. 2008 für die steuerneutrale Substiftungserrichtung (§ 27 Abs 5 Z 8 lit g EStG) addiert werden müssten.

#### D. Übertragbarkeit der Ergebnisse auf „normale“ Privatstiftungen und weitere Überlegungen

Die Forderung nach einem Umgründungs(steuern)recht für (normale) Privatstiftungen wurde bereits einzeln erhoben,<sup>119)</sup> es wurden jedoch noch keine gesetzgeberischen Anstrengungen unternommen, dieser Forderung nachzukommen.<sup>120)</sup> Die gegenständlich behandelte, lediglich in sehr vereinzelt Fällen vorkommende Möglichkeit, zwei Spezialfälle, die Sparkasse- bzw Versicherungsverein-Privatstiftung miteinander zu verschmelzen, ist nach den bereits bestehenden umgründungssteuerlichen Regelungen durchführbar. Die dargestellten Prinzipien müssten auch bei einer – allfällig hinkünftig stiftungsrechtlich ermöglichten Verschmelzung – zur Anwendung gelangen können, da es sich bei den verschmolzenen Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftungen ja um „normale“, dh nach § 13 KStG besteuerte, Privatstiftungen handelt. Einer gesonderten Adaptierung des UmgrStG bedürfte es wohl nicht (wenngleich eine explizite Regelung im Zuge der stiftungsrechtlichen Ermöglichung von Verschmelzungen *de lege ferenda* wünschenswert wäre), da durch die (sinngemäße) Anwendbarkeit der Regelungen des Art I UmgrStG die steuerlichen Voraussetzungen für eine Privatstiftungverschmelzung bereits bestehen. Die allfällig zukünftig ermöglichte Verschmelzung von Privatstiftungen führt nach der geltenden Rechtslage zu folgenden Resultaten:

- Keine Zuwendungsbesteuerung für die Übertragung des Vermögens von der übertragenden auf die übernehmende Privatstiftung.
- Keine Stiftungseingangsbesteuerung der Verschmelzung.
- Besteuerung von Grundstücksübertragungen im Zuge der Verschmelzung nach den begünstigenden, umgründungssteuerlichen Vorschriften und kein Anfall des Stiftungseingangssteueräquivalents.
- Ertragsteuerlich kommt es – analog zur Buchwertfortführung bei der Verschmelzung von Kapitalgesellschaften – zur Anschaffungskostenfortführung. Eine Anschaffung der übernommenen Wirtschaftsgüter liegt nicht vor, eine entsprechende Altvermögensgemeinschaft (von Kapitalvermögen bzw Grundstücken) bleibt bei der übernehmenden Privatstiftung vorhanden.
- Umsatzsteuerlich liegt ebenfalls kein Leistungsaustausch vor.

Vor allem die Tatsache, dass keine Stiftungseingangsbesteuerung (und keine Besteuerung von Grund-

stücksübertragungen mittels Stiftungseingangssteueräquivalent) erfolgt und die Bedingungen und Nachteile der (ertragsteuerlich steuerneutralen) Substiftungserrichtung nicht erfüllt werden müssen bzw eintreten, könnte eine derartige Verschmelzung attraktiv erscheinen lassen.

Neben der „Verschmelzung“ von Sparkassen- und VVaG-Privatstiftung ist allerdings keine, den Umgründungsarten des UmgrStG vergleichbare Umgründung von Privatstiftungen möglich.<sup>121)</sup> Da wohl häufiger als „Verschmelzungen“ von Privatstiftungen (mittels Substiftungskonstruktionen) „Spaltungen“ von Stiftungsvermögen (ebenfalls mittels Substiftungskonstruktionen) angedacht sind,<sup>122)</sup> könnten die dargelegten Grundsätze auch für diese prinzipiell herangezogen werden, müssten allerdings um weitere, für diese Umgründung spezifische Grundsätze ergänzt werden. Überlegt werden könnte in diesem Zusammenhang, ob die Voraussetzung der Spaltung von begünstigtem Vermögen iSd § 32 Abs 2 und 3 UmgrStG<sup>123)</sup> bei der Ermöglichung einer Spaltung von Privatstiftungen nicht abgemildert werden sollte. So besteht das Vermögen von Privatstiftungen zwar zu einem weit überwiegenden Teil aus Unternehmensbeteiligungen,<sup>124)</sup> aufgrund des stiftungsrechtlichen Verbots für Privatstiftungen, sich gewerblich zu betätigen (§ 1 Abs 2 Z 1 PSG), werden aber bei Privatstiftungen keine Betriebe (und somit Teilbetriebe) vorhanden sein. Um auch eine Spaltung von „rein“ vermögensverwaltenden Privatstiftungen<sup>125)</sup> zu ermöglichen, bedürfte es einer Abmilderung dieses Kriteriums.

Für die vereinzelt geforderte<sup>126)</sup> „Umwandlung“ einer Privatstiftung in eine Kapitalgesellschaft (vor allem GmbH) bieten die herausgearbeiteten Grundsätze lediglich Anhaltspunkte. Ertragsteuerlich müsste – in

115) Bei zwei Privatstiftungen kann mangels Eigentümer eine sog „Konzernverschmelzung“ nicht vorliegen.

116) Aufgrund von Zuwendungen Dritter an die Privatstiftung, s bereits B.4.e.

117) Vgl zum Evidenzkontostand bei Kapitalgesellschaften UmgrStR 2002 Rz 369.

118) Ausföhrlich zur Ermittlung des „maßgeblichen Wertes“ s Stiftr 2009 Rz 266.

119) Siehe zB Schmidl, Wenn Stifter stiften gehen! AR aktuell 2015 H 3, 29; Zimmermann, Die Privatstiftung der Zukunft, trend. 2017 H 24 (abrufbar unter <https://www.trend.at/standpunkte/privatstiftung-zukunft-8206383>; zuletzt abgerufen am 29. 5. 2018).

120) Der im Jahr 2017 vorgestellte ME für eine PSG-Novelle 2017, 323/ME 25. GP, sah keine entsprechenden Regelungen vor.

121) Neben der hier beschriebenen Verschmelzung von Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftungen besteht nach § 38 PSG die Möglichkeit, Stiftungen nach BStFG bzw BStFG 2015 in Privatstiftungen und nach § 26 BStFG 2015 Privatstiftungen in Bundes-Stiftungen umzuwandeln (s zu letzterer Umwandlungsmöglichkeit auch Punkt B.4.a.).

122) Vgl hierzu das Beispiel bei Hecht, Ein Lichtblick für frustrierte Stifter, Die Presse 3. 8. 2016 (abrufbar unter <https://diepresse.com/home/wirtschaft/recht/5062717/Ein-Lichtblick-fuer-frustrierte-Stifter>; zuletzt abgerufen am 29. 5. 2018).

123) Das sind vor allem Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile iSd § 12 Abs 2 UmgrStG.

124) Schätzungen gehen davon aus, dass das Vermögen von Privatstiftungen zu mehr als der Hälfte aus Unternehmensbeteiligungen besteht (Berrer/Helmenstein/Weyerstrass, Die volkswirtschaftliche Bedeutung der österreichischen Privatstiftung, in Eiselberg [Hrsg], Jahrbuch Stiftungsrecht [2010] 357 [358]). Es kann davon ausgegangen werden, dass diese Beteiligungen in aller Regel Kapitalgesellschaftsbeteiligungen darstellen.

125) Privatstiftungen, in deren Eigentum sich (fast) ausschließlich Kapital- (ausgenommen Beteiligungen) und/oder Immobilienvermögen befindet.

126) Siehe die Nachweise unter FN 119.

Übertragung und Umkehrung der Grundsätze der Umwandlung einer Sparkasse bzw eines VVaG in eine Privatstiftung – eine Einlage des außerbetrieblichen Vermögens in das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft angenommen werden.<sup>127)</sup> Einer zukünftigen gesetzlichen Regelung überlassen bliebe hingegen die Behandlung einer allfälligen „Auskehrung“ der Gesellschaftsanteile an die Anteilsinhaber (wohl iS einer Unterdrückung der Zuwendungsbesteuerung). Des Weiteren wäre darauf zu achten, dass auf Ebene der Kapitalgesellschaft stille Reserven weiterhin steuerhängig bleiben,<sup>128)</sup> und wie mit allfälligen Substanzaus- bzw (dann auf Ebene der Kapitalgesellschaft) Einlagenrückzahlungen umzugehen wäre.<sup>129)</sup>

Ungleich schwieriger dürfte sich demgegenüber die stiftungsrechtliche Regelung *de lege ferenda* einer Umgründung von Privatstiftungen darstellen. Während nämlich bei Sparkassen- und Versicherungsverein-Privatstiftungen wesentliche gesetzliche Einschränkungen und Vorgaben (etwa hinsichtlich Stifterstellung, -rechte, Begünstigten und Stiftungszweck) bestehen, welche die vorgesehene Verschmelzung deutlich vereinfachen,<sup>130)</sup> können bei anderen Privatstiftungen sehr

viele unterschiedliche Inhalte in der Stiftungserklärung vorhanden sein, die im Falle einer Verschmelzung zweier Privatstiftungen vereinheitlicht bzw aufeinander abgestimmt werden müssten. Stiftungsrechtlich kann die Verschmelzung von Sparkassen- bzw Versicherungsverein-Privatstiftungen daher lediglich sehr begrenzt als Vorbild dienen. Ähnlich verhält es sich mit einer stiftungsrechtlichen Regelung anderer Umgründungen – wie etwa der Spaltung oder der „Umwandlung“ in eine Kapitalgesellschaft.

Alternativ könnte – ähnlich der Steuerspaltung in §§ 38 a ff UmgrStG –<sup>131)</sup> der Steuergesetzgeber Umgründungen in den vorgängig beschriebenen Formen, die (noch) nicht unmittelbar stiftungsrechtlich geregelt sind, (weitestgehend) steuerneutral ermöglichen und durch ein eigenes Umgründungssteuerrecht begünstigen. Stiftungsrechtlich könnten die entsprechenden „Umgründungen“ wie tw schon bisher etwa durch den Einsatz von Substiftungen (als Nachbildung einer „Verschmelzung“ und „Spaltung“) oder Einlage des gesamten Stiftungsvermögens in eine Kapitalgesellschaft und Zuwendung der erhaltenen Anteile an die Begünstigten mit anschließender Auflösung der Privatstiftung (als Nachbildung einer „Umwandlung“) vollzogen werden. Eine derartige Regelung hätte vor allem den Vorteil, dass auf die Rechtsprechung des OGH zu Substiftungen<sup>132)</sup> bzw zum Privatstiftungsrecht generell zurückgegriffen werden und eine Neuregelung von Umgründungsarten unterbleiben könnte. Dieser Vorteil birgt jedoch gleichermaßen den Nachteil der geringeren Flexibilität mit sich, vor allem, wenn in der Stiftungserklärung weder Änderungs- noch Widerrufsrechte vorbehalten wurden bzw ein entsprechend berechtigter Stifter diese – etwa aufgrund zwischenzeitlichen Ablebens – nicht mehr ausüben kann.

127) Dementsprechend könnten die Bewertungsregeln des § 6 Z 5 EStG zur Anwendung gelangen.

128) Dies wäre bei Anwendung der Einlagebewertung des § 6 Z 5 EStG für die wesentlichen Vermögenswerte von Privatstiftungen (Kapitalvermögen und Grundstücken) wohl gewährleistet. Fraglich könnte die Behandlung von internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs 2 KStG sein, die nach § 10 Abs 3 KStG steuerneutral veräußert werden können. Allenfalls könnte die Anwendung des § 10 Abs 3 KStG für die Umwandlung einer Privatstiftung ausgeschlossen werden.

129) Hier stellt sich das Problem, dass Substanzauszahlungen bei Privatstiftungen nur in sehr eingeschränktem Ausmaß zulässig sind (vgl aus dem jüngeren Schrifttum etwa Petritz, Sonderfragen der steuerlichen Substanzauszahlung, ZFS 2015, 211) und – im Unterschied zum derzeitigen Einlagenrückzahlungsregime des § 4 Abs 12 EStG – vor allem gilt, dass zuerst (steuerpflichtig) die Erträge zugewendet werden und erst dann die Substanz (steuerneutral) ausgezahlt wird. Hier böte sich zB an, die erhaltenen Kapitalgesellschaftsanteile mit Anschaffungskosten von null zu bewerten – dies würde die steuerfreie Einlagenrückzahlung verhindern (sie würde nach § 4 Abs 12 EStG als dann steuerpflichtiger Verkauf gelten).

130) Weil dadurch in vielen Bereichen Konvergenz zwischen den zu verschmelzenden Privatstiftungen besteht.

131) Diese war ursprünglich ein steuerliches Surrogat für die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des UmgrStG noch nicht geregelte Handelsspaltung (Waitz-Ramsauer in Kofler, UmgrStG<sup>7</sup> § 38 a Rz 4f).

132) Zuletzt etwa OGH 26. 4. 2018, 6 Ob 228/17 y.

### → In Kürze

Die stiftungsrechtlich einzig mögliche Form einer „Umgründung“, die Verschmelzung von Sparkassen- oder Versicherungsverein-Privatstiftungen, ist steuerlich mittels der bereits bestehenden Regelungen recht problemlos durchführbar. Auch im Falle einer (zukünftig eventuell ermöglichten) Verschmelzung von „normalen“ Privatstiftungen könnten diese Regelungen ohne Weiteres herangezogen werden. Für die im Stiftungsalltag wohl häufiger auftretende Problemstellung einer notwendigen „Spaltung“ der Privatstiftung wäre eine entsprechende Adaption der umgründungssteuerlichen Vorschriften für den Fall der Ermöglichung zumindest ratsam, die Grundzüge des Umgründungssteuerrechts wären allerdings auch in diesen Fällen anwendbar. Sofern überhaupt die Möglichkeit einer „Umwandlung“ der Privatstiftung in eine Kapitalgesellschaft eröffnet werden soll, müssten die steuerlichen Vorschriften umfassend adaptiert werden – die herausgearbeiteten Grundzüge fänden nur sehr eingeschränkt Anwendung. Im Vergleich dazu wäre die stiftungsrechtliche Ermöglichung solcher Umgründungen wohl (noch) deut-

lich schwieriger zu bewerkstelligen, da etwa im Falle der Verschmelzung verschiedenste Stiftungserklärungen adaptiert und angepasst werden müssten. Steuerlich könnte der Ausweg darin bestehen, unabhängig von der stiftungsrechtlichen Ermöglichung – ähnlich der Steuerspaltung – steuerneutrale Umgründungen vorzusehen, welche mit den vorhandenen Maßnahmen (vor allem Substiftungen) stiftungsrechtlich nachvollzogen werden könnten.

### → Zum Thema

#### Über den Autor:

Mag. Andreas Kampitsch, LL. M., StB, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL. M., StB, und Univ.-Doz. Dr. Friedrich Fraberger, LL. M., StB, sehr herzlich für ihre kritische Durchsicht und Diskussion des Manuskripts.

