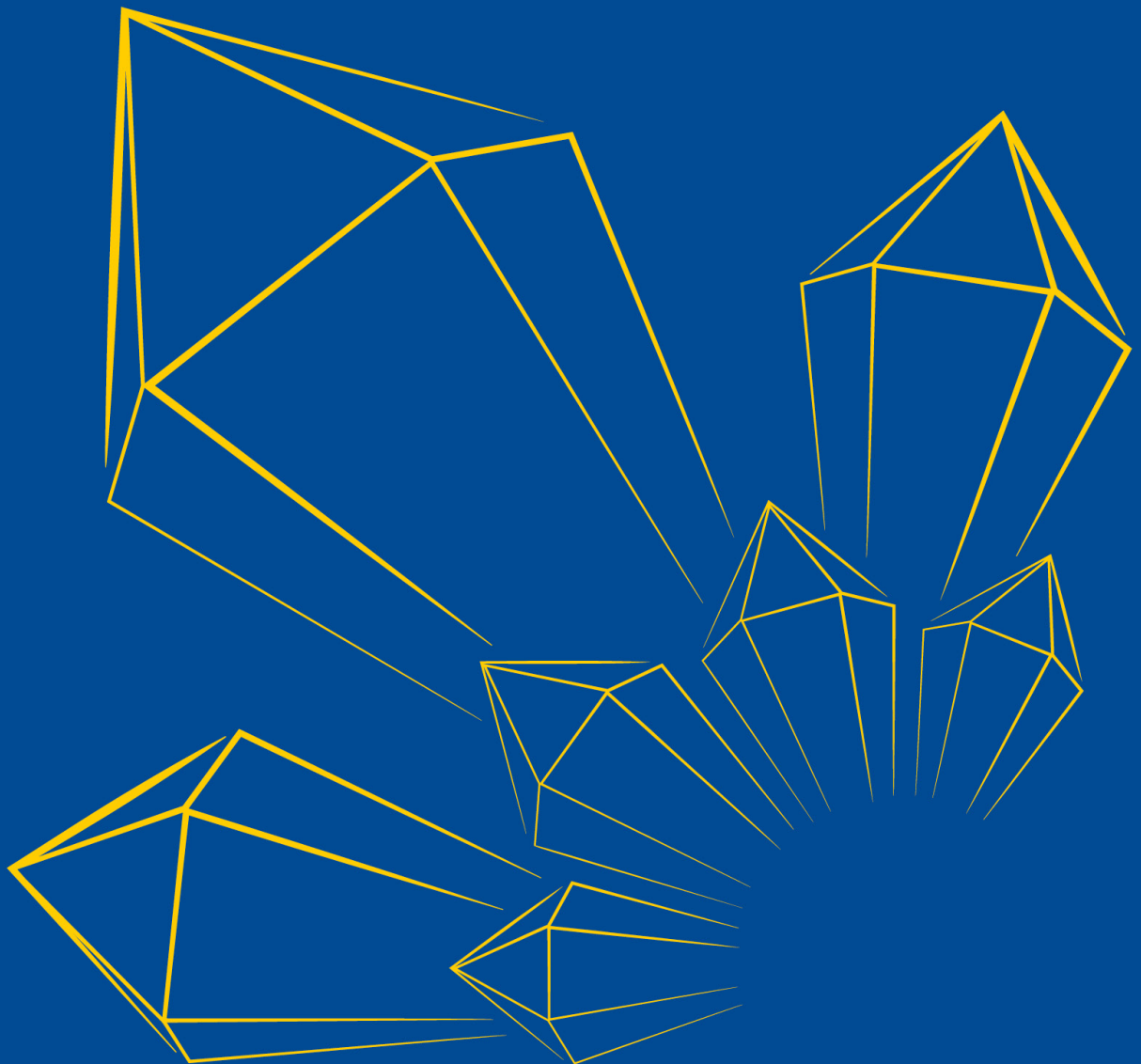


Linde
www.lindeverlag.at

FESTSCHRIFT ROMAN LEITNER

**Steuerrecht – Finanzstrafrecht –
Wirtschaftsstrafrecht**



Die schweizerische Steuersicht auf österreichische Privatstiftungen

Jürg Altorfer

1. **Ein persönliches Vorwort**
2. **Einleitung**
3. **Die Besteuerung von ausländischen Familienstiftungen in der Schweiz**
 - 3.1. Internationales Privatrecht – Inkorporationstheorie
 - 3.2. Abweichung von der zivilrechtlichen Gestaltung im Steuerrecht
 - 3.3. Steuerfolgen in der Schweiz
 - 3.3.1. Vom Schweizer Stifter kontrollierte Stiftung
 - 3.3.2. Vom Schweizer Begünstigten kontrollierte Stiftung
 - 3.3.3. Nicht kontrollierte Stiftung
 - 3.3.4. Wechsel der Zuordnung
4. **Die Besteuerung der österreichischen Privatstiftung in Österreich**
 - 4.1. Errichtung
 - 4.2. Laufende Besteuerung
 - 4.2.1. Körperschaftsteuer
 - 4.2.2. Zwischensteuer
 - 4.2.3. Gegenstand der Körperschaftsteuer vs Zwischensteuer
 - 4.3. Besteuerung von Zuwendungen an Destinatäre
 - 4.3.1. Kapitalertragsteuer und Gutschrift der Zwischensteuer
 - 4.3.2. Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Österreich
 - 4.4. Auflösung der Privatstiftung
5. **Überschneidungen zwischen der steuerlichen Behandlung in Österreich und der Schweiz**
 - 5.1. Nicht kontrollierte Stiftungen
 - 5.2. Kontrollierte Stiftungen
 - 5.2.1. Laufende Besteuerung
 - 5.2.2. Besteuerung der Zuwendungen an Destinatäre
6. **Schlussfolgerungen**

1. Ein persönliches Vorwort

Lieber *Roman*: Kennen gelernt haben wir uns dort, wo sich unsere Leidenschaften, Steuern, Sport und Kulinarik, treffen: In den Bergen, in der Lobby des althehrwürdigen Hotels Kulm in St. Moritz. Anlass war das alljährliche internationale Steuerseminar. Neben dem Fachaustausch haben wir uns schnell mit unseren Gattinnen, *Lotte* und *Priska*, auch auf den Langlaufskiern im Schnee und beim guten Essen gefunden. Daraus hat sich eine Freundschaft entwickelt, die nun schon viele Jahre hält und sich vom Beruflichen immer mehr ins Private verlagert hat. Wir bewältigten einige knifflige Fälle zusammen. Das wurde mit unserer beiden Alter immer weniger. Nach St. Moritz gehen wir auch nicht mehr. Dafür finden wir uns jedes Jahr zusammen mit unseren beiden weißen Schäferhunden irgendwo in den verschneiten Bergen zwischen Österreich, Italien und der Schweiz. Diese Freundschaft möchten wir nicht missen und danken Euch herzlich dafür.

Es ist mir eine große Freude und Ehre, für diese Festschrift angefragt worden zu sein. Du weißt, ich schreibe nur selten zu Themen, die ich schon zimal durchgearbeitet habe. Ich suche Themen, die knifflig sind und Lösungen harren. Ich versuche auch systematische Konflikte zwischen Steuersystemen oder Auslegungen aufzuzeigen. Solche kann es geben, wenn in der Schweiz ansässige Personen Stifter oder Begünstigte von österreichischen Privatstiftungen sind. Diesem Thema widmet sich der nachfolgende Beitrag.

Herzliche Gratulation zu Deinem Geburtstag. Wir sind glücklich, Teil Deines beruflichen und privaten Umfelds zu sein und freuen uns auf noch viele Wochen irgendwo in den Bergen mit Euch.

2. Einleitung

Die schweizerischen Steuergerichte und die Steuerpraxis beschäftigen sich regelmäßig und seit Jahrzehnten mit Fragen zur Besteuerung von Stiftern oder Begünstigten von Stiftungen. In aller Regel geht es um die steuerliche Anerkennung bzw Nichtanerkennung der Stiftungen. Folge der Nichtanerkennung ist der sogenannte Durchgriff oder die steuerlich transparente Behandlung einer Stiftung. Die Stiftung wird aus schweizerischer Steuersicht in vielen Fällen nicht als eigenes Steuersubjekt anerkannt. Vermögen und Einkommen der Stiftung werden dann dem Stifter oder den Begünstigten zugerechnet.

Aus der Gerichts- und Veranlagungspraxis haben sich verschiedene Argumentationslinien entwickelt. Entweder wird mit Steuerumgehung, mit nutznießungsähnlichen Verhältnissen oder mit einer wirtschaftlichen Auslegung der Begriffe Vermögen und Einkommen argumentiert.

Die Praxis wurde insbesondere zu liechtensteinischen Stiftungen und im Rahmen der Überlegungen zur Besteuerung von angelsächsischen Trusts entwickelt. Diese Stiftungen und Trusts unterliegen entweder keiner oder einer sehr tiefen Einkommens- oder Gewinnbesteuerung oder sind gar nicht Steuersubjekt. Ungeachtet der Besteuerung in der Schweiz kann somit keine oder keine wesentliche doppelte Besteuerung des gleichen Vermögens oder Einkommens in zwei Steuerhoheiten resultieren.

Anders verhält es sich, wenn Stiftungen im Ansässigkeitsstaat, im Liegenschaftsstaat oder in einem Betriebsstättensstaat einer Besteuerung von Einkommen oder Gewinn unterliegen. Falls der Ansässigkeitsstaat des Stifters oder der Begünstigten, hier die Schweiz, das gleiche Steuersubstrat besteuert, kann eine zweifache Besteuerung resultieren: einerseits bei der Stiftung, andererseits beim Stifter oder bei den Begünstigten.

Der vorliegende Beitrag zeigt die Hintergründe und den Umfang dieses Konfliktes auf.

Die Leser in Österreich verzeihen mir bitte, dass ich die österreichischen Besteuerungsregeln schulbuchmäßig behandle. Die Ausführungen sind auf den Leser in der Schweiz ausgerichtet, der das typisch österreichische System der Stiftungsbesteuerung nicht kennt. Umgekehrt findet der Schweizer Leser wenig Neues zur allgemeinen Besteuerung von ausländischen Familienstiftungen in der Schweiz. Sie werden ausführlich behandelt, damit der österreichische Leser die Hintergründe der schweizerischen Steuerpraxis erfährt. Beide Teile sind notwendig, um die erwähnten systematischen Inkompatibilitäten herauszuarbeiten.

3. Die Besteuerung von ausländischen Familienstiftungen in der Schweiz

3.1. Internationales Privatrecht – Inkorporationstheorie

Grundsätzlich unterstehen gemäß Art 154 IPRG ausländische Gesellschaften, dazu zählen auch Stiftungen, nach dem internationalen Privatrecht dem Recht des Staates, nach dessen Vorschriften sie organisiert sind. Voraussetzung ist, dass sie die vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registrierungsvorschriften dieses Rechts erfüllen oder, falls solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nach dem Recht dieses Staates organisiert haben. Erfüllt eine Gesellschaft/Stiftung diese Voraussetzungen nicht, untersteht sie dem Recht des Staates, in dem sie tatsächlich verwaltet wird.

Eingeschränkt wird dieser Grundsatz, wenn die Anwendung von ausländischem Recht zu einem Ergebnis führen würde, das mit dem schweizerischen Ordre public unvereinbar ist (Art 17 IPRG). Ebenso vorbehalten bleiben Bestimmungen des schweizerischen Rechts, die ihres besonderen Zweckes wegen, unabhängig von dem durch das IPRG bezeichneten Recht, zwingend anzuwenden sind (Art 18 IPRG).

In der älteren Rechtsprechung¹ wurde der Standpunkt vertreten, dass schweizerisches Recht zwingend anzuwenden ist, wenn die Destinatäre im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung ihren Wohnsitz in der Schweiz haben. In diesem Fall würde das Verbot des Familienfideikommiss von Art 335 ZGB in unzulässiger Weise umgangen. Ein Familienfideikommiss ist ein Sondervermögen, das einer bestimmten Familie gewidmet ist.² Es muss vom jeweiligen Nutzungsberechtigten Familienmitglied in seiner Substanz erhalten bleiben und geht zu einem bestimmten Zeitpunkt an ein anderes Familienmitglied über. Erlaubt ist hingegen die Errichtung einer Familienstiftung zur Bestreitung der

1 Steuerrekursgericht I des Kantons Zürich, Urteil vom 10.1.2000 = StE 2000 B 26.25 Nr 1, E 3b.bb.

2 *Grüninger*, Art 335 ZGB, N 14a.

Kosten, der Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder für ähnliche Zwecke. In der Zwischenzeit stellen sich die Lehre und auch das Bundesgericht auf den Standpunkt, dass Art 335 Abs 2 ZGB überholt sei und keine zwingend anwendbare Bestimmung im Sinne von Art 18 IPRG darstelle. Schon aus der Entstehungsgeschichte von Art 335 Abs 2 ZGB schloss das Bundesgericht, dass Familienstiftungen weder die schweizerischen Sitten noch das Rechtsgefühl verletzen. Zusätzlich sind die Überlegungen, welche damals zur Einführung dieser Gesetzesbestimmung führten (Bekämpfung des Müßigganges und wirtschaftliche Überlegungen) heute überholt.³ In der Steuerpraxis führt ein Verstoß gegen die Bestimmungen über den Familienfideikommiss denn auch nicht (mehr) generell zur Nicht-Anerkennung einer ausländischen Stiftung.⁴

3.2. Abweichung von der zivilrechtlichen Gestaltung im Steuerrecht

Zivilrechtlich einer Stiftung gehörendes Vermögen und daraus fließendes Einkommen sind steuerlich grundsätzlich der Stiftung zuzurechnen. Die konkreten Umstände können aber dazu führen, dass Vermögen und Einkommen einer Stiftung entweder dem Stifter oder den Begünstigten zugerechnet werden. Steuerbehörden und Gerichte stützen sich dabei entweder auf die Steuerumgehungsgrundsätze oder auf die Auslegung von Gesetzenormen.⁵

Eine Steuerumgehung liegt gemäß Rechtsprechung vor, wenn

- eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, und
- anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgerechter Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde.

Im Falle von liechtensteinischen Stiftungen ist das dritte Element regelmäßig erfüllt, da diese Stiftungen keinen Gewinn- und Kapitalsteuern unterliegen.⁶ Dabei wird nur die laufende Besteuerung der Stiftung im Vergleich zur laufenden Einkommens- und Vermögensbesteuerung bei der betroffenen natürlichen Person untersucht. Der Umstand, dass eine (spätere) Ausschüttung einer Stiftung der ordentlichen Einkommensteuer unterliegt, bleibt unberücksichtigt. Ebenso unberücksichtigt bleiben in einem aktuellen Fall bei der Beurteilung einer Truststruktur die vorgebrachten nichtsteuerlichen Gründe der Nachfolgeplanung und der Erhaltung des Familienvermögens.⁷

3 BGer 13.12.2017, 2C 722/2017 = BGE 135 III 614, E. 4.

4 Betschart, 2008, S 2; Betschart, 2021, S 668 f.

5 Betschart, 2008, S 2, auch zum Folgenden.

6 Betschart, 2021, S 667 mwHw.

7 BGer 13.12.2017, 2C 722/2017 = BGE 135 III 614, E 6 und 7.

In einem wegweisenden Urteil hat das St. Galler Verwaltungsgericht 2007 zur Steuerumgehung im Zusammenhang mit einer liechtensteinischen Stiftung Folgendes ausgeführt:⁸

Die Voraussetzungen einer solchen sind insbesondere dann zu prüfen, wenn die Statuten dem Stifter oder dem Begünstigten eine ungehinderte Einflussnahme auf das Stiftungsvermögen erlauben. Behält sich bei der kontrollierten Stiftung der Stifter in der Urkunde ein Widerrufsrecht vor oder hat er immer noch massgebenden Einfluss auf das Stiftungsvermögen, weil er sich weitgehende Weisungsrechte, z.B. die Änderung der Begünstigten, sicherte, erscheint diese Rechtsgestaltung in der Regel als sachwidrig oder absonderlich. Der Vermögensübergang auf die Stiftung hat diesfalls noch nicht stattgefunden. Die kontrollierte Stiftung hat keine Steuersubjektqualität. Spätestens mit dem Tod des Stifters fällt die Widerrufbarkeit weg und damit auch ein allfälliger Steuerumgehungstatbestand. Die Stiftung ist ab diesem Zeitpunkt als eigenständiges Steuersubjekt anzuerkennen. Liegt es dagegen im freien Ermessen des Stiftungsrats, ob, wann und in welchem Umfang ein Destinatär begünstigt werden soll, oder sind die Begünstigten sowie die Quoten bestimmt, kann eine Steuerumgehung in der Regel ausgeschlossen werden.

In der Praxis der Behörden und Gerichte wird nicht immer scharf mit diesen Grundsätzen argumentiert. Im Endeffekt wird untersucht, wer aufgrund der Umstände des Einzelfalles tatsächlich über das Vermögen verfügen kann. Dieser Argumentationsweise kommt entgegen, dass verschiedene steuerliche Bestimmungen begrifflich nicht strikt an das Zivilrecht anknüpfen, sondern wirtschaftlich ausgelegt werden. Insbesondere die Bestimmungen über die steuerbaren Vermögenserträge und das steuerbare Vermögen setzen das zivilrechtliche Eigentum an Vermögenswerten nicht zwingend voraus. Es sind Normen mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten, bei denen ein Sachverhalt nach seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist.⁹

Bestimmte Ausgestaltungen der Stiftungsdokumente können auch dazu führen, dass Stifter oder Begünstigte nutznießungsähnliche Rechte haben.

2003 setzte sich das Verwaltungsgericht des Kantons Zug mit dieser Frage auseinander:¹⁰

Die Stiftung ist gemäss ihrer statutarischen Bestimmung eine Unterhaltstiftung. Destinatäre sind von Generation zu Generation die Nachkommen der Stifterin. [...] In den Aktien finden sich keine Hinweise darauf, dass zwischen den Begünstigten und dem Stiftungsrat ein Treuhandverhältnis besteht, aufgrund dessen der Stiftungsrat nach den Weisungen der Begünstigten oder der Erben der Stifterin zu handeln hätte. [...] Die Beziehung des ... (Begünstigten) zur Stiftung liegt in der (festen) Begünstigung als Destinatär. [...] Das Vermögen, aus dem die Unterhaltszuwendungen erfolgen, ist mit der Familie fest verbunden und dient der Ausrichtung der Unterhaltszuwendungen an die jeweiligen Destinatäre. Unter Vorbehalt der Auflösung der Stiftung ist das Vermögen allerdings nicht frei verfügbar. Diese Sicherstellung für die nächste Generation vermag aber nicht von der Erfassung durch die Vermögenssteuer zu befreien. Vermögen, das mit einer Nutzniessung belastet ist, wird dem Nutzniesser zugerechnet. [...] Das Vermögen ist dem Destinatär (aufgrund des nutznießungsähnlichen Charakters seiner Destinatärsstellung bei der X. Stiftung) im Umfang seiner Begünstigtenquote zuzurechnen.

8 VGr SG, 29.8.2007, StE 2007 B 52.1 Nr 4, E. 2.4.

9 BGer, 11.6.2004, StE 2004 B 24.4 Nr 70 E. 2.1., *Betschart*, Trustbesteuerung, S 160; *Betschart*, 2021, S 670 mwHw.

10 VGr ZG, 12.3.2003, StE 2004 B 52.7 Nr 2.

Eine Zurechnung von Vermögen und Einkommen an den Stifter oder die Begünstigten erfolgt in der Praxis namentlich, aber nicht ausschliesslich, in folgenden Fällen:¹¹

- Der Stifter kann die Stiftung widerrufen oder ihre Liquidation zu seinen Gunsten fordern. Solche Bestimmungen finden sich oft in den Stiftungsdokumenten;
- Der Stifter oder die Begünstigten haben faktisch die Kontrolle über das Stiftungsvermögen. In diesem Fall wird der Ausdruck „kontrollierte Stiftung“ verwendet. Dazu müssen der Stifter oder die Destinatäre nicht zwingend im Stiftungsrat sein. Es genügt, wenn sie zB dank einem Wahl- und Abberufungsrecht eine Druckmöglichkeit auf die Stiftungsräte haben, welche diese zu einem bestimmten Handeln verleiten kann. Solche oder ähnliche Bestimmungen finden sich auch ausserhalb der eigentlichen Stiftungsdokumente, in Wunschbriefen/Letters of Wishes oder sogar in Mandatsverträgen mit Stiftungsräten.
- Es besteht Personenidentität zwischen Stifter, Stiftungsrat und Begünstigten.
- Das Stiftungsvermögen ist fest mit einer Familie verbunden und die Ausrichtung von Zuwendungen erfolgt nach vorbestimmten Quoten. In diesen Fällen hat das Rechtsverhältnis nach der Rechtsprechung einen nutznießungsähnlichen Charakter.

Je nach Ausgestaltung der Stiftung wird unterschieden zwischen „kontrollierten“ und „nicht kontrollierten“ bzw „transparenten“ und „nicht transparenten Stiftungen“.

3.3. Steuerfolgen in der Schweiz

Die Steuerfolgen in der Schweiz unterscheiden sich erheblich, je nachdem, ob eine kontrollierte oder eine nicht kontrollierte Stiftung vorliegt.¹²

3.3.1. Vom Schweizer Stifter kontrollierte Stiftung

Bei einer vom Schweizer Stifter kontrollierten Stiftung erfolgt aus Steuersicht keine Widmung von Vermögen an die Stiftung. Vermögen und Einkommen werden dem Stifter weiterhin zugerechnet. Es resultieren deshalb die folgenden Steuerfolgen:¹³

- Die Stiftungserrichtung oder eine spätere Widmung von Vermögen führen zu keinen Folgen bei den direkten Steuern. Allenfalls fallen Handänderungs- und/oder Grundstückgewinnsteuern bei der Übertragung von Liegenschaften in der Schweiz an.
- Der Stifter bleibt für das Vermögen und die Erträge daraus unverändert steuerpflichtig. Ihm steht auch das Recht zur Rückforderung schweizerischer Verrechnungssteuern auf Vermögensertrag zu. Die DBA-Berechtigung hinsichtlich einer Entlastung von ausländischen Quellensteuern auf dem Vermögensertrag ist im Einzelfall zu prüfen.
- Zuwendungen der Stiftung an Begünstigte werden als Schenkung des Stifters behandelt. Sie unterliegen je nach Wohnsitz des Stifters und Verwandtschaftsgrad zwischen den Stifter und dem Begünstigten einer Schenkungssteuer.

11 *Bauer-Balmelli/Harbeke*, Ziff 6.1.

12 Vgl zum Ganzen: *Bauer-Balmelli/Harbeke*, Ziff 7; *Betschart*, 2021, S 672 ff.

13 Vgl dazu auch: *Betschart*, 2021, S 674 f.

- Zuwendungen an den Stifter oder die Vermögensübertragung im Rahmen einer totalen oder teilweisen Auflösung der Stiftung haben keine Steuerfolgen, da das Vermögen bereits dem Stifter zugerechnet wird. Allenfalls fallen Handänderungs- und/oder Grundstückgewinnsteuern an, wenn Liegenschaften in der Schweiz übertragen werden.

3.3.2. Vom Schweizer Begünstigten kontrollierte Stiftung

Begünstigte kontrollieren die Stiftung entweder, wenn sie bereits bei der Stiftungserrichtung begünstigt werden oder wenn sie zB als Zweitbegünstigte nach dem Ableben des Stifters zu kontrollierenden Begünstigten werden. Die Steuerfolgen sind ähnlich wie bei der durch den Stifter kontrollierten Stiftung:¹⁴

- Die Stiftungserrichtung oder eine spätere Widmung von Vermögen qualifiziert sich als Schenkung des Stifters an die Begünstigten. Im Falle des Übergangs der Kontrolle im Rahmen eines Erbganges unterliegt der faktische Vermögensübergang der je nach Wohnsitz und Verwandtschaftsgrad unterschiedlich hohen Erbschaftssteuer. Allenfalls fallen Handänderungs- und/oder Grundstückgewinnsteuern bei der Übertragung von Liegenschaften in der Schweiz an.
- Der Begünstigte ist für das Vermögen und die Erträge daraus steuerpflichtig. Ihm steht auch das Recht zur Rückforderung schweizerischer Verrechnungssteuern auf Vermögensertrag zu. Die DBA-Berechtigung hinsichtlich einer Entlastung von ausländischen Quellensteuern auf dem Vermögensertrag ist im Einzelfall zu prüfen.
- Zuwendungen der Stiftung an Begünstigte oder die Vermögensübertragung im Rahmen einer totalen oder teilweisen Auflösung der Stiftung haben keine Steuerfolgen, da das Vermögen bereits den Begünstigten zugerechnet wird. Allenfalls fallen Handänderungs- und/oder Grundstückgewinnsteuern an, wenn Liegenschaften in der Schweiz übertragen werden.

3.3.3. Nicht kontrollierte Stiftung

Bei einer nicht kontrollierten Stiftung findet nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerlich ein Vermögensübergang vom Stifter auf die Stiftung statt:¹⁵

- Der Vermögensübergang im Rahmen der Stiftungserrichtung oder einer späteren Widmung durch einen Schweizer Stifter qualifiziert sich als Schenkung des Stifters an eine unabhängige Drittperson. Die Schenkungssteuern in der Schweiz sind vom Verwandtschaftsgrad abhängig. Wegen einer formellen Betrachtungsweise wird in der Regel der Steuersatz für „nicht Verwandte“ angewendet. Unberücksichtigt bleibt dabei in vielen Kantonen der Verwandtschaftsgrad zwischen Stifter und Begünstigten.
- Das Vermögen und das Einkommen daraus werden der Stiftung zugerechnet. Weder Stifter noch Begünstigte sind davon betroffen. Dementsprechend stehen der Stiftung je nach DBA-Situation Rückerstattungsansprüche bei der Schweizerischen Verrechnungssteuer oder ausländischen Quellensteuern zu.
- Zuwendungen an Schweizer Begünstigte (inkl Teil- oder Totalliquidation) unterliegen grundsätzlich¹⁶ der Einkommensteuer. Bei der Einkommensteuer erfolgt keine

¹⁴ Vgl dazu auch: *Betschart*, 2021, S 675.

¹⁵ Vgl dazu auch: *Betschart*, 2021, S 671 f.

¹⁶ Auf die Ausnahme von Ausschüttungen an „bedürftige“ Personen wird nicht weiter eingegangen.

Unterscheidung in eine (steuerfreie) Kapitalgewinn- und eine steuerbare Vermögensertragskomponente. Ebenfalls verneint wird ein indirekter Vermögensanfall infolge Schenkung, Vermächtnis oder Erbschaft.¹⁷ Somit unterliegt alles, was eine Stiftung an Begünstigte ausrichtet, der Einkommenssteuer, ungeachtet dessen, ob es sich um gewidmetes Vermögen oder um Einkommen der Stiftung handelt.

3.3.4. Wechsel der Zuordnung

Wenn sich die Verhältnisse ändern, kann auch ein Wechsel von einer kontrollierten zu einer unkontrollierten Stiftung und umgekehrt stattfinden.¹⁸

Ein typischer Fall ist, wenn beim Tod des Stifters einer bisher durch den Stifter kontrollierten Stiftung die Verfügungsmacht weder direkt noch indirekt auf die Begünstigten übergeht. Ein Wegfall der Verfügungsmacht über das Vermögen der Stiftung findet auch statt, wenn der Stifter, die Begünstigten oder die Stiftungsräte mit der Zustimmung der bisherigen Inhaber der Verfügungsmacht die Stiftungsdokumente so anpassen, dass die Verfügungsmacht nicht mehr beim Stifter oder den Begünstigten liegt. In diesem Fall findet ein Wechsel von einer kontrollierten zu einer nicht kontrollierten bzw von einer transparenten zu einer nicht transparenten Stiftung statt. Ein solcher Wechsel wird steuerlich als Erbgang oder Schenkung vom Stifter an die Stiftung behandelt. Wie bei der Errichtung einer nicht kontrollierten Stiftung unterliegt dieser Vermögensübergang der Erbschafts- oder der Schenkungssteuer.¹⁹

Auch denkbar ist, dass die Stiftungsdokumente so geändert werden, dass die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen faktisch vom Stifter auf die Begünstigten übergeht. In diesem Fall findet steuerlich eine Schenkung des Stiftungsvermögens durch den Stifter an die Begünstigten in diesem Zeitpunkt statt. Ihnen sind Stiftungsvermögen und -einkommen in Zukunft steuerlich zuzurechnen.

Weniger häufig und vermutlich eher theoretisch ist der umgekehrte Fall. Diesfalls werden die Stiftungsdokumente einer intransparenten/nicht kontrollierten so abgeändert, dass die Verfügungsmacht neu beim Stifter oder den Begünstigten liegt. Steuerlich findet in diesem Fall eine Ausschüttung des kompletten Stiftungsvermögens an den Stifter oder die Begünstigten statt. Die Ausschüttung unterliegt der Einkommensteuer.²⁰

4. Die Besteuerung der österreichischen Privatstiftung in Österreich²¹

4.1. Errichtung

Die Zuwendung von Vermögen anlässlich der Errichtung bzw einer späteren Zuwendung an eine österreichische Privatstiftung unterliegt in Österreich grundsätzlich der

17 BGE vom 22.4.2012 = StE 2006 B 26.25 Nr 2.

18 Vgl zum Ganzen: *Oesterheld/Opel*, EF 10/2021; *Betschart*, 2021, S 675 f.

19 Vgl vorstehend Ziff 3.3.3, erstes Lemma.

20 Vgl vorstehend Ziff 3.3.3, drittes Lemma.

21 Ich danke den Kollegen von LeitnerLeitner herzlich für die hilfreichen Diskussionen, das kritische Gegenlesen und die Ergänzung der Fachliteratur.

Stiftungseingangssteuer von 2,5 %.²² Der Steuersatz der Stiftungseingangssteuer kann sich auf bis zu 25 % erhöhen, beispielsweise wenn dem zuständigen Finanzamt Dokumente zur inneren Organisation der Stiftung nicht (rechtzeitig) offengelegt werden.²³ Der Stiftungseingangssteuer unterliegen alle unentgeltlichen Zuwendungen. Bemessungsgrundlage ist idR der Verkehrswert der eingebrachten Vermögenswerte. Gemäß § 1 Abs 5 StiftEG ist die Steuer vom Vermögen nach Abzug von Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen.²⁴ Wenn also bei Errichtung der österreichischen Privatstiftung durch in der Schweiz ansässige (unbeschränkt steuerpflichtige) Personen eine kantonale/kommunale Erbschafts- oder Schenkungssteuer anfällt, ist diese vom zugewendeten Vermögen abzuziehen.²⁵

Werden der österreichischen Privatstiftung Immobilien gewidmet, unterliegen diese nicht der Stiftungseingangssteuer,²⁶ sondern der Grunderwerbsteuer in Höhe von maximal 6 %.²⁷ In diesem erhöhten Grunderwerbsteuersatz wird auch ein Stiftungseingangssteueräquivalent von 2,5 % eingepreist.²⁸ Liegen die Grundstücke außerhalb Österreichs, ist die Einbringung steuerfrei.²⁹

4.2. Laufende Besteuerung

Systematisch sollte die Privatstiftung eigentlich keiner laufenden Besteuerung unterliegen. Dieser Grundsatz wird durchbrochen, da bestimmte Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegen, während andere zumindest temporär mit der Zwischensteuer belastet werden.

4.2.1. Körperschaftsteuer

Die Einkünfte der Privatstiftung unterliegen der Körperschaftsteuer von 25 %.³⁰ Sie wird nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt, soweit das Körperschaftsteuergesetz (KStG) keine speziellen Bestimmungen enthält.³¹ Nicht alle Einkünfte einer Privatstiftung unterliegen jedoch der Körperschaftsteuer. Von dieser sind maßgebliche Befreiungen vorgesehen, um eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung in Beteiligungsstrukturen zu vermeiden. So sind zB Dividenden von inländischen³² und ausländischen Kapitalgesellschaften idR³³ steuerbefreit.³⁴

4.2.2. Zwischensteuer

Von der Körperschaftsteuer zu unterscheiden ist die Zwischensteuer. Diese fällt zwar auf Stufe der Privatstiftung an, soll aber die wirtschaftlich Begünstigten der Stiftung be-

22 § 2 Abs 1 StiftEG; *Arnold*, Rz 5/21 und 5/51.

23 Vgl dazu § 2 Abs 1 lit a–e StiftEG; *Arnold*, Rz 5/52; *Marschner*, Rz 638.

24 *Arnold*, Rz 5/43 und 5/46; *Marschner*, Optimierung, Rz 622.

25 *Oppel*, 219, für den Fall der Errichtung durch in Deutschland ansässige Personen.

26 § 1 Abs 6 Ziff 5 StiftEG.

27 *Studera/Thunshirn*, (Kapitel 17).

28 *Arnold*, § 7 Rz 48; *Pinetz/Plansky*, § 7 Rz 54.

29 *Oppel*, 219; *Studera/Thunshirn*, Rz 1642; *Marschner*, Rz 572; *Marschner*, Rz 661.

30 § 22 Abs 1 KStG.

31 *Oppel*, 221.

32 § 10 Abs 1 KStG; *Marschner*, Rz 882.

33 § 10 Abs 2 KStG *Marschner*, Rz 898 f.

34 *Arnold*, Rz 12/41 und 12/45; *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, 186 (191).

lasten.³⁵ Sie ist im Wesentlichen eine gesonderte Körperschaftsteuer.³⁶ Die Zwischensteuer soll die Besteuerung anlässlich der Ausschüttung an die Destinatäre, die der Kapitalertragsteuer von 27.5 % unterliegt, vorwegnehmen.³⁷ § 13 Abs 3 KStG nimmt bestimmte Erträge bzw Einkünfte von der allgemeinen Einkommens- und Einkünfteermittlung aus und unterwirft sie der Zwischensteuer.³⁸ IVm § 27 EStG unterliegen der Zwischensteuer zB laufende Kapitalerträge wie Zinsen und Erträge aus Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen oder Guthaben bei Banken, Veräußerungsgewinne von Wertpapieren und Einkünfte aus qualifizierten Derivaten.³⁹ Beteiligungserträge vereinnahmt die Privatstiftung jedoch (wie andere Körperschaften) grundsätzlich steuerfrei.⁴⁰ Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Immobilien unterliegen ebenso der Zwischensteuer. Insoweit die Zwischensteuer das gleiche Steuersubstrat erfasst wie die Körperschaftsteuer, ersetzt sie diese.

Die Belastung ist jedoch nicht endgültig. Die Zwischensteuer wird bei der (kapitalertragsteuerbelasteten) Ausschüttung an die Destinatäre der Privatstiftung unter bestimmten Voraussetzungen ganz oder teilweise gutgeschrieben.⁴¹ Zudem unterbleibt die Zwischenbesteuerung, wenn es im Veranlagungszeitraum zu kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttungen (im mindestens) gleichen Umfang gekommen ist.⁴² Mit anderen Worten vermindert sich die Bemessungsgrundlage in der Steuerperiode im Umfang von Ausschüttungen an Destinatäre, für welche die Privatstiftung Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt hat.⁴³

4.2.3. Gegenstand der Körperschaftsteuer vs Zwischensteuer

Zur Beurteilung der Auswirkungen der möglicherweise unterschiedlichen steuerlichen Betrachtung in der Schweiz und in Österreich sind der Gegenstand der Körperschaftsteuer bzw der Zwischensteuer zu analysieren.⁴⁴ Die Körperschaftsteuer ist eine effektive Steuer, welche die Privatstiftung trägt, während die Zwischensteuer nur aber immerhin eine temporäre Steuerlast ist:

35 *Oppel*, 220.

36 *Hasch/Wolfgruber/Schneiderbauer*, 232 f.

37 *StiftR* 2009, N 89; *Oppel*, 223.

38 *StiftR* 2009, N 89.

39 Für detailliertere Ausführungen siehe: *StiftR* 2009, N90 ff; vgl auch: *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, 186 (190); *Engel-Kazemi/Käsznar/Primik*, 61 (65).

40 *Arnold*, Rz 12/41 und 12/45; *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, 191.

41 § 24 Abs 5 Nr 1 KStG; *StiftR* 2009, N 124 ff; vgl Ziff 4.3.1 unten zu den Voraussetzungen; *Arnold*, Rz 12/71.

42 § 24 Abs 5 Nr 1 KStG; *StiftR* 2009, N 124 mit Beispiel; *Oppel* aaO, 225.

43 Und für welche kein DBA in Anspruch genommen wurde/die Ausschüttung keine Substanzentnahme darstellt, vgl dazu *Hasch/Wolfgruber/Schneiderbauer*, 233.

44 Vgl ua *StiftR* 2009, N 128.

Zwischensteuer	Körperschaftsteuer	Steuerfrei
Zinsen aus in- und ausl Sparguthaben Zinsen aus Forderungswertpapieren und Investmentfondsanteilen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gem § 27 Abs 3 EStG Einkünfte aus Derivaten Einkünfte aus steuerpflichtigen Grundstückveräußerungen	Zinsen auf Privatdarlehen Einkünfte aus Patenten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus selbst Arbeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Sonstige Einkünfte (zB Spekulationsgewinne, Einkünfte aus Leistungen)	Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften

4.3. Besteuerung von Zuwendungen an Destinatäre

4.3.1. Kapitalertragsteuer und Gutschrift der Zwischensteuer

Ausschüttungen bzw Zuwendungen an Destinatäre unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer von 27.5 %.⁴⁵ Substanzauszahlungen sind nicht von der Kapitalertragsteuer erfasst.⁴⁶

Wenn bei einer Ausschüttung die Kapitalertragsteuer von der Privatstiftung einbehalten und abgeführt wird, wird der Privatstiftung die Zwischensteuer grundsätzlich zurückerstattet.⁴⁷ Dies allerdings nur insoweit als keine Entlastung der Kapitalertragsteuer aufgrund eines DBA vorgenommen wird.⁴⁸ Die Voraussetzung betreffend Entlastung nach einem DBA gilt jedoch seit dem Jahr 2015 aufgrund eines EuGH-Urteils nicht mehr uneingeschränkt.⁴⁹ Findet (seit dem 1.1.2016) eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines DBA statt, ist die Summe der Zuwendungen in dem Umfang zu verringern, als sie nicht endgültig mit der Kapitalertragsteuer belastet ist. Dies gilt auch, wenn die Entlastung nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer stattfindet.⁵⁰ Bei (teilweiser) Entlastung von der Kapitalertragsteuer aufgrund eines DBA darf somit die Zwischensteuer nur in dem Umfang reduziert werden, als sie effektiv mit der Kapitalertragsteuer belastet wurde.

Gehören zum Kreis der Destinatäre also solche, welche in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind, kann die Zwischensteuer somit zur definitiven Belastung werden, wenn die Destinatäre das DBA-Österreich in Anspruch nehmen oder nehmen könnten.⁵¹

45 § 27 Abs 5 Ziff 7 EStG.

46 § 27 Abs 5 Ziff 8 EStG.

47 Stftr 2009, N 124; *Stangl*, 173.

48 Stftr 2009, N 124.

49 Vgl dazu EuGH (5. Kammer), Urteil vom 17.9.2015, C-589/13, in *Recht der Internationalen Wirtschaft (RIW)* 2015, 770 ff.

50 § 13 Abs 3 KStG; *Stangl*, 173 f, auch zum Folgenden.

51 *Oppel*, 225 f.

4.3.2. Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Österreich

Ausschüttungen von österreichischen Privatstiftungen an Destinatäre in der Schweiz fallen unter Art 21 DBA.⁵² Demnach steht das ausschließliche Recht zur Besteuerung der Schweiz, dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Auszahlung, zu. Österreich hat kein Recht zur Besteuerung der Auszahlungen an die Destinatäre mit Wohnsitz in der Schweiz.

Die Zwischensteuer gilt aus österreichischer Sicht nicht als Kapitalertragsteuer im Sinne des DBA. Deshalb führt die Reduktion der Rückerstattung der Zwischensteuer aufgrund der Beanspruchung des DBA durch Begünstigte in der Schweiz zu einer temporären Steuerbelastung. Temporär, weil im Zeitpunkt der Liquidation der Privatstiftung die noch nicht erstattete Zwischensteuer unter bestimmten Umständen gutgeschrieben wird.⁵³

4.4. Auflösung der Privatstiftung

Die thesaurierte, (noch) nicht gutgeschriebene Zwischensteuer wird der Privatstiftung grundsätzlich gutgeschrieben und ausbezahlt.⁵⁴ Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Zwischensteuer-Gutschrift wird jedoch wie im Falle von Zuwendungen vor der Auflösung um den Teil gekürzt, der möglicherweise nachträglich aufgrund eines DBA entlastet wird.⁵⁵

Auf Ebene der (in Österreich ansässigen Destinatäre) führt die Herausgabe des Stiftungsvermögens zu Einkünften aus Kapitalvermögen, welche der Kapitalertragsteuer von 27,5 % unterliegt (ausgenommen Substanzausschüttungen zu Stiftungseingangswerten).⁵⁶

5. Überschneidungen zwischen der steuerlichen Behandlung in Österreich und der Schweiz

5.1. Nicht kontrollierte Stiftungen

Nicht kontrollierte Stiftungen werden in der Schweiz als eigenständige Steuersubjekte anerkannt. Sie sind aus steuerlicher Sicht also intransparent. MaW werden Einkommen und Vermögen der Stiftung wie in Österreich steuerlich der Privatstiftung zugerechnet. Das Stiftungsvermögen gehört auch nicht zum steuerbaren Vermögen eines in der Schweiz Steuerpflichtigen. Es ergeben sich bei der laufenden Besteuerung keine Konflikte oder Doppelbesteuerungen.

Erst wenn die Stiftung Ausschüttungen an Begünstigte mit Wohnsitz in der Schweiz ausrichtet, kann sich eine systematische Unkorrektheit ergeben. Diese liegt nicht in der steuerlichen Behandlung der Ausschüttung selber. Die Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer. Diese ist nach Art 21 DBA Schweiz-Österreich jedoch auf null zu

52 *Kovar/Marihart*, 185 (191 f); *Wurm*, Art 21 Rz 52 und 166, *Kofler*, 240.

53 Vgl nachstehend Ziff 4.4.

54 *Arnold*, Stiftungshandbuch, Rz 12/96 und 15/16.

55 § 24 Abs 5 Z 6 Satz 3 KStG; *Stangl*, 176, *Kofler*, 234 ff.

56 § 27 Abs 5 Ziff 8 EStG.

setzen, da das Besteuerungsrecht der Schweiz zusteht.⁵⁷ Die Schweiz macht von ihrem Besteuerungsrecht Gebrauch. Insofern ergeben sich zwischen den beiden Steuerhoheiten keine Diskrepanzen.

Es ergibt sich aber ein Unterschied bei der Zwischensteuer: Sie wird auf den Teil der Ausschüttung, der an einen Empfänger geht, der ein DBA in Anspruch nimmt, nicht gutgeschrieben. Dies im Gegensatz zu dem Teil der Ausschüttung, der an einen österreichischen Begünstigten ausgerichtet wird.⁵⁸ Die Höhe der Gutschrift hängt dabei nicht nur von der Zusammensetzung des Begünstigtenkreises, sondern auch von der Zusammensetzung der Einkünfte, auf denen entweder Zwischensteuer oder Körperschaftsteuer erhoben wurde, ab.⁵⁹ Damit stehen der Stiftung mit Begünstigten in der Schweiz bis zur Liquidation weniger Mittel für die Wiederanlage oder für die Ausschüttung zur Verfügung als bei Privatstiftungen mit Begünstigten mit Wohnsitz in Österreich. Diese Diskrepanz ist die Folge des Umstandes, dass die Zwischensteuer eine gesonderte Art der Körperschaftsteuer ist.⁶⁰ Zu einem anderen Ergebnis käme man, wenn die Zwischensteuer eine vorgezogene Kapitalertragsteuer wäre. Dann würde sie unter Art 21 DBA fallen und müsste bei jeder Ausschüttung gutgeschrieben werden.

5.2. Kontrollierte Stiftungen

Bei kontrollierten Stiftungen ergeben sich Konflikte aus dem Umstand, dass die Schweiz die Privatstiftung steuerlich nicht anerkennt und sie steuerlich so behandelt, wie wenn das Einkommen und das Vermögen der Stiftung direkt beim Stifter oder bei den Begünstigten anfallen würde.⁶¹ In Österreich hingegen ist die Privatstiftung ein eigenständiges Steuersubjekt, bei welchem das Einkommen der Besteuerung unterliegt.

5.2.1. Laufende Besteuerung

Da die Schweiz die Privatstiftung steuerlich nicht als eigenständiges Steuersubjekt anerkennt, unterliegt das gleiche Steuersubstrat grundsätzlich sowohl der österreichischen Körperschaftsteuer oder der Zwischensteuer und der schweizerischen Einkommensteuer. Das heißt allerdings nicht, dass alle Einkünfte tatsächlich zweimal besteuert werden. Unilaterale Regelungen können dazu führen, dass bestimmte Einkünfte in beiden, nur in einem oder in keinem der beiden Staaten besteuert werden. Die Zwischenbesteuerung führt darüber hinaus dazu, dass bestimmte Doppelbesteuerungen sogar nur temporärer Natur sind.

In der Schweiz unterliegt nach Art 7 Abs 1 StHG und Art 16 Abs 1 DBG das weltweite Einkommen der Einkommensteuer. Steuerfrei sind ua Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen (Art 7 Abs 1 StHG und Art 16 Abs 3 DBG).

Die Steuerpflicht von in der Schweiz ansässigen Personen ist grundsätzlich unbeschränkt. Sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im

⁵⁷ Vgl im Detail dazu hinten Ziff 5.2.2.

⁵⁸ Vgl oben Ziff 4.2.2.

⁵⁹ Vgl oben Ziff 4.4.

⁶⁰ Vgl oben Ziff 4.2.2.

⁶¹ Vgl oben Ziff 3.3.1. und 3.3.2.

Ausland (Art 6 Abs 1 DBG). Einkünfte aus diesen drei Kategorien werden zwar zur Bestimmung des anwendbaren, progressiven Steuersatzes beigezogen. Sie werden aber im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung ins Ausland ausgeschieden und in der Schweiz nicht besteuert

Anhand der steuerlichen Zuteilung der Einkünfte in Österreich⁶² werden die Besteuerungsunterschiede nachfolgend dargestellt:

Einkommen	Österreich	Schweiz
Zinsen aus in- und ausl Sparguthaben	Zwischensteuer	Einkommensteuer
Zinsen aus Forderungswertpapieren und Investmentfondsanteilen	Zwischensteuer	Einkommensteuer
Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gem § 27 Abs 3 EStG	Zwischensteuer	Steuerfrei, sofern privater Kapitalgewinn
Einkünfte aus Derivaten	Zwischensteuer	Steuerfrei, sofern nur Kapitalgewinnkomponente
Einkünfte aus steuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen	Zwischensteuer	Ausscheidung nach Österreich
Zinsen auf Privatdarlehen	Körperschaftsteuer	Einkommensteuer
Einkünfte aus Patenten	Körperschaftsteuer	Einkommensteuer
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Körperschaftsteuer	Ausscheidung nach Österreich
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Körperschaftsteuer	Ausscheidung nach Österreich
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	Körperschaftsteuer	Ausscheidung nach Österreich
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Körperschaftsteuer	Ausscheidung nach Österreich, sofern Einkünfte aus Liegenschaften
Sonstige Einkünfte (zB Spekulationsgewinne, Einkünfte aus Leistungen)	Körperschaftsteuer	Steuerfrei, sofern privater Kapitalgewinn oder wenn Ausscheidung nach Österreich, wenn aus Geschäftstätigkeit
Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften	Steuerfrei	Einkommensteuer; reduziert, falls aus Beteiligungen > 10 %

Aus dieser Analyse ergibt sich, dass die verschiedenen Einkommensarten sehr unterschiedlich besteuert werden:

- Effektiv in beiden Staaten doppelt besteuert werden Zinsen auf Privatdarlehen und Einkommen aus Patenten sowie gewisse „sonstige Einkünfte“. Dh diese Einkünfte

62 Vgl oben Ziff 4.2.3.

unterliegen in Österreich der Körperschaftsteuer und in der Schweiz der Einkommensteuer.

- Bis zur Liquidation der Privatstiftung doppelt besteuert werden Zinsen aus in- und ausl Sparguthaben (Bankguthaben) und aus Forderungswertpapieren und Investmentfondsanteilen.
- Trotz grundsätzlicher Besteuerung in beiden Staaten nur in Österreich besteuert sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen, Einkünfte aus Derivaten, Einkünfte aus steuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb und gewisse sonstige Einkünfte (zB Spekulationsgewinne).
- Nur in der Schweiz besteuert sind hingegen Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften.

Bei den transparenten Privatstiftungen unterliegt zudem das Vermögen der Stiftung der Vermögenssteuer in der Schweiz. Diese wird erhoben auf dem Verkehrswert des Vermögens. Nicht der Vermögenssteuer unterliegt in Österreich gelegenes Vermögen eines Geschäftsbetriebs, einer Betriebsstätte oder Grundstücke einer Privatstiftung. Die Vermögenssteuer wird jährlich erhoben. Sie beträgt je nach Ansässigkeitskanton des Steuerpflichtigen zwischen rund 0.125 % (Kanton Nidwalden) und rund 1.0 % (Kanton Genf) des steuerbaren Vermögens.

5.2.2. Besteuerung der Zuwendungen an Destinatäre

Die Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer von 27.5 %.⁶³ Gemäß Art 21 DBA Schweiz-Österreich hat allerdings die Schweiz das alleinige Besteuerungsrecht für diese Zuwendungen.⁶⁴

Bei der transparenten Behandlung der österreichischen Privatstiftung wird das Vermögen der Stiftung bereits dem Stifter oder Destinatär in der Schweiz zugerechnet. Eine Vermögensverschiebung in Form von Zuwendungen hat deshalb keine steuerlichen Auswirkungen in der Schweiz. Sie unterliegen nicht der Einkommensbesteuerung.⁶⁵

Im Endeffekt unterliegen Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung weder der österreichischen Kapitalertragsteuer noch der schweizerischen Einkommensteuer. Dies ist möglich, weil das DBA zwischen der Schweiz und Österreich keine Subject-to-tax-Bestimmung enthält.⁶⁶

6. Schlussfolgerungen

Aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung in Österreich und der Schweiz können sich folgende Resultate ergeben:

- Die Steuerbelastung der Privatstiftung durch Körperschaftsteuer und Zwischensteuer ist grundsätzlich höher, wenn Personen in der Schweiz zum Begünstigtenkreis gehören als bei Privatstiftungen mit Begünstigten in Österreich.

63 Vgl oben Ziff 4.3.1.

64 *Kofler*, 240.

65 Vgl oben Ziff 3.3.1. und 3.3.2.

66 *Simonek*, Art 23 A, B N 62 ff.

- Die Besteuerung der Zuwendung bei den Destinatären von nicht kontrollierten Stiftungen ist grundsätzlich in beiden Staaten gleich: In Österreich unterliegen sie der Kapitalertragsteuer, in der Schweiz der Einkommensteuer.
- Bei kontrollierten und damit aus schweizerischer Sicht transparenten Stiftungen können sich Doppelbesteuerungen ergeben: Gewisse Einkünfte werden sowohl in der Schweiz wie auch in Österreich besteuert.⁶⁷ Diese Doppelbesteuerung wird durch das DBA nicht verhindert. Es handelt sich um einen der seltenen Zurechnungskonflikte. Solche entstehen, wenn gleiches Einkommen bei zwei Steuersubjekten in zwei Staaten besteuert wird.⁶⁸
- Bei kontrollierten Stiftungen können zudem Einkünfte in der Schweiz der Besteuerung unterliegen, die bei der Privatstiftung selbst nicht besteuert werden, Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften. Insofern resultiert eine höhere Besteuerung als bei einer intransparenten Privatstiftung.
- Die aus der schweizerischen Rechtsprechung entwickelte Steuerumgehungspraxis bei Stiftungen kann bei österreichischen Privatstiftungen nicht unbesehen angewendet werden. In verschiedenen Konstellationen fehlt es an einer Steuerersparnis. Je nach Zusammensetzung der Einkünfte und des Begünstigtenkreises wird die Privatstiftung in Österreich stärker oder weniger stark besteuert verglichen mit einer transparenten Besteuerung aus schweizerischer Steuersicht. In diesen Fällen ist das zentrale Kriterium der Steuerumgehung, die Steuerersparnis,⁶⁹ nicht erfüllt.
- Einer wirtschaftlichen Auslegung der steuerlichen Bestimmungen zu den steuerbaren Einkünften und dem steuerbaren Vermögen in der Schweiz steht die Besteuerung der Privatstiftung in Österreich hingegen nicht entgegen.
- Die systematisch störenden Zurechnungskonflikte bei einer transparent besteuerten Privatstiftung müssen bei einer Gesamtbetrachtung nicht unbedingt zu einer höheren Besteuerung führen:
 - Der Besteuerung von Einkünften der Privatstiftung direkt beim Stifter oder Destinatär in der Schweiz steht bei einer langfristigen Betrachtung der Wegfall der Besteuerung der Zuwendung gegenüber. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung des gleichen Steuersubstrates wird durch diesen Wegfall zumindest im Zeitablauf gemildert oder beseitigt.
 - Im Einzelfall kann sogar eine tiefere Besteuerung resultieren: Wenn die Privatstiftung nur Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften (Beteiligungen > 10 %) vereinnahmt, ist die Besteuerung für den Begünstigten in der Schweiz bei der transparenten Besteuerung tiefer als bei der Ausschüttung dieser Erträge bei intransparenter Besteuerung.

Literaturverzeichnis

Arnold, Zuwendungen an die Privatstiftung (Kapitel 5), in: *Arnold/ Ludwig*, Stiftungshandbuch, 2. Auflage (2013)

67 Vgl oben Ziff 5.2.1.

68 *Matteotti/Horn*, Einleitung, N 32; *Schönfeld/Häck*, N 135; *Lehner*, Grundlagen Rz 181 ff.

69 Vgl oben Ziff 3.2.

- Arnold*, in *Arnold/Bodis*, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 17. Lieferung (2020)
- Bauer-Balmelli/Harbeke*, Die Liechtensteinische Stiftung im Schweizer Steuerrecht, zsis) – Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (2009) Monatsflash Nr 5
- Betschart*, Die Besteuerung der liechtensteinischen Familienstiftung – dargestellt anhand der Zürcher Steuerpraxis, zsis) – Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (2008), Aufsätze Nr 2
- Betschart*, Die Besteuerung von im Ausland errichteten Familienstiftungen, *Steuer Revue* 76/2021, 666
- Engel-Kazemi/Kásznar/Primik*, Besteuerung von Finanzanlagen in Privatstiftungen, in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung, 2. Auflage (2011)
- Grüninger* in *Geiser/Fountoulakis* (Hrsg), Basler Kommentar (BSK), 6. Auflage (2018)
- Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, *ZFS* 2015/3, 231
- Kovar/Marihart*, Zuwendungen von Privatstiftungen an ausländische Begünstigte, in *Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann*, Stiftungsbesteuerung, 2. Auflage (2011)
- Lehner* in *Vogel/Lehner*, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 7. Auflage (2021)
- Marschner*, Besteuerung der Privatstiftung (Kapitel III), in *Ernst*, Optimierung der Familienstiftung, 4. Auflage (2019)
- Matteotti René/Horn* in *Zweifel/Beusch/Matteotti* (Hrsg) Kommentar zum internationalen Steuerrecht, (2015)
- Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Privatstiftungen (Kapitel 5), in *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 4. Auflage (2014)
- Oesterheld/Opel*, Statuswechsel von liechtensteinischen Familienstiftungen – Wechsel zwischen transparenter und intransparenter Besteuerung, *Expert Focus* 10/2021
- Opel*, Die österreichische Privatstiftung und die deutsche Familienstiftung als Instrument der Nachfolgestaltung (2014)
- Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 1. Auflage (2017)
- Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 2. Auflage (2019)
- Simonek* in *Zweifel/Beusch/Matteotti* (Hrsg), Kommentar zum internationalen Steuerrecht (2015)
- Stangl*, Zwischensteuer-Gutschrift bei der Auflösung von Privatstiftungen, *PSR* 2018, 40
- Studera/Thunshirn*, Stiftung von Liegenschaften an Privatstiftungen (Kapitel 17), in *Studera/Thunshirn*, Handbuch Besteuerung von Grundstücks-/Liegenschaftstransaktionen, 1. Auflage (2013)
- Wurm* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 2. Auflage (2018)