VwGH zur steuerlichen Behandlung von Pflichtteilszahlungen einer Privatstiftung

PSR 2016/17

§ 27 Abs 5 Z 7 EStG

VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021

steuerliche Erfassung von Zuwendungen;

Zuwendungen;

Zuwendungsbegriff

In einem kürzlich ergangenen Erkenntnis[1] hat sich der VwGH mit der Frage beschäftigt, ob aufgrund einer gesetzlichen Anordnung erzwungene Vermögensübertragungen einer Privatstiftung vom Zuwendungsbegriff des § 27 Abs 5 Z 7 EStG erfasst sind und in weiterer Folge der KESt unterliegen (eine abschließende Klärung dieser Frage ist mangels ausreichender Feststellungen aber noch nicht erfolgt). Der vorliegende Artikel beschäftigt sich mit der Frage, inwieweit die Bezahlung/Herausgabe von Pflichtteilsansprüchen durch eine Privatstiftung vom steuerlichen Zuwendungsbegriff erfasst wird.[2]

Von Christoph Urtz und Philipp Stanek

Inhaltsübersicht:

A. Die steuerliche Erfassung von Zuwendungen der Privatstiftung
B. Die historische Entwicklung der Vorschrift des § 27 EStG – die Bedeutung des Wegfalls des Erfordernisses der Zuwendung an „Begünstigte" und „Letztbegünstigte"
C. Der Begriff der „Zuwendung" im Steuerrecht
1. Die Ansicht des BMF in den Stiftungsrichtlinien 2009
2. Wortlaut und historische Interpretation: Geld- und Sachzuwendungen und Unentgeltlichkeit
3. Systematische Interpretation in Zusammenhang mit dem Stiftungsbegriff im PSG
4. Der Willensentschluss des Stiftungsvorstands bzw die „Freiwilligkeit" als immanentes Merkmal des Zuwendungsbegriffs
5. Die subjektive Vorteilszuwendungsabsicht der Privatstiftung bzw des Stiftungsvorstands
6. Die Erfüllung einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung ist keine Zuwendung

A. Die steuerliche Erfassung von Zuwendungen der Privatstiftung

§ 27 Abs 5 Z 7 EStG erfasst die Zuwendungen von Privatstiftungen sowie die Zuwendungen von vergleichbaren ausländischen Privatstiftungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen:[3] Die steuerliche Erfassung der Zuwendung erfolgt bei der im Inland ansässigen Privatstiftung gem § 93 Abs 2 Z 1 EStG durch Abzug der KESt.[4] Abzugsverpflichtete ist gem § 95 Abs 2 Z 1 lit a EStG die Privatstiftung aufgrund ihres Sitzes im Inland.[5] Liegt der Zuwendung ein Beschluss des Stiftungsvorstands zugrunde, fließt die Zuwendung dem Begünstigten gem § 95 Abs 3 Z 1 EStG mit dem im Zuwendungsbeschluss bestimmten Tag zu.[6] Im Fall einer **verdeckten Zuwendung** der Privatstiftung (ohne formellen Zuwendungsbeschluss durch den Stiftungsvorstand) ist der Zufluss gem § 95 Abs 3 Z 2 mit dem Zeitpunkt der Auszahlung an den Begünstigten anzunehmen.[7]

B. Die historische Entwicklung der Vorschrift des § 27 EStG – die Bedeutung des Wegfalls des Erfordernisses der Zuwendung an „Begünstigte" und „Letztbegünstigte"

Der Begriff der „Zuwendung" findet sich seit dem PSG (durch BGBl 1993/694 eingefügt) in § 27 Abs 1 Z 7 EStG; die Stammfassung dieser Bestimmung lautete: *„Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte".*

Die Gesetzesmaterialien (ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 38) führen dazu Folgendes aus: *„[...] Der Zuwendungstatbestand ist weiters nicht gegeben, soweit ein Leistungsaustausch auf Grund eines steuerlich anzuerkennenden Rechtsgeschäftes der Stiftung mit dem Begünstigten vorliegt. Der Begriff der Zuwendungen jeder Art erstreckt sich nicht nur auf einmalige oder laufende Zahlungen, sondern auch auf die Gewährung geldwerter Vorteile (wie eine unentgeltliche oder eine günstige dem Fremdvergleich nicht entsprechende Nutzungseinräumung) einschließlich von Sachzuwendungen jeder Art [...]. Die weite Fassung des Zuwendungsbegriffes schließt in Analogie zur verdeckten Ausschüttung die Erfassung stiftungsurkundlich nicht gedeckter aber*

1) VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021.
2) Siehe zur Problematik auch *Kampitsch/Petritz/Reinold*, Der Umfang des Zuwendungsbegriffs nach der BFG-Rsp zu Pflichtteilsansprüchen und weiterführende Überlegungen, PSR 2014, 180.
3) Jakom/*Marschner*, EStG[8] § 27 Rz 271; *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[16] § 27 Rz 268 ff.
4) Jakom/*Marschner*, EStG[7] § 93 Rz 20; *Kirchmayr* in *D/K/M/Z*[16] § 93 Rz 35 f; *Marschner*, Die Optimierung der Familienstiftung[2] (2011) 1336; EStR 2000 Rz 7704.
5) *Kirchmayr* in *D/K/M/Z*[16] § 95 Rz 10.
6) Jakom/*Marschner*, EStG[7] § 95 Rz 24; *Kirchmayr* in *D/K/M/Z*[16] § 95 Rz 25.
7) EStR 2000 Rz 7710; Jakom/*Marschner*, EStG[8] § 95 Rz 24.

vom Stiftungsvorstand genehmigter Vorteilszuwendungen als steuerpflichtige Einkunftsbestandteile nicht aus."

In weiterer Folge ist die Änderung dieser Bestimmung durch das KMOG (BGBl I 2001/2) relevant; die Bestimmung hatte danach den folgenden Wortlaut: *„Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs 11 Z 1 lit c bis zu einem Betrag von 20 000 S jährlich".*

Die Gesetzesmaterialien zum KMOG führen dazu aus: *„Zunächst erfolgt eine Klarstellung. Der Wegfall der Worte ‚Begünstigter und Letztbegünstigter' verdeutlicht, dass jede Zuwendung, auch wenn ihr Empfänger formal nicht unter den Begünstigtenkreis fällt, der Empfängerbesteuerung unterliegt. Im Hinblick auf das stiftungsrechtliche Erfordernis des konkreten oder zumindest abstrakt festzulegenden Begünstigtenkreises musste in solchen Fällen auch schon bisher von Zuwendungen ausgegangen werden. Weiters wird durch die Neuregelung eine stiftungsrechtlich nicht gedeckte Zuwendung oder eine verdeckte Zuwendung zweifelsfrei in die Besteuerung einbezogen."*[8]

Damit zeigt sich aufgrund der historischen Entwicklung eindeutig, dass durch den Wegfall des Erfordernisses der Zuwendung an „Begünstigte" oder „Letztbegünstigte" durch das KMOG diesbezüglich keine Änderung eintreten sollte, auch wenn der „Begünstigte" und der „Letztbegünstigte" durch das KMOG aus dem Tatbestand gestrichen wurden: Die Materialien gehen nämlich selbst davon aus, dass – bereits aus stiftungsrechtlicher Sicht – eine Zuwendung nur an Begünstigte erfolgen kann, da der Begünstigtenkreis stiftungsrechtlich zumindest abstrakt festgelegt werden muss. Überdies führt eine stiftungsrechtlich unzulässige Zuwendung – aus Sicht des PSG – auch dazu, dass der Empfänger automatisch – aus stiftungsrechtlicher Sicht – die Stellung eines Begünstigten erlangt. Bereits in den Materialien wird damit betont, dass die Streichung dieser Begriffe aus dem Tatbestand nur der Klarstellung dient, dass eine stiftungsrechtlich nicht gedeckte oder eine verdeckte Zuwendung auch steuerlich als Zuwendung zu erfassen ist (dies ging zwar bereits aus den Materialien zum PSG, ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 38, hervor, aber eben nicht in dieser Deutlichkeit).[9]

Die Neuregelung durch das KMOG hatte demnach offenbar den Zweck, „unzulässige" Vorgänge wie insbesondere unzulässige – da zwar stiftungsrechtlich nicht gedeckte, aber dennoch vom Stiftungsvorstand genehmigte – Zahlungen sowie verdeckte Zuwendungen (zB an den Stiftungsvorstand oder diesem nahestehende Personen[10]) steuerlich ebenfalls als „Zuwendung" zu erfassen und dadurch die Besteuerung sicherzustellen. Die Regelung dient daher – vereinfacht gesagt – der „Sicherstellung" der Besteuerung in bestimmten Fällen. Keinesfalls sollte dadurch aber der Zuwendungstatbestand sozusagen „uferlos" erweitert werden. Eine Erweiterung des „Zuwendungstatbestands" liegt auch deswegen nicht vor, da in den erwähnten Fällen einer „unzulässigen" Zuwendung der Empfänger dieser Zuwendung – aus stiftungsrechtlicher Sicht – ohnehin zum Begünstigten wird. Das KMOG hat daher trotz der Streichung der Begriffe „Begünstigter" und „Letztbegünstigter" nichts an dem Grundprinzip geändert, dass Zuwendungen nur an Begünstigte erfolgen können.

Es stellt daher nicht jede Zahlung an einen Nichtbegünstigten der Privatstiftung automatisch eine Zuwendung dar. Es liegt auch nicht jedenfalls eine „unzulässige" Zahlung vor, die ihn automatisch zum Begünstigten machen würde. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass eine Zuwendung grundsätzlich nur dann vorliegt, wenn eine Zahlung von Geld- oder Sachwerten an Begünstigte erfolgt.

C. Der Begriff der „Zuwendung" im Steuerrecht

1. Die Ansicht des BMF in den Stiftungsrichtlinien 2009

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass eine Zuwendung auch an Personen erfolgen kann, die formal nicht die Stellung eines Begünstigten oder Letztbegünstigten haben.[11] Demnach liegt eine Zuwendung auch dann vor, wenn von einer Privatstiftung *„außerhalb des in ihrer jeweiligen Satzung bzw in der Stiftungserklärung vorgegebenen Rahmens Vermögen (offen oder verdeckt) unentgeltlich auf einen nicht (letzt)begünstigten Dritten übertragen wird".*[12] Nach dieser Auffassung liegt eine Zuwendung auch vor, wenn die Vermögensübertragung von Privatstiftungen *„durch eine Bedingung oder Befristung auferlegt wurde (zB Nacherbschaft). Neben der Übertragung von Geld- oder Sachwerten kommen auch geldwerte Vorteile wie zB die Nutzungsüberlassung an Wohnungen, Luxuswirtschaftsgütern ua als Zuwendung in Betracht."*[13]

2. Wortlaut und historische Interpretation: Geld- und Sachzuwendungen und Unentgeltlichkeit

Der Begriff der „Zuwendung" in Zusammenhang mit Privatstiftungen findet sich nicht nur in § 27 Abs 5 Z 7 (sowie Z 8 und Z 9) EStG idF ab BBG 2011, sondern auch in § 4 Abs 11 EStG. In beiden Bestimmungen ist dieser Begriff doppelsinnig, dh, er umfasst nicht nur Zuwendungen von Privatstiftungen – um die es im gegenständlichen Fall geht –, sondern auch Zuwendungen an Privatstiftungen. Zuwendungen sind darüber hinaus auch in § 95 Abs 3 Z 1 EStG erwähnt; in dieser Bestimmung ist die Rede davon, dass *„deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 KStG fallende Privatstiftung beschlossen wird".* Auf diese Bestimmung wird noch weiter unten zurückzukommen sein, da aus ihr hervorgeht, dass eine „Zuwendung" einer Beschlussfassung (durch den Stiftungsvorstand) bedarf.

8) ErläutRV 358 BlgNR 21 GP.
9) Siehe auch VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021.
10) Vgl aber StiftR 2009 Rz 232, die davon ausgehen, dass in diesem Fall nicht einmal eine Zuwendung, sondern ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis des Stiftungsvorstands vorliegt; dazu auch *Stangl*, Die laufende Ertragsbesteuerung der Privatstiftung, in *Arnold/Stangl/Tanzer* (Hrsg), Privatstiftungssteuerrecht II/521 und II/525.
11) StiftR 2009 Rz 189; dazu *Marschner*, Optimierung 337.
12) Siehe dazu StiftR 2009 Rz 213 und weiters Rz 223.
13) StiftR 2009 Rz 213.

Es gibt allerdings keine Legaldefinition; der Begriff der Zuwendung wird in § 27 Abs 5 Z 7 EStG nicht definiert, sondern vorausgesetzt.[14] Der Wortlaut des Begriffs „Zuwendung" in § 27 Abs 5 Z 7 EStG dürfte wohl recht weit sein.[15] Als Ausfluss dieses weiten Wortlauts fallen nach hM zB sowohl Geld- als auch Sachzuwendungen unter den Zuwendungsbegriff.[16] Dies bestätigen auch die Gesetzesmaterialien zum PSG.[17] Trotz dieses weiten Wortlauts gibt es aber auch immanente Einschränkungen des Zuwendungsbegriffs: So liegt nach ganz hM und nach Ansicht des VwGH eine Zuwendung nur dann vor, wenn es sich um einen unentgeltlichen Vorgang handelt.[18] Diese Einschränkung anerkennt auch die Finanzverwaltung.[19] Sie findet sich auch bereits in den Gesetzesmaterialien zum PSG.[20] Unstrittig ist daher, dass eine Leistung der Privatstiftung, die im Rahmen eines adäquaten Leistungsaustauschs erfolgt (die also auch keine „verdeckte Zuwendung" darstellt), nicht als „Zuwendung" iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG zu verstehen ist.[21] Auch dies findet eindeutige Bestätigung in den Gesetzesmaterialien zum PSG.[22]

Betrachtet man die historische Entwicklung der Vorschrift, lässt sich klar erkennen, dass durch den Entfall der Einschränkung auf „Begünstigte" oder „Letztbegünstigte" durch das KMOG nicht auch Zahlungen an Nichtbegünstigte als „Zuwendung" zu qualifizieren sind. Dies ist – wenn überhaupt – nur in ganz bestimmten Sonderfällen von „unzulässigen" Zahlungen (wie von stiftungsrechtlich nicht gedeckten Zahlungen oder bei verdeckten Zuwendungen) der Fall. In diesen Fällen wird der Empfänger der Zuwendung kraft dieser aus stiftungsrechtlicher Sicht automatisch zum Begünstigten. Es handelt sich dabei also um Sonderfälle, die den Begriff der „Zuwendung" nicht erweitern; es gilt daher weiterhin das Grundprinzip, wonach Zuwendungen nur an Begünstigte erfolgen können.

3. Systematische Interpretation in Zusammenhang mit dem Stiftungsbegriff im PSG

Im PSG wird der Begriff der „Zuwendung" an zwei Stellen erwähnt: Zunächst in § 9 Abs 2 Z 11 PSG, wonach die Stiftungserklärung jedenfalls *„die Festlegung eines Mindestvermögensstandes, der durch Zuwendungen an Begünstigte nicht geschmälert werden darf"*, zu enthalten hat. Weiters wird der Begriff der „Zuwendung" in den steuerlichen Sondervorschriften des PSG in Art VIII erwähnt. Diese Regelung betrifft aber Zuwendungen *AN* Privatstiftungen und hat zudem keine praktische Bedeutung mehr *(„Zuwendungen von inländischem Vermögen an eine Privatstiftung sind von der Erbschafts- und Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer befreit [...]")*.

Im PSG wird der Begriff der „Zuwendung" demnach – ebenso wie im EStG – nicht definiert, sondern lediglich vorausgesetzt. Die ganz hM in der Literatur geht davon aus, dass unter eine „Zuwendung" nur Vermögensübertragungen an Begünstigte fallen,[23] wobei aber nicht jede Vermögensübertragung an einen Begünstigten auch den Charakter einer Zuwendung hat.[24] Der VwGH spricht in diesem Sinne von Begünstigten und Letztbegünstigten.[25]

Dabei ist allerdings zu beachten, dass das PSG weitgehende Möglichkeiten bietet, einen oder mehrere Begünstigte zu bestellen: Zunächst sind jene Personen Begünstigte, die in der Stiftungserklärung bezeichnet sind (§ 5 PSG). Fehlt eine solche Bezeichnung, können Begünstigte auch von einer vom Stifter dazu berufenen „Stelle" (§ 9 Abs 1 Z 3 PSG) oder vom Stiftungsvorstand bestellt werden. Es genügt in diesem Sinne also, wenn Begünstigte „abstrakt" bestellt sind.[26] Der Begriff des „Begünstigten" nach PSG ist – nach in der Lehre vertretener Auffassung – auch insoweit eher weit zu verstehen, als jede Zuwendung, die in „unzulässiger" Weise erfolgt, also bei Verstoß gegen den Stiftungszweck bzw gegen die Stiftungsurkunde, den Empfänger der Zuwendung zum Begünstigten macht.[27] Die hM zum PSG geht – ebenso wie die Literatur zu § 27 Abs 5 Z 7 EStG – davon aus, dass unter eine Zuwendung sowohl Geld- als auch Sachzuwendungen fallen können.[28] Eine Zuwendung ist weiters im PSG ebenfalls dadurch charakterisiert, dass es sich um eine unentgeltliche Leistung handelt.[29] Schließlich ist festzuhalten, dass nach hM in der Literatur Zuwendungen einer Beschlussfassung des Vorstands der Privatstiftung bedürfen.[30] Dies deswegen, da der Vorstand die Privatstiftung auch in dieser Hinsicht nach außen vertritt.[31]

4. Der Willensentschluss des Stiftungsvorstands bzw die „Freiwilligkeit" als immanentes Merkmal des Zuwendungsbegriffs

Aufgrund der stiftungsrechtlichen Anknüpfung stellt sich daher die Frage, ob dem Begriff der „Zuwendung" das Merkmal der Freiwilligkeit immanent ist; demnach liegt eine Zuwendung nur dann vor, wenn der Stiftungsvorstand – der die Privatstiftung auch hinsichtlich der Gewährung von Zuwendungen nach außen vertritt – willentlich eine (unentgeltliche) Leistung gewährt. ➜

14) Dies räumen auch die StiftR 2009 Rz 213 ein.
15) So zB auch *Fraberger/Haslinger*, Stellt jede Vermögensherausgabe aus einer österreichischen Privatstiftung eine Zuwendung iSd § 27 Abs 1 Z 7 EStG dar? ZfS 2008, 54.
16) ZB *Ludwig*, Der Begriff der Zuwendung im Ertragsteuerrecht der Privatstiftung, in FS Bruckner 157 (161).
17) ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 38.
18) VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021; *Ludwig* in FS Bruckner 157 (161 f); *Marschner*, Optimierung 336; *Prechtl*, Privatstiftung als Vorerbe: Zuwendungsbesteuerung bei Eintritt des Nacherbfalls? SWK 2007, 536.
19) StiftR 2009 Rz 213.
20) ErläutRV 1132 18. GP 38.
21) Anstatt vieler zB *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer* (Hrsg), Privatstiftungssteuerrecht II/521.
22) ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 38.
23) ZB *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2014) Rz 13/20; *Ludwig* in FS Bruckner 157 (161); *Arnold*, PSG-Kommentar³ § 5 Rz 2; vgl auch *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg), Privatstiftungen – Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis (2000) 77 (88).
24) So zB *Fraberger/Haslinger*, ZfS 2008, 50.
25) VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021.
26) Zum Ganzen zB *Arnold*, PSG-Kommentar³ § 5 Rz 1 ff.
27) *Arnold*, PSG-Kommentar³ § 5 Rz 6.
28) *Arnold*, PSG-Kommentar³ § 5 Rz 11.
29) *Arnold*, PSG-Kommentar³ § 5 Rz 14.
30) Vgl *Marschner*, Optimierung 339; *Prechtl*, SWK 2007, 534 (536).
31) *Arnold*, PSG-Kommentar³ § 5 Rz 29.

In der Literatur wird dieses Merkmal einhellig bejaht: So wird zT ausdrücklich von der „Freiwilligkeit" als Merkmal des Zuwendungsbegriffs gesprochen.[32] Schließlich wird in der Literatur auch die Auffassung vertreten, dass eine Zuwendung einer Privatstiftung – bereits aus stiftungsrechtlichen Gründen – nur aufgrund eines Beschlusses des Stiftungsvorstands zulässig ist.[33]

Für die Ansicht, dass eine „Zuwendung" nur dann vorliegt, wenn eine Leistung aufgrund eines Beschlusses des Stiftungsvorstands erfolgt, sprechen zahlreiche Argumente: Zum einen lässt sich dies systematisch aufgrund des Zusammenhangs zum PSG begründen, da aus stiftungsrechtlicher Sicht – nach den Regelungen des PSG – Zuwendungen nur dann vorliegen, wenn diese vom Stiftungsvorstand beschlossen werden. Systematisch lässt sich dies außerdem auch aus steuerrechtlicher Sicht begründen, da in der Bestimmung des § 95 Abs 3 Z 1 EStG – in Zusammenhang mit Zuwendungen – ausdrücklich von der Beschlussfassung durch die Privatstiftung die Rede ist (die wiederum nur durch den Stiftungsvorstand erfolgen kann). Schließlich lässt sich auch mit einer historischen Auslegung begründen, dass eine Zuwendung nur dann vorliegt, wenn sie vom Stiftungsvorstand beschlossen wurde: Dies kann man bereits den Materialien zum PSG betreffend die Stammfassung des § 27 Abs 5 Z 7 EStG entnehmen, nach denen *„stiftungsurkundlich nicht gedeckte, aber vom Stiftungsvorstand genehmigte Vorteilszuwendungen"* zu einer steuerpflichtigen Zuwendung führen.[34] Den Gesetzesmaterialien liegt also offenbar bereits die Annahme zugrunde, dass auch eine stiftungsrechtlich unzulässige Leistung auf einen Willensentschluss des Stiftungsvorstands zurückgehen muss. Diese Annahme ist systematisch konsequent, da gerade bei verdeckten Zuwendungen einer Privatstiftung (die inhaltlich der verdeckten Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften entspricht) eine subjektive Willensentscheidung als Erfordernis der verdeckten Zuwendung bzw verdeckten Ausschüttung angenommen wird.[35]

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten: Bereits aus stiftungsrechtlicher Sicht bedarf eine Zuwendung der Beschlussfassung durch den Stiftungsvorstand. Unter den Begriff der „Zuwendung" können daher nur Leistungen fallen, die als Folge einer Beschlussfassung des Stiftungsvorstands gewährt werden. Dies ergibt sich auch aus steuerlichen Vorschriften wie § 95 Abs 3 Z 1 EStG und aus den erwähnten Materialien zum PSG. Damit ist auch klar, dass die „Freiwilligkeit" ein immanentes Merkmal einer Zuwendung ist, da man konsequenterweise davon ausgehen muss, dass der Stiftungsvorstand seinen Beschluss aufgrund einer freien Willensentscheidung gefasst hat.

5. Die subjektive Vorteilszuwendungsabsicht der Privatstiftung bzw des Stiftungsvorstands

Die hM in der Literatur geht darüber hinaus davon aus, dass der Zuwendung sowohl die objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers als auch die subjektive Bereicherungsabsicht der Privatstiftung immanent sind.[36] Diese Ansicht hat der VwGH nun in 2014/15/0021 ausdrücklich bestätigt.[37] Dieser subjektive Bereicherungswille kann nach Ansicht des VwGH nur durch den Stiftungsvorstand gebildet werden.[38] Der subjektive Wille der Vorteilsgewährung des Stiftungsvorstands muss sich aber nicht notwendigerweise in Form eines Stiftungsvorstandsbeschlusses manifestieren: Nach der Rechtsprechung des VwGH ist auch eine konkludente Bereicherungsabsicht denkbar, indem der Stiftungsvorstand – ausdrücklich oder schlüssig – eine dem Begünstigten zugekommene Bereicherung nicht rückfordert.[39] Erfolgt eine Vermögensherausgabe aber nur deshalb, weil das betreffende Stiftungsvermögen mit gesetzlichen oder vertraglichen Herausgabeverpflichtungen belastet ist, welche beim Eintritt bestimmter Ereignisse schlagend werden, fehlt es am subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung.[40]

6. Die Erfüllung einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung ist keine Zuwendung

Die hM jener Literatur, die zur Frage Stellung nimmt, ob eine Pflichtteilsergänzung als „Zuwendung" zu beurteilen ist, sprach sich bereits bisher ganz klar dagegen aus:[41] Der Grund für diese Auffassung liegt darin, dass ein Vermögenstransfer, der in Erfüllung einer schuld- oder sachenrechtlichen Verpflichtung außerhalb der Stiftungserklärung der Privatstiftung erfolgt (zB Zahlung einer Kaufpreisschuld, Herausgabe von Vermögen aufgrund einer Nacherbschaft), nicht die Voraussetzungen einer Zuwendung erfüllt.[42] Für die Erfüllung eines zivilrechtlichen Anspruchs ist ein Beschluss des Stiftungsvorstands nämlich gerade nicht notwendig, da es zur Vermögensübertragung aus zwingenden gesetzlichen Vorschriften kommt.[43] Diese Ansicht wurde nun implizit durch den VwGH bestätigt:[44] Eine Verpflichtung, die die Privatstiftung aufgrund eines gesetzlich begründeten Titels erfüllt – da das gestiftete Vermögen wie zB beim Pflichtteilsanspruch latent mit einem Herausgabeanspruch belastet

32) *Keppert*, Anspruch und Pflichtteil, persaldo 2013, 31.
33) Vgl *Marschner*, Optimierung 339; *Prechtl*, SWK 2007, 536.
34) ErläutRV 1132 BlgNR 18. GP 38.
35) In diesem Sinn – bei Privatstiftungen – zB *Wiesner*, Die laufende Besteuerung der Privatstiftung, in *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz 223f; zur subjektiven Willensentscheidung bei Kapitalgesellschaften vgl zB *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz-Kommentar (2011) § 8 Rz 308ff.
36) *Stangl* in *A/S/T* II/521; *König/Rauhofer/Rief*, Die Stiftungsrichtlinien 2001 (2002) Rz 199; *Fraberger/Haslinger*, ZfS 2008, 50; *Prechtl*, SWK 2007, 537; *S. Lang*, Vor- und Nacherbschaft, in FS Bruckner 144; *Keppert*, persaldo 2013, 31; *Reinold/Petritz*, Umfasst der Zuwendungsbegriff iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG Pflichtteilsansprüche sowie Nacherbschaftsfälle? JEV 2014, 36.
37) VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021.
38) VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021, mit Verweis auf *Stangl* in *A/S/T* II/520; *Fraberger/Haslinger*, ZfS 2008, 50.
39) VwGH 21. 2. 2013, 2009/13/0257; auf diese Entscheidung verweist auch BFG 11. 8. 2014, RV/6100270/2013.
40) Vgl *Petritz* in *Hofstätter/Reichel*, EStG[51] § 27 Abs 5 Rz 44; Jakom/*Marschner*, EStG[7] § 27 Rz 288; *Fraberger/Haslinger*, ZFS 2008, 49; *Prechtl*, SWK 2007, 534; *Ludwig* in FS Bruckner 157ff.
41) So zB *Keppert*, persaldo 2013, 31; *Ludwig* in FS Bruckner 157; *Stangl* in *A/S/T* II/521. In diese Richtung argumentieren auch *Fraberger/Haslinger*, ZFS 2008, 49, sowie iE *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2] Rz 13/20.
42) *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch[2] Rz 13/20; vgl auch nochmals *Stangl* in *A/S/T* II/521.
43) Vgl *Reinold/Petritz*, JEV 2014, 37; *Fraberger/Haslinger*, ZFS 2008, 50.
44) VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021.

ist –, stellt damit keine Zuwendung dar, mag sie auch durch einen Beschluss des Stiftungsvorstands gedeckt sein.[45]

Da die Vermögensherausgabe beim hier zur Diskussion stehenden Pflichtteilsergänzungsanspruch nur deshalb erfolgt, weil das betreffende Stiftungsvermögen mit gesetzlichen oder vertraglichen Herausgabeverpflichtungen belastet ist, welche beim Eintritt bestimmter Ereignisse schlagend werden, fehlt es hinsichtlich der Vermögensübertragung am subjektiven Zuwendungswillen der Privatstiftung.[46] Solche unentgeltlichen Vermögensübertragungen, die einer Stiftung „von außen" – durch ein Rechtsgeschäft außerhalb der Stiftungserklärung – aufgezwungen werden, sind vom Zuwendungsbegriff daher nicht erfasst.[47]

45) Siehe auch VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021.
46) Vgl *Petritz* in *Hofstätter/Reichel*, EStG[51] § 27 Abs 5 Rz 44; Jakom/*Marschner*, EStG[7] § 27 Rz 288; *Fraberger/Haslinger*, ZFS 2008, 49; *Prechtl*, SWK 2007, 534; *Ludwig* in FS Bruckner 157 ff.
47) Vgl grundlegend dazu *Stangl* in *AVSIT* II/521; *Marschner*, Optimierung Rz 1262.

➜ In Kürze

Zuwendungen einer Privatstiftung sind nach Ansicht des VwGH[48] trotz des weitgefassten Wortlauts des § 27 Abs 5 Z 7 EStG dadurch charakterisiert, dass sie unentgeltlich sein müssen. Damit eine Zuwendung vorliegt, muss sie nach Auffassung des VwGH – aus stiftungs- wie aus steuerrechtlicher Sicht – aufgrund eines Beschlusses des Stiftungsvorstands erfolgen. Dafür sprechen der Vergleich zu anderen steuerlichen Bestimmungen (§ 95 Abs 3 Z 1 EStG) sowie die Gesetzesmaterialien zum PSG. Damit ist dem Zuwendungsbegriff auch die „Freiwilligkeit" immanent, da nur jene Leistungen eine Zuwendung sein können, die aufgrund einer Willensentscheidung des Vorstands gewährt werden. Verpflichtungen der Privatstiftung wie zB Schadenersatzansprüche können daher mangels Freiwilligkeit keine Zuwendungen sein, mag auch ihre Zahlung durch einen Vorstandsbeschluss gedeckt sein.
Im Fall einer gesetzlichen Pflichtteilszahlung ist die Zahlung/Herausgabe des Pflichtteils bzw der Pflichtteilsergänzung daher auch mangels „Freiwilligkeit" der Herausgabe durch die Privatstiftung keine steuerpflichtige Zuwendung. Der Anspruch auf einen Pflichtteil liegt im Verhältnis des Erblassers zu seinen Pflichtteilsberechtigten und nicht in deren Verhältnis zur Privatstiftung. Der Rechtsgrund für eine solche Zahlung ist ein rein zivilrechtlicher und basiert nicht auf stiftungsrechtlichen Grundlagen. Wird der Pflichtteilsanspruch – mangels Pflichtteilsbefriedigung aus dem Vermögen des Erblassers – gegen die Privatstiftung geltend gemacht, so stellt die aus diesem Rechtsanspruch resultierende Zahlung der Privatstiftung eine steuerlich nicht beachtliche „Rückerstattung" dar. Mangels Vorliegen einer Zuwendung iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG ist die Zahlung/Herausgabe daher nicht KESt-pflichtig.

48) Nochmals VwGH 10. 2. 2016, 2014/15/0021.

➜ Zum Thema

Über die Autoren:
RA Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht der Paris Lodron Universität Salzburg. Univ.-Ass Mag. Philipp Stanek, MBL, ist Assistent am Institut für Finanzrecht der Paris Lodron Universität Salzburg.

Rechtsprechung

➜ Haftung der Privatstiftung für Malversationen eines Stifters

PSR 2016/18

§§ 874, 877, 1295, 1301, 1431 ABGB; §§ 17, 36 PSG

OLG Wien 22. 7. 2014, 30 R 24/14 s (die Entscheidung wurde nicht angefochten)

Dreipersonenverhältnis; List; Rückabwicklung; Wissenszurechnung; Schadenersatz

➜ Die Widmung von Vermögen durch den Stifter bei Errichtung der Privatstiftung ist zumindest ein schenkungsähnlicher, weil unentgeltlicher Rechtsvorgang. Daher stellt eine Zuwendung an eine Privatstiftung keinen entgeltlichen Erwerb iSd §§ 367, 371 Fall 2 ABGB dar.
➜ Wenn die Privatstiftung durch ihr Verhalten an der bewussten Irreführung der Geschädigten durch den Stifter mitwirkt, haftet sie nach § 874 iVm § 1301 ABGB, zumal diese Haftung unabhängig davon besteht, ob der Vertrag anfechtbar ist und ob er angefochten wird oder aufrechtbleibt.
➜ Kann der Stifter einen maßgeblich bestimmenden Einfluss auf die Stiftungsorgane potenziell ausüben, ist dem Stiftungsvorstand das Wissen des Stifters im Zusammenhang mit der Zuwendung der (laut Vorbringen) arglistig herausgelockten Pensionsabfindung auch dann zuzurechnen, wenn der Vorstand nicht auf Weisung oder Intervention des Stifters gehandelt hat. Die Zurechnung entfällt nicht bereits dann, wenn der Vorstand als „ahnungsloses Werkzeug" des Stifters und oder „im vorauseilenden Gehorsam" ohnedies im Sinne des einflussreichen Stifters handelt.

Sachverhalt:

[Gründung der Privatstiftung]

Die Bekl wurde mit Stiftungsurkunde v 27. 11. 2000 von den Stiftern Helmut E und dessen Ehefrau R errichtet und der Stiftung das Mindestvermögen von ATS 1.000.000,– (ATS 990.000,– Helmut E; ATS 10.000,– R) gewidmet. Mit Stiftungszusatzurkunde vom selben Tag wurde der bekl Partei ein weite-