

Organe / Anmeldung / Besteuerung

Privatstiftung

Zahlungsverzugs-RL

Zinsenrechts-Änderungsgesetz

Billigkeitsprüfung

Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters

GmbH-Stammkapital

Vorteile durch Euro-Umstellung

Dienstreisen

Lohnverrechnung und Fahrtkosten

Unlauteres Internet

Herkunftslandprinzip im Wettbewerbsrecht

Steuerbegünstigung

Übertragender Sanierung

Zurechnung von Einkünften bei der Privatstiftung

Die Zurechnung von Stiftungseinkünften zu anderen Personen als zur Privatstiftung ist seit Erlassung des PSG Gegenstand von Diskussionen in Literatur und Praxis. Der Autor untersucht, inwieweit die Stiftungssteuerrichtlinien 2001 (StiftR 2001)¹⁾ zur Klarstellung beigetragen haben. Die StiftR 2001 dienen nicht nur als Auslegungshilfsmittel für die Finanzverwaltung („Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis“), auch der Abgabepflichtige kann sich auf sie nunmehr nach den Grundsätzen von Treu und Glauben in gesteigertem Ausmaß berufen, da der nach Kundmachung der StiftR 2001 erlassene neue § 117 BAO idF BGBl I 2002/97 einen gewissen Rechtsschutz gewährleistet.

NIKOLAUS ARNOLD

1. ZURECHNUNG VON EINKÜNFTEIN (ALLGEMEIN)

Nach den StiftR 2001 (Rzz 18 und 19 Satz 1 bis 3) schließen das Trennungsprinzip des Körperschaftsteuerrechts und die Sicherungseinrichtungen des PSG (Unvereinbarkeitsbestimmungen, Drei-Personen-Vorstand und Stiftungsprüfung) in aller Regel einen Durchgriff durch die Rechtsform der Privatstiftung aus. Für die Zurechnung von Stiftungseinkünften zu anderen Personen als zur Privatstiftung als zivilrechtlichem Leistungsempfänger müsste ein gesetzwidriges Zusammenwirken von Stifter, Stiftungsorganen und Begünstigten dahingehend erkennbar sein, dass ein faktisch ungehinderter Zugriff auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge möglich ist, und es dürfte kein beachtlicher außersteuerlicher Grund vorliegen, der für diese Konstruktion Anlass gegeben hätte. Maßgeblicher Ansatz seien die steuerlichen Grundsätze über das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum und Treuhandschaften.

Das Trennungsprinzip ist für das Körperschaftsteuerrecht in Lehre²⁾ und Rsp³⁾ allgemein anerkannt. Soweit die StiftR 2001 für die Zurechnung von Stiftungseinkünften zu anderen Personen ein gesetzwidriges Zusammenwirken von Stifter, Stiftungsorganen und Begünstigten, das einen faktisch ungehinderten Zugriff auf das Stiftungsvermögen oder seine Erträge ermöglicht, und das Fehlen beachtlicher außersteuerlicher Motive fordern, ist diese Beurteilung (für die Finanzverwaltung) bemerkenswert

Dr. Nikolaus Arnold ist RA in Wien und Partner der Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft.

- 1) Einführungsbeschluss des BMF vom 20. 12. 2001, GZ 06 5004/12-IV/6/01, AÖF 2002/37.
- 2) Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 300, 325; zur Privatstiftung Eiselsberg, SWK 1999, S 471; T. Schmidt, eolex 1999, 847 [849]; Wiesner in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Handbuch, 178, 195.
- 3) ZB VwGH 29. 1. 2002, 2001/14/0167; 29. 1. 2002, 2001/14/0216; 18. 7. 2001, 2001/13/0150 uvam.

streng. Geht man von der stRsp des VwGH⁴⁾ aus, ist § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) eine Regelung zur Beurteilung von Sachverhalten und würde auch bei Gestaltungen, die noch keine Gesetzesverletzung darstellen, Anwendung finden.⁵⁾ Die Errichtung einer Privatstiftung stellt (für sich alleine) regelmäßig keinen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iSd § 22 BAO dar.⁶⁾ Selbiges gilt für nachträgliche Vermögenswidmungen an die Privatstiftung (ohne Unterschied, ob diese Widmungen durch Änderung der Stiftungserklärung, durch Nachstiftung oder Zustiftung erfolgen). In einer eingehenden Untersuchung tritt *Tanzer*⁷⁾ grundsätzlich der Ansicht entgegen, die Einkünftezurechnung bei der Privatstiftung könne Rechts- oder Gestaltungsmissbrauch sein.

Den Stftr 2001 ist beizupflichten, dass auch bei der Privatstiftung die Zurechnung grundsätzlich über die Regelungen des § 24 BAO zu lösen ist (Rz 19 Satz 3). Dabei spielt es für die Zurechnung innerhalb der genannten Schranken keine Rolle, ob oder in welchem Ausmaß die Begünstigten auf die Gebarung der Privatstiftung Einfluss nehmen (Rz 18). Von einer stiftungsrechtskonformen (unschädlichen) Einflussnahme ist naturgemäß die (schädliche) „Einflussnahme“ eines Treugebers (des Schuldners bei der Sicherungsübereignung oder des sonstigen wirtschaftlichen Eigentümers) zu unterscheiden, die letztendlich nach § 24 BAO zu einer geänderten Zurechnung führt.

Zutreffend halten die Stftr 2001 fest, dass ein vollständiger Durchgriff durch die Privatstiftung nur dann gerechtfertigt ist, wenn ein gesetzwidriges Zusammenwirken ohne außersteuerliche Motive zu einem faktisch ungehinderten Zugriff auf das Stiftungsvermögen und seine Erträge führt. Entgegen den Stftr 2001 ist dafür aber nicht unbedingt ein kumulatives Zusammenwirken von Stifter, Stiftungsorganen und Begünstigten zu fordern. Der Stifter verliert mit Errichtung der Privatstiftung grundsätzlich den Zugriff auf das Vermögen.⁸⁾ Die Rechte der Begünstigten sind weitestgehend auf den Auskunftsanspruch nach § 30 PSG beschränkt.⁹⁾ Ein Durchgriff auf andere Personen kann daher auch bei „bloß“ völliger Ausschaltung der Entscheidungsbefugnisse des Stiftungsvorstandes¹⁰⁾ oder bei einem gesetzwidrigen Zusammenwirken „bloß“ des Stiftungsvorstandes mit Dritten geboten sein.¹¹⁾

Bei üblichen Stiftungsgestaltungen und funktionierenden Kontrollmechanismen wird daher weder ein Durchgriff noch eine geänderte Zurechnung vorzunehmen sein. Ein gesetzwidriges Zusammenwirken von Stifter, Stiftungsorganen und Begünstigten kann zu einer anderen abgabenrechtlichen Beurteilung führen, muss dies aber nicht. Die Stftr 2001 sind im hier besprochenen Teilbereich nicht so zwingend formuliert, dass sich der Abgabepflichtige nach Treu und Glauben (§ 117 BAO idF BGBl I 2002/97) erfolgreich darauf berufen könnte, die Finanzverwaltung dürfe bei Fragen der Einkünftezurechnung keine anderen Kriterien als die in Rz 18f der Stftr 2001 aufgestellten heranziehen. Diese beziehen sich in diesem Teilbereich vor allem auf den vollständigen

Durchgriff, dh auf die Frage der steuerlichen Anerkennung der Privatstiftung, nicht jedoch auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO), den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO), Scheingeschäfte (§ 23 BAO) und die Zurechnung von Wirtschaftsgütern (§ 24 BAO) im Allgemeinen.

2. ZEITNAHE VERÄUSSERUNG

Unter „zeitnahe Veräußerung“ versteht man die Veräußerung gewidmeten Vermögens durch die Privatstiftung unmittelbar nach Errichtung oder Entstehen derselben.¹²⁾ Präzisierend muss als „zeitnahe Veräußerung“ unabhängig vom Errichtungszeitpunkt jede einer Vermögenswidmung an die Privatstiftung zeitlich „knapp“ nachfolgende Veräußerung des gewidmeten Vermögens verstanden werden. Auch durch Nachstiftungen, Zustiftungen oder Änderung der Stiftungserklärung erworbene Vermögenswerte können von der Privatstiftung „zeitnah“ (bezogen auf den Widmungs- oder sonstigen Erwerbsakt) veräußert werden. Wertungsmäßig kann es keinen Unterschied machen, ob die Widmung bereits anlässlich der Errichtung oder erst später an eine bereits bestehende Privatstiftung erfolgt.

Das BMF ist vor den Stftr 2001 davon ausgegangen, dass eine Zurechnung zum Stifter vorzunehmen sei, wenn der (Ver)Kauf vorvereinbart und die Privatstiftung nur zwecks Erwirkung einer „Steuerbefreiung“ zwischengeschaltet wurde.¹³⁾ Trotz Anerkennung des Trennungsprinzips und der „Sicherungseinrichtungen des PSG“ gehen die Stftr 2001 bei der Veräußerung des der Privatstiftung gewidmeten Vermögens „kurz nach dem Stiftungsakt“ ganz generell davon aus, dass die hieraus erzielten Einkünfte der Privatstiftung nur dann zuzurechnen seien, wenn der Stiftungsvorstand als gesetzlicher Vertreter der Privatstiftung die Verhandlungen über eine Verwertung des Vermögens geführt und eine entsprechende Vereinbarung mit einem Erwerber getroffen habe (Rz 19 Satz 4). Sie widersprechen damit der eigenen Grundwertung, wonach der maßgebliche Ansatz die steuerlichen Grundsätze über das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum und Treuhandschaften sei.

4) Vgl VwGH 22. 2. 2000, 95/14/0033 ua; dieser Ansicht tritt die hL entgegen, vgl die Nachweise bei *Ritz*, BAO-Kommentar², § 21 Rz 10; ausführlich *Stoll*, BAO-Kommentar, 216ff.
 5) So *Mattes*, SWK 1999, S 478f. Dies kann zu einer abweichenden Beurteilung führen, obgleich es sich hierbei nicht unbedingt um eine geänderte Zurechnung im abgabenrechtlichen Sinn handelt.
 6) *Mattes*, SWK 1999, S 479; *T. Schmidt*, *ecolex* 1999, 847 [848].
 7) In *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen (2000), 238ff.
 8) OGH 26. 4. 2001, 6 Ob 60/01 v, RdW 2001/502, wbl 2002/94.
 9) Zu den Rechten der Begünstigten weiterführend *Briem* in *Gassner/Göth/Gröhs/Lang*, Privatstiftungen (2000), 77.
 10) *T. Schmidt*, *ecolex* 1999, 847 [849].
 11) Vgl auch *Wiesner* in *Bank Austria*², 34, der für den Durchgriff ein Mitverschulden des Stiftungsvorstandes und eine mangelhafte Stiftungsprüfung voraussetzt.
 12) Definition nach *Eiselsberg*, SWK 1999, S 473f. Rz 19 Satz 4 Stftr 2001 verwendet die Formulierung „kurz nach dem Stiftungsakt“.
 13) BMF 18. 5. 1998, RdW 1998, 588.

Die von den StiftR 2001 aufgestellten kumulativen Voraussetzungen, der Stiftungsvorstand müsse die Verhandlungen geführt und die Vereinbarung mit dem Erwerber getroffen haben, vermögen die abgabenrechtliche Beurteilung nicht zu tragen. Insbesondere kann nicht angenommen werden, dass jede zeitnahe Veräußerung, die diese Voraussetzungen nicht erfüllt, dem Stifter zuzurechnen sei. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums.¹⁴⁾ § 24 BAO enthält nur Aussagen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch von Einkünften.¹⁵⁾ Dennoch sind diese regelmäßig dem wirtschaftlichen Eigentümer iSd § 24 BAO zuzurechnen,¹⁶⁾ da dieser in der Lage ist, die Wirtschaftsgüter durch Veräußerung am Markt zu verwerten.¹⁷⁾

Die Frage, wer die Verhandlungen führt, ist für die Beurteilung wer wirtschaftlicher Eigentümer ist ohne Relevanz. Die Verhandlerposition kann genau genommen nicht einmal ein Indiz für diese Beurteilung darstellen. Auch der Stifter kann (soweit keine Unvereinbarkeit iSd §§ 15 Abs 2 und Abs 3 PSG vorliegt) Mitglied des Stiftungsvorstandes sein.¹⁸⁾ Ihm kann sowohl Einzelvertretungsbefugnis als auch ein Mehrfachstimmrecht im Stiftungsvorstand (oder ein Dirimierungsrecht) zukommen.¹⁹⁾ Selbst wenn der Stifter kein Recht zur Einzelvertretung hat, können ihn die anderen Mitglieder des Stiftungsvorstandes zum Abschluss eines Rechtsgeschäftes als organ-schaftlicher Vertreter der Privatstiftung ermächtigen (§ 17 Abs 3 2. Satz PSG). Die Privatstiftung kann ihm auch nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen rechtsgeschäftlich Vollmacht erteilen.²⁰⁾ Diese Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse bzw Bevollmächtigungen machen den Stifter aber nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer. Vielmehr wird er der Privatstiftung als Mitglied des Stiftungsvorstandes nach § 29 PSG bzw nach allgemeinem Zivilrecht (Vollmachtsrecht) schadenersatzpflichtig, wenn er zum eigenen Vorteil (und gegen die Interessen der Privatstiftung) Geschäfte tätigt. Nimmt man die StiftR 2001 beim Wort, dürfte niemand außer dem Stiftungsvorstand Verhandlungen für die Stiftung führen. Dies widerspricht den Erfordernissen des Wirtschaftslebens. Die Zurechnung kann sich nicht deshalb ändern, weil sich die Privatstiftung zur Verhandlung eines externen Dritten (etwa eines Unternehmensberaters) oder aber auch des Stifters, der die Vermögenswerte zumeist am Besten kennt, bedient.

Die Zurechnung der Einkünfte hat auch bei der Privatstiftung grundsätzlich unter sinngemäßer Beachtung des § 24 BAO (Zurechnung von Wirtschaftsgütern) zu erfolgen. Ein Durchgriff durch den Rechtsträger ist nur in Ausnahmefällen denkbar. Bei zeitnahen Veräußerungen ist entgegen den StiftR 2001 eine schematische Prüfung, wer die Verhandlungen geführt oder die Vereinbarung getroffen hat, nicht aussagekräftig.

Auch die Forderung, dass die Vereinbarung mit einem Erwerber vom Stiftungsvorstand getroffen werden muss, ist kein taugliches Abgrenzungskriterium. Zu prüfen ist vielmehr, ob die Privatstiftung, die ihrerseits wirtschaftlicher Eigentümer des Vermögens geworden sein muss, durch die Vereinbarung berechtigt und verpflichtet wird und ob sie (dh ihr Stiftungsvorstand) letztendlich die Entscheidung zur Veräußerung getroffen hat. Ob ein Dritter oder der Stifter im Vollmachtenamen die Vereinbarung abgeschlossen hat, ist auf diese Beurteilung ohne Einfluss.

Bemerkenswert ist hier auch der methodische Ansatzpunkt der StiftR 2001. Diese besagen nicht etwa, wann eine Veräußerung durch die Privatstiftung ausnahmsweise einem Dritten zuzurechnen ist, sondern, unter welchen Voraussetzungen sie der Privatstiftung zuzurechnen ist. Das BMF stellt sohin für den Fall der „Veräußerung gestifteten Vermögens kurz nach einem Stiftungsakt“ (Rz 19 Satz 4) generell eine Missbrauchs- bzw Zurechnungsvermutung auf, gegen die der Gegenbeweis anzutreten ist. Die StiftR 2001 widersprechen damit für den Teilbereich der zeitnahen Veräußerung nicht nur den eigenen Grundsätzen (Rz 19 Satz 1 bis 3), sondern auch der Zurechnungssystematik, die grundsätzlich von einer Übereinstimmung von wirtschaftlichem mit zivilrechtlichem Eigentum ausgeht.²¹⁾ Die bisherigen Ausführungen des BMF,²²⁾ wonach eine Zurechnung zum Stifter vorzunehmen sei, wenn der Kauf mit ihm (zu ergänzen wäre hier wohl: rechtsverbindlich) vorvereinbart wurde und die Privatstiftung nur zwecks Erwirkung einer Steuerbefreiung (aktualisiert: eines steuerlichen Stundungseffekts) zwischengeschaltet wird, waren nicht nur „stiftungsfreundlicher“ sondern auch systemtreu.

Die StiftR 2001 tragen dem Umstand, dass auch bei einer zeitnahen Veräußerung anzuerkennende außersteuerliche Motive vorliegen können (etwa plötzliche unvorhergesehene finanzielle Schwierigkeiten), die die Privatstiftung dazu veranlassen, die Hilfe des (meist mit der Branche vertrauten) Stifters bei der Suche nach Käufern in Anspruch zu nehmen, nicht Rechnung.

Anerkannt ist, dass die Privatstiftung vor ihrem Entstehen²³⁾ als Vorstiftung rechtsfähig ist.²⁴⁾ Ebenso wie sie bereits als Vorstiftung Nach- oder Zustiftun-

14) Jüngst VwGH 19. 3. 2002, 99/14/0286.

15) Ritz, BAO-Kommentar², § 24 Tz 5 mit Judikaturnachweisen.

16) Schreder, SKW 1999, S 231, unter Hinweis auf Ruppe, Handbuch der Familienverträge, 132, 141.

17) Schreder, SWK 1999, S 231.

18) Micheler in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG, § 14 Rz 26; S. Schmidt in Doralt/Kalss, Aktuelle Fragen des Privatstiftungsrechts, 177.

19) OLG Wien 31. 5. 1999, 28 R 244/98 b, NZ 2000, 120, GesRZ 1999, 259, „Führerprinzip“; zustimmend G. Nowotny in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen (2000), 161; offenbar auch H. Torggler, ecoloex 1999, 694.

20) Ob es sich hierbei auch um eine Generalvollmacht handeln kann, ist strittig.

21) VwGH 19. 3. 2002, 99/14/0286.

22) BMF 18. 5. 1998, RdW 1998, 588.

23) § 7 Abs 1 PSG, dh mit Eintragung in das Firmenbuch.

24) OGH 13. 9. 2001, 6 Ob 189/01 i, RdW 2002/83, wbl 2002/93, RWZ 2002/3 (Wenger).

gen annehmen kann,²⁵⁾ ist sie befugt, sonstige Rechtsgeschäfte (etwa auch über die Veräußerung von Vermögenswerten) abzuschließen.²⁶⁾ Die StiftR 2001 stellen bei der zeitlichen Zurechnung auf den „Stiftungsakt“, dh die Errichtung der Privatstiftung durch die Stiftungserklärung, nicht jedoch die Eintragung in das Firmenbuch ab. Daraus kann aber abgeleitet werden, dass auch nach den StiftR 2001 eine zeitnahe Veräußerung und damit eine Zurechnung der Einkünfte zum Stifter selbst dann nicht vorliegen

muss, wenn das Veräußerungsgeschäft von der Vorstiftung (und nicht erst von der Privatstiftung) geschlossen wird.

25) Siehe bereits vorstehende Fn.

26) Zur Frage, ob dies abgabenrechtlich der Vorgesellschaft oder der Gesellschaft selbst zuzurechnen ist vgl VwGH 4. 3. 1987, 84/13/0239, VwSlg 6198F/1987; BFH 14. 10. 1992, I R 17/92, BStBl II 1993, 353, bzw die der zivilrechtlichen Beurteilung folgenden StiftR 2001 Rz 20 iVm KStR 2001 Rz 119ff.