

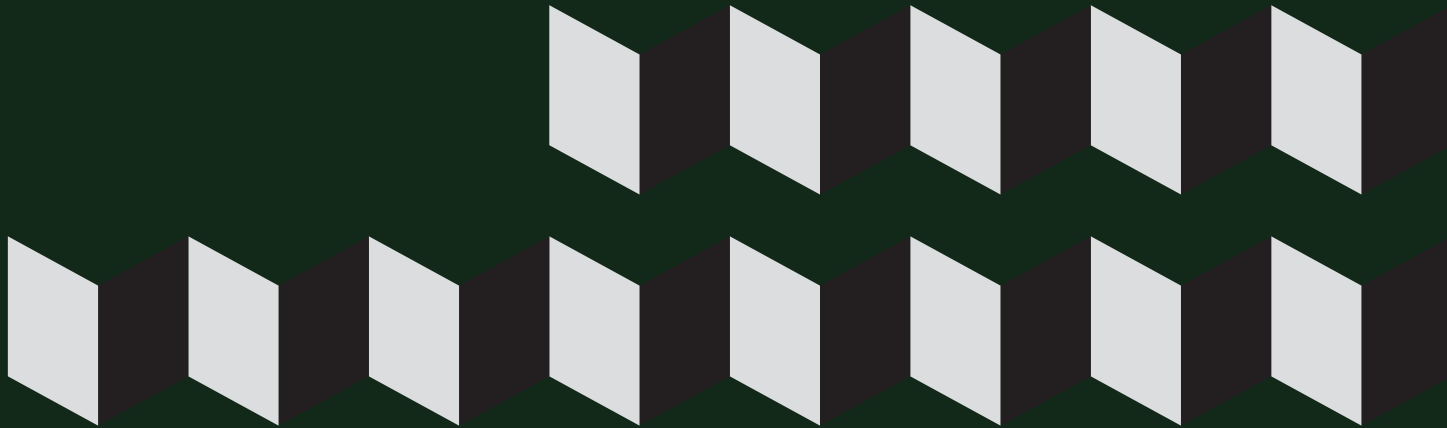


Die Privatstiftung

Nationales und internationales Stiftungsrecht

Schriftleitung

Johannes Gasser, Georg Kodek, Daniel Varro, Johannes Zollner



14 | Beiträge

Beirat quo vadis?

Franz Hartlieb, Cattina Leitner und Johannes Zollner

24 |

Die Pfändbarkeit von Treugeberrechten eines FL Trust

Sebastian Auer

36 |

Die Auswirkungen der neuen Hinzurechnungsbesteuerung auf Privatstiftungen

Denisa Fuerea

40 | Rechtsprechung

Zur Reichweite des Verbots der Einlagenrückgewähr bei maßgeblichem Einfluss auf eine Privatstiftung

Zuwendung einer Beteiligung an eine Privatstiftung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses in Ertrag- und Stiftungseingangssteuer

PSR 2019/6

§ 1 Abs 5 StiftEG;
§ 15 Abs 3 EStG;
§ 27 Abs 5 Z 7
EStG

VfGH 23. 2. 2017,
E 2212/2015;
BFG 25. 10. 2018,
RV/7101766/2017

Fruchtgenuss-
vorbehalt;
Stiftungs-
eingangswert;
maßgebliche
Anschaffungs-
kosten

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Vorbehalt des Fruchtgenusses ist ein gängiges Werkzeug zur vorweggenommenen Erbfolge und Regelung der Vermögensnachfolge. Vor allem iZm Widmungen an Privatstiftungen ergeben sich hieraus mehrere Fragestellungen, die bereits die Finanzgerichtsbarkeit beschäftigen. Der Beitrag stellt die Auswirkungen von Zuwendungen an Privatstiftungen unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts in Stiftungseingangs- und Ertragsteuerrecht am Beispiel einer Beteiligung dar.

Von Paul Brezina, Andreas Kampitsch und Patrick Leyrer¹⁾

Inhaltsübersicht:

- A. Ausgangssachverhalt
- B. Stiftungseingangssteuer
- C. Ertragsteuerliche Behandlung der Zuwendung
 - 1. „Zuwendung“ als unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts
 - 2. Exkurs: Zurechnung der Einkunftsquelle an den Vorbehaltsfruchtgenießer und wirtschaftliches Eigentum

- 3. „Stiftungseingangswerte“ bei der Privatstiftung
- 4. Verzicht und Erlöschen
- 5. „Auskehr“ der Beteiligung aus der Privatstiftung
- D. Zusammenfassung

1) Die Autoren danken Univ.-Doz. Dr. *Friedrich Fraberger*, LL. M., StB; Univ.-Prof. Dr. *Sabine Kanduth-Kristen*, LL. M., StB; Assoz.-Prof. Dr. *Matthias Petutschnig*, StB, und Dr. *Bernad Zinnöcker*, WP/StB, für die Durchsicht des Manuskripts.

A. Ausgangsverhalt

Zur Illustration soll folgender Sachverhalt als Beispiel dienen:

Beispiel:

Eine natürliche Person wendet einer Privatstiftung eine 100%-Beteiligung an einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft zu. Die Gesellschaft besitzt keine Grundstücke und hat einen Verkehrswert/gemeinen Wert von 1 Mio Euro. Der Stifter behält sich anlässlich der Vermögenswidmung das lebenslange Fruchtgenussrecht an der Beteiligung zurück. Der Verkehrswert des Fruchtgenussrechts beträgt 0,3 Mio Euro, der Verkehrswert der Beteiligung abzgl Fruchtgenussrecht 0,7 Mio Euro. Vereinfachend wird davon ausgegangen, dass 0,3 Mio Euro auch dem Wert des Fruchtgenussrechts nach § 16 BewG entsprechen. Die historischen Anschaffungskosten der Beteiligung betragen € 35.000,-.

B. Stiftungseingangssteuer

Der Stiftungseingangssteuer (StiftEst) unterliegen „*unentgeltliche Zuwendungen an eine privatrechtliche Stiftung und damit vergleichbare Vermögensmassen*“ (§ 1 Abs 1 StiftEG). Nach ganz hM²⁾ ist Voraussetzung für eine steuerpflichtige Zuwendung, dass das wirtschaftliche Eigentum am zugewendeten Wirtschaftsgut auf die Stiftung übergeht.³⁾ Wird ein Wirtschaftsgut unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts an eine Privatstiftung übertragen, stellt dies nach hA⁴⁾ im Rahmen des StiftEG keine Gegenleistung dar, sondern es vermindert sich die Bemessungsgrundlage für die StiftEst um den Wert des Fruchtgenussrechts.⁵⁾ Der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts ändert somit nichts am unentgeltlichen Charakter der Zuwendung; die Zuwendung einer Beteiligung unter Fruchtgenussvorbehalt ist demnach iaR steuerbar.

Die Bewertung der Beteiligung richtet sich nach dem Ersten Teil des BewG (§ 1 Abs 5 StiftEG). Somit ist die Beteiligung gem § 13 Abs 2 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen, der – wenn er sich nicht aus Verkäufen ableiten lässt – „*unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen*“ ist. Nach derzeitiger Verwaltungspraxis wird für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der StiftEst (noch) auf das Wiener Verfahren zurückgegriffen.⁶⁾ Gleichmaßen ist der Wert des Fruchtgenussrechts nach § 16 BewG zu ermitteln und entsprechend vom gemeinen Wert der Beteiligung abzuziehen.⁷⁾ Die Differenz zwischen dem Wert der Beteiligung und dem Wert des Fruchtgenussrechts bildet die Bemessungsgrundlage für die StiftEst.

Der gemeine Wert der Beteiligung beträgt 1 Mio Euro, der Wert des vorbehaltenen Fruchtgenussrechts beträgt 0,3 Mio Euro. Hieraus ergibt sich eine Bemessungsgrundlage für die StiftEst iHv 0,7 Mio Euro. Die StiftEst beträgt demnach € 17.500,- (2,5% von 0,7 Mio Euro).

Im Beispiel gehören zum Vermögen der Kapitalgesellschaft keine inländischen Grundstücke, daher wird auch kein Grunderwerbsteuerlicher Tatbestand (insb keine Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 3 GrEStG) ausgelöst. Anders als in der StiftEst zählen vorbehaltene Nutzungen in der Grunderwerbsteuer zur Gegenleistung und somit – soweit ein entgeltlicher oder teilentgeltlicher Vorgang vorliegt – auch zur Bemessungsgrundlage (§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG).⁸⁾ Bei einer Anteilsvereinigung stellt sich diese Frage lediglich in untergeordnetem Ausmaß, da hier stets der Grundstückswert (bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken: der Einheitswert) die Bemessungsgrundlage bildet (§ 4 Abs 1, Abs 2 Z 3 GrEStG). Zu beachten ist jedoch, dass seit den Änderungen des GrEStG durch StRefG 2015/2016⁹⁾ iZm dem Stiftungseingangssteueräquivalent (§ 7 Abs 2 GrEStG) nicht völlig geklärt scheint, inwieweit dieses auch in Fällen der Anteilsvereinigung zur Anwendung gelangt, wobei in diesem Fall gute Argumente für eine teleologische Reduktion dieser Bestimmung sprechen (sonst käme es zu einer Kumulation von StiftEst und Stiftungseingangssteueräquivalent).¹⁰⁾ Würde man allerdings die Anwendbarkeit des Stiftungseingangssteueräquivalents auch bei Anteilsvereinigungen bejahen,¹¹⁾ wäre das vorbehaltene Fruchtge-

2) *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ (2018) Rz 589; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2014) Rz 5/22.

3) Diskutiert wurde dies vor allem iZm mit ausländischen Stiftungen (und vergleichbaren Vermögensmassen), auf welche sich der Stifter umfangreiche Einwirkungsmöglichkeiten (insb bei liechtensteinischen Stiftungen mittels Mandatsverträgen) vorbehalten hatte. Siehe hierzu die Nachweise bei *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 5/22 (FN 301).

4) *Marschner*, Anmerkung zu BFG 4. 11. 2016, RV/7102712/2010, ZFS 2017, 27 (28); *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 601; *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 5/22; *Schuchter* in *Bergmann/Bieber*, KStG-Update (2013) § 13 Rz 158; *Wolf*, Die österreichische Privatstiftung⁴ (2012) 98 f; *Schuchter-Mang* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 13 Rz 495; *Varro*, Stiftungseingangssteuer (2011) 112 f; *Bruckner/Ludwig*, Die neue Stiftungseingangssteuer, in *Eiselsberg* (Hrsg), Jahrbuch Stiftungsrecht 2009 (2009) 309 (327); *Bruckner*, Zweifelsfragen zur Stiftungseingangssteuer, PSR 2009, 85 (86 f); *Puchinger*, Todfallsbedingte Aufgabe eines Fruchtgenussrechtes und Stiftungseingangssteuer, ZFS 2009, 123 (124); *Rief*, Die neue Stiftungseingangssteuer – verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Aspekte, in FS Brogányi (2008) 645 (659).

5) Offenlassend *Aigner/Kofler/Tumpel*, Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf Privatstiftungen unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts, GES 2016, 282 (286). *Aigner/Kofler/Tumpel* zufolge ist diese hA aus „*verkehrssteuerlicher Sicht* [angreifbar]“. Vorbehaltene Fruchtgenussrechte stellen jedoch auch aus verkehrssteuerlicher Sicht nicht generell eine Gegenleistung dar: Siehe zB die Darstellung bei *Prodingner*, Einbeziehung eines Vorbehaltfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594 (596 ff).

6) *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 628; im Entwurf zum Salzburger Steuerdialog 2016, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Internationales Steuerrecht, Punkt 6, war ein Abgehen von dieser Verwaltungspraxis angedacht (explizit iZm der StiftEst); dies wurde jedoch nicht in das endgültige Ergebnisprotokoll aufgenommen; s hierzu auch *Marschner*, ZFS 2017, 28.

7) Ausführlich zur Ermittlung *Aigner/Kofler/Tumpel*, GES 2016, 286 f.

8) Nach dem bei *Prodingner*, SWK 2013, 594 ff wiedergegebenen Beschluss (VfGH 23. 11. 2012, B 869/12 ua) dürfte der VfGH dies als verfassungskonform erachten.

9) Steuerreformgesetz 2015/2016 BGBl I 2015/118.

10) Vgl *Varro*, Die Auswirkungen der GrEStG-Änderungen (StRefG 2015/2016) auf Stiftungen, JEV 2015, 92 (95); zur Diskussion s bei *Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG (2017) § 7 Rz 58 mwN. Überdies indiziert das Wort „Äquivalent“, dass die entsprechende Steuer „vertreten“ werden soll (s dazu auch ErläuterV 549 BlgNR 23. GP 12 zum ursprünglich im StiftEG vorgesehenen Grunderwerbsteueräquivalent).

11) Dies wird zumindest nach *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 667, „*durch das BMF dem Vernehmen nach für möglich gehalten*“.

nussrecht verhältnismäßig als Gegenleistung für das inländische Grundvermögen zur Beurteilung heranzuziehen, ob (dies ist nur bei un- und teilentgeltlichen Erwerben der Fall) und in welcher Höhe (Bemessungsgrundlage als Differenz zwischen Grundstückswert und Gegenleistung) ein Stiftungseingangssteueräquivalent anfiel.

Ergänzend muss festgehalten werden, dass sowohl die Erläuterung zum SchenkMG 2008¹²⁾ als auch die Finanzverwaltung¹³⁾ das Erlöschen des Fruchtgenussrechts (infolge Ablebens des Berechtigten) nicht als Zuwendung an die Privatstiftung beurteilen. Ein Erlöschen kann allenfalls im Rahmen von § 16 Abs 3 BewG Berücksichtigung finden.¹⁴⁾ Würde der Berechtigte hingegen unentgeltlich auf das Fruchtgenussrecht verzichten, läge eine steuerpflichtige Zuwendung (§ 1 Abs 1 StiftEG) vor.¹⁵⁾ Bei einer entgeltlichen Fruchtgenussablöse läge – mangels Unentgeltlichkeit – keine steuerbare Zuwendung vor und es käme damit nicht zum Anfall von StiftEST.

C. Ertragsteuerliche Behandlung der Zuwendung

1. „Zuwendung“ als unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts

Ertragsteuerlich spricht man von einer Zuwendung an die Privatstiftung (§ 4 Abs 11¹⁶⁾, § 15 Abs 3 Z 1 EStG¹⁷⁾), wenn es sich um einen unentgeltlichen Vorgang handelt, sohin das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut¹⁸⁾ auf eine Privatstiftung unentgeltlich übergeht,¹⁹⁾ wengleich der Begriff der „Zuwendung“ im Ertragsteuerrecht generell nicht (weder die „Zuwendung an“ noch „Zuwendung von“ einer Privatstiftung) definiert ist. Die Beurteilung, ob es sich um einen unentgeltlichen Vorgang handelt, erfolgt in der Praxis anhand des Überwiegensprinzips. Wird ein Wirtschaftsgut gegen Gegenleistung übertragen, liegt ein unentgeltlicher Vorgang dann vor, wenn diese Gegenleistung maximal 50% des Werts des Wirtschaftsguts erreicht.²⁰⁾ Bei Übertragung eines Wirtschaftsguts an eine Stiftung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses ist – wie ertragsteuerlich allgemein – von einem unentgeltlichen Vorgang, sohin einer „Zuwendung“ des um den Wert des Fruchtgenussrechts verminderten Wirtschaftsguts an die Privatstiftung auszugehen.²¹⁾ Der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts stellt seitens der Privatstiftung keine Gegenleistung dar. Dem Berechtigten (= Stifter) wird kein Vorteil eingeräumt, sondern der Stifter behält sich lediglich anlässlich der Vermögenswidmung das Nutzungsrecht – als Ausfluss seines Eigentumsrechts – zurück.²²⁾ Demgemäß kommt auch eine Besteuerung nach § 27 Abs 5 Z 7 Satz 2 EStG bei Vorbehalt eines Fruchtgenussrechts nicht in Betracht.²³⁾ Der Fruchtgenussrechtvorbehalt muss jedoch im Rahmen der Widmung vertraglich ausdrücklich festgehalten werden.²⁴⁾ Wird folglich ein Wirtschaftsgut unter Vorbehalt eines Fruchtgenussrechts (ohne Gegenleistung) an eine Privatstiftung übertragen, liegt ein unentgeltlicher Vorgang und somit ertragsteuerlich eine Zuwendung an die Privatstiftung iSd § 4 Abs 11, § 15 Abs 3 Z 1 EStG vor.

Die Übertragung der Beteiligung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts führt nicht dazu, dass ein entgeltlicher Vorgang vorliegt, da der Fruchtgenussvorbehalt keine Gegenleistung der Privatstiftung an den Stifter darstellt. Da es sich um eine Zuwendung von außerbetrieblichem Vermögen handelt, liegt ertragsteuerlich eine Zuwendung an die Privatstiftung iSd § 15 Abs 3 Z 1 EStG vor.

2. Exkurs: Zurechnung der Einkunftsquelle an den Vorbehaltsfruchtnießer und wirtschaftliches Eigentum

Die Finanzverwaltung²⁵⁾ nimmt ein Auseinanderfallen des wirtschaftlichen Eigentums an der Beteiligung und der Zurechnung der Einkunftsquelle dann an, wenn „die Disposition über die Einkünfteerzielung überhaupt möglich ist und dem Fruchtgenussberechtigten die Dispositionsbefugnis tatsächlich zukommt“, wobei für die Dispositionsbefugnis auf das Stimmrecht in der Hauptversammlung abgestellt wird.²⁶⁾ Da gesellschaftsrechtlich eine „Aufspaltung“ des Stimmrechts und der

12) Erläuterung 549 BgNR 23. GP 12: „Das Erlöschen von Leibrenten und anderen von dem Leben einer Person abhängigen Lasten stellt keine Zuwendungen im Sinne des § 1 Abs 1 dar.“; zustimmend Ludwig in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch² Rz 5/23; s auch Aigner/Kofler/Tumpel, GES 2016, 287 (FN 52) mwN; offenlassend Marschner, Optimierung⁴ Rz 604; aA Adametz in Adametz/Proksch/Rathgeber, Das Schenkungsmeldegesetz (2008) 92; Pröll, Die stiftungssteuerlichen Auswirkungen des Schenkungsmeldegesetzes 2008, ZFS 2008, 14 (15).

13) StfR 2009 Rz 312.

14) Aigner/Kofler/Tumpel, GES 2016, 287.

15) Ludwig in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch² Rz 5/24; Bruckner, PSR 2009, 87.

16) Für betriebliche Zuwendungen.

17) Für außerbetriebliche Zuwendungen.

18) Oder einer betrieblichen Einheit (zB Betrieb); vgl StfR 2009 Rz 195.

19) Die StfR 2009 Rz 191 sprechen von einer „Vermögensübertragung“, was uE mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gleichzusetzen ist; s auch Briem/Lechner, Zuwendungen an Privatstiftungen aus steuerlicher Sicht, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz (1994) 61 (63).

20) Vgl dazu Hayden/Böhm, Die Unentgeltlichkeit einer Zuwendung an und von einer Privatstiftung, PSR 2017, 125 (125 ff) – mit weiteren Ausführungen zu der differenzierenden Rsp des VwGH.

21) StfR 2009 Rz 222; Marschner, Optimierung⁴ Rz 672.

22) StfR 2009 Rz 222; Achatz/Szep, Schenkung von GmbH-Anteilen unter Fruchtgenussvorbehalt, SWK 1995, A 731; Ludwig in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch² Rz 5/110; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (16. Lfg, 2013) § 27 Rz 291; Lang, Die „Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile“ nach § 27 Abs 1 Z 7 Satz 2 EStG, in Gassner/Göth/Gröhs/Lang (Hrsg), Privatstiftungen (2000) 248; allgemein s bei Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) Rz 269 mwN.

23) StfR 2009 Rz 222; Jakom/Marschner, EStG 2018 § 27 Rz 294; krit Lang in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen 248 f und zumindest auf jenen Fall einschränkend, bei dem auch die Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtnießer (dh dem Stifter) verbleibt, weil ansonsten die Privatstiftung etwa Beteiligungserträge iSd § 10 KStG steuerfrei beziehen könnte, welche sie in der Folge – mangels Anwendung von § 27 Abs 5 Z 7 (Satz 2) EStG – steuerfrei an den Fruchtgenussberechtigten weiterleiten könnte. UE ist jedoch eine steuerfreie Weiterleitung in diesem Fall nicht denkbar. Wenn die Einkünftezurechnung an die Privatstiftung erfolgt, wäre eine Weiterleitung der Beteiligungserträge sehr wohl als Zuwendung iSd § 27 Abs 5 Z 7 Satz 1 EStG beim Fruchtgenussberechtigten steuerpflichtig. Lediglich im Zeitpunkt der Zuwendung des Wirtschaftsguts läge (noch) kein steuerlich zu erfassender Vorteil iSd § 27 Abs 5 Z 7 Satz 2 EStG für den Begünstigten vor.

24) VwGH 23. 2. 2010, 2008/15/0097.

25) EStR 2000 Rz 118, 6143b.

26) KStR 2013 Rz 1177; EStR 2000 Rz 6143b.

Beteiligung nicht möglich ist, müsste diese Dispositionsbefugnis auf anderer Grundlage hergestellt werden.²⁷⁾

Es ist – nach einem *obiter dictum* des VwGH – allerdings fraglich, inwieweit diese Auffassung tatsächlich zutrifft. So hielt der VwGH²⁸⁾ iZm der Übertragung einer Beteiligung unter Fruchtgenussvorbehalt und nachfolgender entgeltlicher Ablöse dieses Fruchtgenussrechts, wenngleich im Verfahren unstrittig und nicht Gegenstand des Erkenntnisses, fest:

Dabei kann dahingestellt bleiben, ob ein an Kapitalanteilen eingeräumtes Fruchtgenussrecht generell, also auch im Falle eines zugewendeten Fruchtgenussrechts, überhaupt zu einem Auseinanderfallen des Eigentums an den Kapitalanteilen und der Zurechnung der Ausschüttungen führen kann, zumal das Fruchtgenussrecht an Kapitalanteilen dem Berechtigten höchstens ansatzweise die Möglichkeit bietet, die eine Einkünftezurechnung an ihn rechtfertigen können.

Dies wurde im Fachschrifttum dahingehend interpretiert, dass dem VwGH „bei Zurechnung der Einkünfte aus einer Beteiligung an den Fruchtgenussberechtigten abweichend vom wirtschaftlichen Eigentum an der Beteiligung (Fruchtgenussbesteller) strengere Vorgaben vorschweben“,²⁹⁾ als die Praxis der Finanzverwaltung vorsieht.³⁰⁾ Die Finanzverwaltung selbst hat das Erkenntnis auch in der jüngsten Richtlinienwartung nicht rezipiert,³¹⁾ scheint jedoch das Auseinanderfallen von wirtschaftlichem Eigentum und Einkünftezurechnung bei Beteiligungen zunehmend kritisch zu sehen.³²⁾ Um eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer zu ermöglichen, müsse nach *Bodis* diesem auch das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung zustehen. Dafür sei insb von Bedeutung, wem die Chancen von Wertsteigerungen zustehen und wer das Risiko von Wertminderungen trägt.³³⁾ Folgt man dieser Rechtsansicht, dürfte das wirtschaftliche Eigentum an der belasteten Beteiligung nicht auf die Privatstiftung übergehen, um die ertragsteuerliche Anerkennung des Vorbehaltfruchtgenusses (als Einkünfte bei dem Vorbehaltfruchtnießer) zu sichern. Dies würde aber in der Folge bedeuten, dass bei der zivilrechtlichen Übertragung der Beteiligung mangels wirtschaftlichen Eigentums der Privatstiftung keine StiftEST anfielen und auch keine ertragsteuerliche Zuwendung des Wirtschaftsguts an die Privatstiftung erfolgen würde.³⁴⁾ Umgekehrt gilt jedoch auch für den Fall, dass eine ertragsteuerliche Anerkennung des Vorbehaltfruchtgenussrechts nicht erfolgt,³⁵⁾ dass der Wert des Fruchtgenussrechts die Bemessungsgrundlage für die StiftEST mindert.³⁶⁾

Für die nachfolgenden Ausführungen wird davon ausgegangen, dass ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Privatstiftung vorliegt. Die Aussagen gelten grds unabhängig von der ertragsteuerlichen Anerkennung der Einkunftsquelle beim Fruchtgenussberechtigten.

3. „Stiftungseingangswerte“ bei der Privatstiftung

a) Grundsatz der Anschaffungskostenfortführung

Wenn eine außerbetriebliche Zuwendung an eine Privatstiftung erfolgt, sind „[d]ie zugewendeten Wirtschaftsgüter [...] mit dem Betrag anzusetzen, der für die Ermittlung von Einkünften beim Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich war oder maßgeblich gewesen wäre“ (§ 15 Abs 3 Z 1 EStG). Die Privatstiftung setzt daher den Stifter gedanklich fort.³⁷⁾ Besteht die Zuwendung in einem Wirtschaftsgut des Privatvermögens,³⁸⁾ führt die Privatstiftung die Anschaffungskosten (bzw die Daten iZm der Anschaffung) des Stifters fort.³⁹⁾ Diese für Zuwendungen an Privatstiftungen in § 15 Abs 3 Z 1 EStG normierte Rechtsfolge ergibt sich schon aus dem allgemeinen Steuerrecht für unentgeltliche Übertragungen von außerbetrieblichem Vermögen.⁴⁰⁾ Darüber hinaus ist zu beachten, dass unter anderem für Beteiligungen,⁴¹⁾ an welchen durch die Zuwendung an eine Privatstiftung ein Besteuerungsrecht Österreichs entsteht, nicht die (tatsächlichen) Anschaffungskosten des Stifters maßgeblich sind, sondern eine Aufwertung auf den gemeinen Wert im Zeitpunkt des Entstehens des österreichischen Besteuerungsrechts erfolgt (§ 27 Abs 6 Z 1 lit e Satz 1 EStG) und folglich dieser gemeine Wert bei der Privatstiftung maßgeblich ist.⁴²⁾ →

27) S dazu *Varro/Ebner*, Fruchtgenuss an Gesellschaftsanteilen ohne Stimmrechtsübertragung? RdW 2011, 762.

28) VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0039.

29) *Marschner*, Entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts als Veräußerung der Beteiligung, BFGjournal 2015, 56 (58).

30) Vgl hierzu EStR 2000 Rz 111 ff, insb Rz 118 und 6143 b.

31) *Aigner/Kofler/Tumpel*, GES 2016, 283 zum Wartungserlass 2015.

32) Vgl Vortrag von *Bodis*, Fruchtgenuss an Beteiligungen, am Wiener Konzernsteuerstag 2018 (20. 11. 2018).

33) Unter Verweis auf VwGH 13. 9. 2018, Ra 2018/15/0055, zu einer Treuhandvereinbarung.

34) Eine sowohl stiftungseingangssteuerliche als auch ertragsteuerliche „Zuwendung“ würde dann erst bei Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf die Privatstiftung verwirklicht.

35) Weil dem Fruchtgenussberechtigten – je nach Auffassung – keine Dispositionsbefugnis oder kein wirtschaftliches Eigentum zukommt.

36) Das Fruchtgenussrecht mindert – unabhängig von der ertragsteuerlichen Anerkennung einer Einkunftsquelle beim Berechtigten – die Bemessungsgrundlage für die StiftEST, weil die Stiftung nur um den verminderten Vermögenswert bereichert ist (§ 1 Abs 5 StiftEG).

37) StfR 2009 Rz 61; *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 677.

38) Zur privat veranlassten Zuwendung von betrieblichem Vermögen – diese führt regelmäßig zu einer Entnahme, ausgenommen Fälle, in denen betriebliche Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile) an die Privatstiftung übertragen werden – s ausführlich StfR 2009 Rz 62 ff.

39) *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 5/97; die Ausführungen der Finanzverwaltung in StfR 2009 Rz 68 zum Ansatz von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen iSd § 31 EStG vor BBG 2011 mit dem niedrigeren Teilwert im Zeitpunkt der Zuwendung sind uE ohne gesetzliche Grundlage, da für außerbetriebliches Vermögen grds § 15 Abs 3 Z 1 EStG und nicht § 6 (*in concreto* Z 5) EStG (idF vor BBG 2011), welcher den Ansatz des niedrigeren Teilwerts vorsah, anzuwenden ist. Insofern ist diese Aussage auch nicht auf die Bewertung von außerbetrieblichem Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 und 4 oder Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG idGF zu übertragen (so auch *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 761). Der Verweis in § 27 Abs 5 Z 8 lit d EStG auf § 6 Z 5 EStG ist allenfalls für die Höhe des Evidenzkontos, nicht aber für die steuerlich maßgeblichen Werte auf Ebene der Stiftung von Relevanz.

40) So zB zur unentgeltlichen Übertragung von Grundstücken des Privatvermögens *Urtz*, Der Sonderfall des unentgeltlichen Erwerbes nach § 30 Abs 1 S 3 EStG, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer² (2014) 157 (157 ff).

41) Aber auch sonstige, den Regelungen des § 27 EStG idGF unterliegende Wirtschaftsgüter.

42) *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 684; StfR 2009 Rz 68 zur Rechtslage vor BBG 2011, Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl I 2010/111.

b) Dreifache Relevanz der „Stiftungseingangswerte“

Die von der Privatstiftung (fortgeführten) Anschaffungskosten haben im Rahmen der Besteuerung der Privatstiftung dreifache Relevanz. Einerseits sind diese Anschaffungskosten bei der Einkünfteermittlung der Privatstiftung in der Folge maßgeblich.⁴³⁾ Andererseits gehen diese Werte (allgemein) als Stiftungseingangswerte in das Evidenzkonto der Privatstiftung ein (§ 27 Abs 5 Z 8 lit c und d EStG) und ergeben folglich das Potenzial einer steuerfreien Substanzauszahlung (§ 27 Abs 5 Z 8 EStG)⁴⁴⁾ aus der Privatstiftung. Darüber hinaus bestimmen sie das Ausmaß der Kürzung der Bemessungsgrundlage bei einer Letztzuwendung an den Stifter als Letztbegünstigten im Falle des Widerrufs der Privatstiftung (§ 27 Abs 5 Z 9 EStG bzw § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008).

Zu beachten ist, dass zwar grds die Stiftungseingangswerte von Zuwendungen ab 1. 8. 2008 mit den (fortgeführten) Anschaffungskosten auf das Evidenzkonto eingehen, § 27 Abs 5 Z 8 lit d EStG jedoch neben § 15 Abs 3 Z 1 EStG gleichermaßen auf § 6 Z 5 EStG⁴⁵⁾ verweist. Bislang wurde dieser Verweis (der sich vor 2. AbgÄG 2014 nur auf die Zuwendung von Beteiligungen iSd § 31 EStG idF vor BBG 2011 bezog) so verstanden, dass für den Fall der Zuwendung von Beteiligungen an die Privatstiftung die Anschaffungskosten in das Evidenzkonto eingehen. Für den Fall eines niedrigeren Teilwerts wäre dieser anzusetzen.⁴⁶⁾ Darin wäre bislang der Unterschied zwischen den für die Einkünfteermittlung der Privatstiftung relevanten fortgeführten Anschaffungskosten und den Stiftungseingangswerten gelegen.⁴⁷⁾ Da nunmehr pauschal auf § 6 Z 5 EStG verwiesen wird, stellt sich die Frage, wie dieser Verweis zu deuten ist. UE wird für alle Wirtschaftsgüter, für die abweichend von der Grundregel der Teilwertbewertung (§ 6 Z 5 lit d EStG) eine Bewertung mit den (fortgeschriebenen) Anschaffungskosten bzw einem niedrigeren Teilwert vorgesehen ist (Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG mit Ausnahme von nicht mehr steuerverfangenen Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten) bei der Bewertung für Zwecke des Evidenzkontos für den Fall, dass der Teilwert unter den tatsächlichen Anschaffungskosten liegt, dieser heranzuziehen sein. In allen anderen Fällen wären die Anschaffungskosten – unabhängig von einem niedrigeren Teilwert – maßgeblich.⁴⁸⁾ Für Beteiligungen, an welchen durch die Zuwendung ein österreichisches Besteuerungsrecht entsteht, bedeutet dies, dass nicht die Anschaffungskosten des Stifters, sondern der „gemeine Wert“ im Zuwendungszeitpunkt als Stiftungseingangswert in das Evidenzkonto einget.

Bei der Kürzung der Bemessungsgrundlage im Falle des Widerrufs durch den Stifter ist zu beachten, dass das Gesetz hier zwischen Vermögen, welches der Privatstiftung bis 31. 7. 2008 zugewendet wurde, und solchem, welches ihr danach zugewendet wurde, unterscheidet. Bei Vermögen, das der Privatstiftung nach 31. 7. 2008 zugewendet wurde, erfolgt eine Kürzung um den Letztstand des (um allfällige Substanzauszahlungen gem § 27 Abs 5 Z 8 EStG verringerten) Evi-

denzkontos. Hingegen erfolgt bei Vermögen, das der Privatstiftung bis dahin zugewendet wurde, eine Kürzung um die „steuerlich maßgebenden Werte“ (§ 27 Abs 8 Z 9 EStG). Aus dieser, dem § 15 Abs 3 Z 1 EStG sehr ähnlichen Formulierung kann uE geschlossen werden, dass bei einem Widerruf einer Privatstiftung hinsichtlich des Vermögens, das bis 31. 7. 2008 gewidmet worden war, dieselben Werte zum Ansatz zu bringen sind, die bei der Privatstiftung für die Einkünfteermittlung gem § 15 Abs 3 Z 1 EStG maßgeblich sind; einen Verweis auf § 6 Z 5 EStG sieht das Gesetz an dieser Stelle nicht vor.⁴⁹⁾ Das Widerrufsprivileg für Vermögenswidmungen bis 31. 7. 2008 bestand seit Einführung der Privatstiftung und war bislang gleichlautend in § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008 geregelt.

c) Höhe der „Stiftungseingangswerte“

Bei Übertragung eines Wirtschaftsguts unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts an eine Privatstiftung vertritt die hM⁵⁰⁾ im Anschluss an einen Beitrag von *Lechner*⁵¹⁾, dass die beim Stifter maßgeblichen Werte (im Falle der Übertragung außerbetrieblichen Vermögens daher die [fortgeführten] Anschaffungskosten) im Verhältnis der Verkehrswerte der Teilrechte auf das „nackte Wirtschaftsgut“ und das Fruchtgenussrecht aufzuteilen wären und lediglich die aliquoten Anschaffungskosten des nackten (dh um das Fruchtgenussrecht verminderten) Wirtschaftsguts auf die Privatstiftung übergängen. Hierbei ist uE jedoch zu beachten, dass eine solche Aufteilung der Anschaffungskosten überhaupt nur dann möglich ist, wenn die Einkunftsquelle ertragsteuerlich beim Fruchtgenussberechtigten verbleibt und das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung – davon abweichend – auf die Privatstiftung übergeht (s hierzu bereits Punkt C. 2). Wäre hingegen – trotz vorbehaltenen Fruchtgenussrechts – die Einkunftsquelle der Privatstiftung zuzurechnen, kann uE eine Aufteilung der Anschaffungskosten nicht erfolgen

43) Ausführlich *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 755 ff.

44) Zur steuerfreien Substanzauszahlung aus einer Privatstiftung s allgemein zB *Puchner*, Substanzauszahlungen im Bereich der Privatstiftungen, in *Fraberger/Petritz* (Hrsg), Handbuch Estate Planning (2011) 443 (443 ff).

45) Bis zum 2. AbgÄG 2014, 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl I 2014/105, verwies die Bestimmung auf § 6 Z 5 Satz 2 EStG (Ansatz eines niedrigeren Teilwerts für Beteiligungen iSd § 31 EStG idF vor BBG 2011). Da mit dem 1. StabG 2012 § 6 Z 5 EStG deutlich differenzierter ausgestaltet wurde, ging der Verweis auf § 6 Z 5 Satz 2 EStG ins Leere. Dieser „fehlerhafte Verweis“ (ErläutRV 360 BlgNR 25. GP 9) wurde mit Art 2 Z 6 lit c 2. AbgÄG 2014 auf § 6 Z 5 EStG geändert.

46) Als Auswahl s zB *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 13/51; *Petritz* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (57. Lfg, 2014) § 27 Abs 5 NEU Rz 58; *Schuchter-Mang* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 13 Rz 592; *StiftR* 2009 Rz 271.

47) So ausdrücklich *Ludwig* in *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² Rz 31/51 (FN 1076).

48) Ausführlich dazu *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 1399.

49) AA *Marschner*, Optimierung⁴ Rz 1399, der von identen Werten ausgeht; dabei ist jedoch zu beachten, dass das Widerrufsprivileg für Vermögenswidmungen vor 1. 8. 2008 seit jeher gleichlautend bereits seit Einführung der Privatstiftung bestand, die Sonderregelungen für die steuereutrale Substanzauszahlung (und folglich das Evidenzkonto) erst mit SchenkMG 2008 eingeführt wurden.

50) *Jakom/Marschner*, EStG 2018 § 15 Rz 38; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2017) § 15 Rz 154.

51) *Lechner*, Beteiligungsausgliederungen durch Kapitalgesellschaften in Stiftungen, JBl 2003, 813.

(weil dann beim Fruchtgenussberechtigten kein Wirtschaftsgut „Fruchtgenussrecht“ vorliegt), sondern müssten diese jedenfalls und vollständig auf die Privatstiftung übergehen.

Eine Aufteilung der Anschaffungskosten wird teilweise auch für unentgeltliche Übertragungen zwischen natürlichen Personen unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts vertreten, zumindest für die Fälle, in denen das Fruchtgenussrecht als eigenes Wirtschaftsgut anzusehen wäre.⁵²⁾ Gegen diese Auffassung gibt es jedoch gleichermaßen Widerspruch im Fachschrifttum.⁵³⁾ Diese widerstreitende Auffassung geht davon aus, dass auch bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss und einer unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts die vollen Anschaffungskosten auf den Erwerber übergehen. Die Argumentation stützt sich vor allem auf die Rsp des BFH⁵⁴⁾, der bei grds vergleichbarer Rechtslage ausgesprochen hat, dass in einem solchen Fall die vollen Anschaffungskosten des unentgeltlich Übertragenden auf den Übernehmer übergehen. Diese Ansicht scheint auch die Finanzverwaltung zu vertreten, die in EStR 2000 Rz 6143 b ausführt, dass „[b]ei unentgeltlicher Übertragung einer mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Kapitalanlage [...] der unentgeltliche Erwerber [...] die Anschaffungskosten des Vorgängers fortzuführen“ habe. Für den Übergang der vollen Anschaffungskosten spricht uE auch, dass der VfGH eine Absetzung für Abnutzung (AfA) für ein vorbehaltenes Fruchtgenussrecht bis dato nicht anerkannt hat⁵⁵⁾ und die Ausführungen in EStR 2000 Rz 113 a zur Abgeltung der AfA bei Grundstücken mittels „Substanzabgeltung“ nur vor dem Hintergrund erklärbar sind, dass auch die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass die vollen Anschaffungskosten auf den Übernehmer übergehen, der in der Folge die Absetzungen für Abnutzung jedoch mangels Einkunftsquelle nicht steuerlich verwerten kann. Auch bei Einräumung eines Fruchtgenussrechts (Zuwendungsfruchtgenuss) zugunsten der Privatstiftung (bei Rückbehalt des Wirtschaftsguts) ergibt sich für den Stifter für das von ihm aus dem Eigentumsrecht (Vollrecht) herausgelöste Fruchtgenussrecht kein Wertansatz, folglich kann auch die Stiftung dafür nichts ansetzen.⁵⁶⁾ Sofern man jedoch der hL folgt und die Aufteilung eines Wirtschaftsgutes in verschiedene Teilrechte bejaht, müsste dies wohl konsequenterweise auch für den Zuwendungsfruchtgenuss gelten.

Was unter natürlichen Personen gilt, muss – da § 15 Abs 3 Z 1 EStG nur Ausdruck der generellen ertragsteuerlichen Wertung ist, dass der unentgeltlich Übernehmende die Anschaffungskosten des Übertragenden fortführt – auch für eine Widmung eines Wirtschaftsguts unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses an eine Privatstiftung gelten.

Eine entsprechende höchstgerichtliche Klärung dieser Frage steht (derzeit) noch aus.⁵⁷⁾ Der VfGH ließ jedoch in seinem Erkenntnis⁵⁸⁾ zur Frage der Bewertung von (vermieteten) Liegenschaften unter Vorbehalt des Fruchtgenusses bei Widerruf einer Privatstiftung iZm dem Widerrufsprivileg für bis 31. 7. 2008 gestiftetes Vermögen erkennen, dass nicht die vollen Anschaffungskosten übergehen sollen. So führt er wörtlich wie folgt aus:⁵⁹⁾ „Ebenso wie für die Bewertung der Zuwendung der Beschwerdeführerin an die Letztbe-

*günstigste ist für die Ermittlung des Stiftungseingangswertes zu berücksichtigen, dass die Stifterin der Beschwerdeführerin einen um das vorbehaltene Fruchtgenussrecht verminderten Vermögenswert zugewendet hat.*⁶⁰⁾

Unter der erkenntnisgegenständlichen Rechtslage waren Liegenschaften, die vom Stifter angeschafft wurden und sofort der Einkünfteerzielung dienen,⁶¹⁾ bei Ermittlung der Stiftungseingangswerte⁶²⁾ mit den fortgeschriebenen Anschaffungskosten anzusetzen.⁶³⁾

Wie der VfGH zu erkennen gibt, ist bei Ansatz dieser fortgeschriebenen Anschaffungskosten jedoch zu berücksichtigen, dass der Stiftung lediglich ein „um das vorbehaltene Fruchtgenussrecht verminderte[r] Vermögenswert“ zugewendet wurde. Der VfGH lässt offenbar ähnlich der Auffassung *Lechners* nicht die vollen Anschaffungskosten auf die Privatstiftung übergehen, weil, was für die steuerlich maßgebenden Werte beim Stifter iZm dem Widerrufsprivileg gilt, gleichsam für die Anschaffungskostenfortführung auf Ebene der Stiftung gelten muss.

Grds liegt – wie bereits geklärt wurde – ein unentgeltlicher Vorgang vor. Geht man davon aus, dass die Einkünfte aus der Beteiligung aufgrund des Fruchtgenussrechts dem Fruchtnießer (und nicht der Privatstiftung) zuzurechnen sind, ergibt sich Folgendes: Folgt man der Auffassung *Lechners*, gingen bei Stiftung der Beteiligung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts lediglich die aliquoten Anschaffungskosten auf die Privatstiftung über. Die Anschaffungskosten auf Ebene der Privatstiftung betragen demnach 70% von € 35.000,-, das sind € 24.500,-. Dieser Wert geht auch als Stiftungseingangswert auf das Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG ein bzw wäre – sofern die Zuwendung bis

52) *Payer*, Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjekts, SWK 2008, S 75 (S 77); *Wild*, Fruchtgenussrechte nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490; *Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 31 Rz 120; ebenso LfSt Bayern, Verfügung betr ertragsteuerliche Behandlung einer entgeltlichen Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs beim Übernehmer, DStR 2011, 312.

53) *Leyrer/Resenig*, Veräußerung einer Liegenschaft an nahe Angehörige – gemischte Schenkung oder entgeltliches Rechtsgeschäft? BFGJournal 2018, 294 (298).

54) BFH 18. 11. 2014, IX R 49/13.

55) *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (13. Lfg, 2009) § 7 Rz 15 mwN aus der Jud.

56) Siehe dazu bereits *Tanzer* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht² (2010) Rz II/313.

57) *Leyrer/Resenig*, BFGJournal 2018, 298; *Leyrer/Frank*, Veräußerung fruchtgenussbelasteter Privatimmobilien (Teil 1): typische Fruchtgenussvereinbarung, ÖStZ 2018, 505 (507 f).

58) VfGH 23. 2. 2017, E 2212/2015.

59) VfGH 23. 2. 2017, E 2212/2015 Rz 29 (Hervorhebungen nicht im Original).

60) In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Grundlage der Beschwerde an den VfGH der „Mausefallen-Effekt“ war und die Privatstiftung (in verfassungskonformer Auslegung) den Ansatz der Verkehrswerte als Stiftungseingangswerte begehrte (s die in VfGH 23. 2. 2017, E 2212/2015 Rz 16, wiedergegebene Begründung der Erkenntnisbeschwerde); zum „Mausefallen-Effekt“ s zB *Doralt*, Stiftungsbesteuerung: Mausefalle ein Papiertiger? RdW 2007, 52.

61) Das war bei dem dem Erkenntnis des VfGH zugrunde liegenden Sachverhalt der Fall: s die im beschwerdegegenständlichen BFG-E 14. 9. 2015, RV/7103012/2014, wiedergegebenen Feststellungen der Außenprüfung.

62) Sowohl für die Einkünfteerzielung auf Ebene der Privatstiftung als auch für das Widerrufsprivileg.

63) StfR 2001 Rz 61, 250.

31. 7. 2008 erfolgt ist – von einer allfälligen Letztzuwendung an den Stifter iRd Widerrufsprivilegs abzugsfähig.

Beim Stifter verbleiben demnach € 10.500,- an Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgut Fruchtgenussrecht.

Folgt man hingegen der vom BFH judizierten Ansicht, dass die vollen Anschaffungskosten übergehen, betrügen die Anschaffungskosten auf Ebene der Privatstiftung € 35.000,-. Dieser Wert wäre – sofern die Zuwendung bis 31. 7. 2008 erfolgt ist – von einer allfälligen Letztzuwendung an den Stifter iRd Widerrufsprivilegs abzugsfähig. Da die Anschaffungskosten auch unter dem Teilwert liegen, ginge dieser Wert auch auf das Evidenzkonto gem § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG ein, sofern die Zuwendung nach 31. 7. 2008 erfolgt ist.

Das BFG hat im fortgesetzten Verfahren zu dem zitierten VfGH-Erkenntnis einen anderen Weg gewählt.⁶⁴⁾ So hat das BFG bei Ermittlung der nach § 32 Z 4 lit b EStG idF vor SchenkMG 2008 „maßgebenden Werte“ die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten (verringert um eine bis dahin geltend gemachte Absetzung für Abnutzung) dem gemeinen Wert des Fruchtgenussrechts gegenübergestellt.⁶⁵⁾ Da der gemeine Wert des Fruchtgenussrechts höher war als die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten (vermindert um die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung), setzte das BFG die „maßgebenden Werte“ mit null an. Mangels Rechtsprechung hierzu wurde die Revision zugelassen. Eine solche wurde aber – soweit ersichtlich – nicht erhoben. Die betroffene Privatstiftung wendet sich allerdings mit einer Erkenntnisbeschwerde⁶⁶⁾ an den VfGH.⁶⁷⁾ Die Auslegung des BFG entspricht uE nicht den gesetzlichen Bestimmungen. Wenn – wie gezeigt wurde – auf die „maßgebenden Werte“ iSd fortgeführten Anschaffungskosten abgestellt wird, ist es uE nicht sachgerecht, diesen den (im Zeitpunkt der Zuwendung an die Privatstiftung aktuellen) gemeinen Wert des Fruchtgenussrechts gegenüberzustellen, weil dies letztlich zu zufälligen Ergebnissen führt. Darüber hinaus bleibt fraglich, ob das BFG in diesem Fall auch die Anschaffungskosten nicht auf die Privatstiftung übergehen lassen wollte, sondern diese bei der Stifterin verblieben wären.⁶⁸⁾ Diesem – neben der Aufteilung der Anschaffungskosten im Verkehrswertverhältnis bzw dem vollständigen Übergang der Anschaffungskosten bei Übertragung eines Wirtschaftsguts unter Fruchtgenussvorbehalt – dritten Ansatz (Abzug des gemeinen Werts [Verkehrswerts] des Fruchtgenussrechts von den historischen Anschaffungskosten) ist daher uE nicht zu folgen.

4. Verzicht und Erlöschen

Wenn man – mit *Lechner* – die Aufteilung der Anschaffungskosten auf den Fruchtgenussberechtigten und die Privatstiftung befürwortet, stellt sich die Frage, was mit den Stiftungseingangswerten passiert, wenn der Berechtigte auf sein Fruchtgenussrecht verzichtet oder dieses infolge Ablebens erlischt. Konsequenter-

weise müssten in diesem Fall auch (nachträglich) die Stiftungseingangswerte auf Ebene der Privatstiftung erhöht werden,⁶⁹⁾ da eine AfA des Fruchtgenussrechts auf Ebene des Fruchtnießers – wie ausgeführt – vom VwGH nicht anerkannt wird.⁷⁰⁾ Folgt man der Auffassung, dass bereits im Zuwendungszeitpunkt die vollen Anschaffungskosten übergehen, ergeben sich durch das Erlöschen des Fruchtgenussrechts keine Auswirkungen auf die Anschaffungskosten.

Zu beachten ist, dass der VwGH zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 ausgesprochen hat, dass die unentgeltliche Übertragung einer Beteiligung an eine Privatstiftung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts gemeinsam mit dem nachfolgenden entgeltlichen Verzicht auf das Fruchtgenussrecht beim Fruchtgenussberechtigten einheitlich als Veräußerung der Beteiligung zu werten ist, selbst wenn zwischen der unentgeltlichen Übertragung und dem entgeltlichen Verzicht kein planmäßiger Zusammenhang besteht.⁷¹⁾ Für den Fall, dass diese Ratio nicht auf die geltende Rechtslage zu übertragen ist, stellt sich die Frage, ob bei einem entgeltlichen Verzicht auf das Fruchtgenussrecht (Privatstiftung löst Vorbehaltsfruchtnießers das Recht entgeltlich ab) die Anschaffungskosten der Beteiligung um das Entgelt für den Verzicht zu erhöhen sind. UE ist dies zu bejahen, weil dadurch ertragsteuerlich eine Anschaffung des Wirtschaftsguts „Fruchtgenuss“ erfolgt, dessen Anschaffungskosten jene der Beteiligung erhöhen. Widrigenfalls käme es zu einer wohl nicht zu rechtfertigenden Doppelbesteuerung: einerseits bei

64) BFG 25. 10. 2018, RV/7101766/2017 (VfGH-Beschwerde zu E 5018/2018 anhängig).

65) Bzw den gemeinen Wert des Fruchtgenussrechts von den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten abgezogen.

66) Anhängig zu E 5018/2018.

67) Es ist davon auszugehen, dass die gegenständliche Rechtsfrage (Aufteilung der Anschaffungskosten) nicht den wesentlichen Beschwerdepunkt der Privatstiftung ausmacht, sondern diese sich – wie bereits im Verfahren zu VfGH 23. 2. 2017, E 2212/2015 – gegen den „Mausefallen-Effekt“ wendet, der sich vor allem aus dem Ansatz der Anschaffungskosten (und nicht des Verkehrswerts) als Stiftungseingangswert ergibt (s dazu auch FN 60).

68) Diese Frage war angesichts der Tatsache, dass die Privatstiftung die fruchtgenussbelasteten Wirtschaftsgüter (Immobilien) nicht veräußerte, sondern an die Stifterin rückübertrug, im BFG-Verfahren nicht wesentlich.

69) So im Ergebnis auch *Wild*, RdW 2012, 491; der VwGH dürfte – in systematischer Übereinstimmung mit der Nichtanerkennung der AfA beim Fruchtgenussberechtigten – eine solche Anschaffungskostenenerhöhung infolge Erlöschens jedoch nicht für zulässig erachten, weil die Leistungsfähigkeit des Eigentümers keine Minderung erfährt (weil er keine Zahlung für den Verzicht leistet): VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158, zum Erlöschen eines Wohnrechts infolge Ablebens.

70) Eine solche AfA wäre über § 16 Abs 1 Z 8 Satz 1 EStG wohl auch im außerbetrieblichen Bereich bei einem Fruchtgenussrecht an Kapitalanteilen denkbar. Zu beachten ist jedoch, dass diese Absetzung für Abnutzung, selbst bei grundsätzlicher Anerkennung, aufgrund von § 20 Abs 2 TS 2 EStG einem Abzugsverbot unterläge.

71) VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0039. Dazu auch ausführlich *Marschner*, BFGjournal 2015, 56ff. Inwieweit dies unter der geltenden Rechtslage zutrifft, ist ungeklärt. Jedenfalls lässt sich durch eine solche Gestaltung unter der geltenden Rechtslage keine Steuerersparnis mehr erzielen. Die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung unterliegt nunmehr stets der Besteuerung als realisierte Wertsteigerung iSd § 27 Abs 3 EStG. Vor der Neuordnung der Kapitalvermögensbesteuerung mit BBG 2011 führte der entgeltliche Verzicht auf ein (vorbehaltenes) Fruchtgenussrecht, sofern als Wirtschaftsgut anzusehen, außerhalb der Spekulationsfrist des § 30 EStG aF nach zumindest früherer Auffassung der Finanzverwaltung zu keinem steuerbaren Tatbestand: vgl ausführlich *Kirchmayr/Pperl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 31 Rz 82.

dem auf das Fruchtgenussrecht Verzichtenden (als Einkünfte aus der Veräußerung von Gewinnansprüchen ohne dazugehörige Anteile iSd § 27 Abs 3 iVm § 27 Abs 6 Z 3 EStG),⁷²⁾ andererseits bei der Veräußerung der Beteiligung (durch die Privatstiftung), da deren Anschaffungskosten dann nicht die Ablösezahlung für das Fruchtgenussrecht umfassen würden und folglich nicht den Veräußerungsüberschuss mindern.

5. „Auskehr“ der Beteiligung aus der Privatstiftung

Erfolgt umgekehrt eine Rückübertragung der Beteiligung an den Fruchtgenussberechtigten im Rahmen einer Zuwendung von der Privatstiftung, stellt sich die Frage, welche steuerlichen Folgen diese Rückübertragung auslöst. Grds sind Zuwendungen einer Privatstiftung „mit dem Betrag anzusetzen, der für das einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen oder sonstige Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (insbesondere fiktive Anschaffungskosten)“ (§ 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG). IZm einem vorbehaltenen Fruchtgenussrecht stellt sich nunmehr folgende Frage: Ist der zugewendete Betrag unter Berücksichtigung der Tatsache zu ermitteln, dass es durch die Zuwendung der Beteiligung an den Fruchtgenussberechtigten zu einem Zusammenfallen von „nackter“ Beteiligung und Dividendenbezugsrecht kommt, was folglich höhere fiktive Anschaffungskosten bedeuten würde? Der VfGH hat dies in seinem Erkenntnis iZm einem Vorbehaltsfruchtgenuss an Liegenschaften unter Hinweis auf den Gleichheitssatz abgelehnt:⁷³⁾ „Einer solchen Auslegung, die im Übrigen auch nicht dem Wortlaut des § 15 Abs 3 Z 2 EStG 1988 zu entnehmen ist, steht der Gleichheitssatz entgegen, führte sie doch dazu, dass im Fall einer Zuwendung an einen Begünstigten die von der Stifterin vorbehaltenen Nutzungen vom Wert der Liegenschaften in Abzug zu bringen wären, wogegen im Fall einer Zuwendung an die Stifterin ein solcher Abzug ausgeschlossen wäre, obgleich in beiden Fällen lediglich der um die vorbehaltenen Nutzungen verminderte Vermögenswert zugewendet wird.“

Da demzufolge eine Bewertung der Zuwendung unter Berücksichtigung des vorbehaltenen Fruchtgenussrechts zu erfolgen hat, ist es unerheblich, ob die Einkunftsquelle ertragsteuerlich auf die Privatstiftung übergegangen ist oder nicht: Das Fruchtgenussrecht ist stets zu berücksichtigen, da nach der Rechtsprechung des VfGH zwischen einer Zuwendung an den Fruchtgenussberechtigten und einen sonstigen Begünstigten kein Unterschied bestehen darf. Bei Zuwendung einer fruchtgenussbelasteten Beteiligung an einen Dritten (sei die Einkunftsquelle beim Fruchtgenussberechtigten auch nicht anerkannt) wäre nämlich jedenfalls das Fruchtgenussrecht in Abzug zu bringen, denn auch bei einer fiktiven Anschaffung würde ein entsprechendes Recht zu einer Minderung der „fiktiven Anschaffungskosten“ (§ 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG) führen.

Mit den so ermittelten Werten ist die Zuwendung beim Zuwendungsempfänger anzusetzen. Einerseits bedeutet dies, dass diese Werte die Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG)⁷⁴⁾ darstellen, andererseits sind sie in

der Folge für die Einkünfteermittlung beim Stifter maßgeblich (§ 15 Abs 3 Z 2 EStG).

Offen ist, was mit noch vorhandenen aus einer Aufteilung herrührenden Anschaffungskosten zu erfolgen hat (wenn man eine solche Aufteilung für zulässig erachtet). UE müsste der (um das Fruchtgenussrecht) verminderte Wert der Beteiligung zuzüglich der verbliebenen Anschaffungskosten des Teilrechts (Fruchtgenussrecht) als Anschaffungskosten beim Stifter anzusetzen sein. Die abgeteilten Anschaffungskosten des Fruchtgenussrechts können infolge des Wegfalls des Fruchtgenussrechts wohl aus steuersystematischer Sicht nicht untergehen. Kommt es daher wieder zu einer Vereinigung von Beteiligung und Fruchtgenussrecht, erhöhen die abgeteilten Anschaffungskosten für das Fruchtgenussrecht die Gesamtanschaffungskosten („Additionstheorie“).

Fortsetzung zum Ausgangssachverhalt: Die Stiftung wendet die Beteiligung wieder an den ursprünglichen Stifter und Fruchtgenussberechtigten zu. Im Zeitpunkt der Zuwendung beträgt der Verkehrswert/gemeine Wert der Beteiligung 1,5 Mio Euro, der Verkehrswert des Fruchtgenussrechts 0,2 Mio Euro.

Die Bewertung der Zuwendung der Beteiligung nach § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG erfolgt grds mit 1,3 Mio Euro (dieser Betrag hätte – Anschaffungsnebenkosten außer Acht gelassen – für das Wirtschaftsgut aufgewendet werden müssen). Die Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 5 Z 7 EStG) betragen demnach 1,3 Mio Euro und werden (mittels Kapitalertragsteuer) mit 27,5% Sondersteuersatz (§ 27 a Abs 1 EStG) besteuert.

Für die zukünftige Einkünfteermittlung beim Stifter ist zu differenzieren:

a) Vertritt man eine Aufteilung der Anschaffungskosten bei Zuwendung an die Stiftung, müssten beim Stifter insgesamt € 1.310.500,- (= 1,3 Mio Euro zzgl Anschaffungskosten des vorbehaltenen Fruchtgenussrechts iHv € 10.500,-)⁷⁵⁾ an Anschaffungskosten in Evidenz zu nehmen sein.

b) Folgt man der Meinung, dass die gesamten Anschaffungskosten bei Zuwendung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses übergehen, betragen die Anschaffungskosten beim Stifter 1,3 Mio Euro.

Bei der Stiftung wären korrespondierend a) € 24.500,- bzw b) € 35.000,- als Stiftungseingangswerte (für zukünftige steuerfreie Substanzauszahlungen oder das Widerrufsprivileg) vorhanden. →

72) Kirchmayr/Achatz, VwGH zur Ablöse von Fruchtgenussrechten an Beteiligungen, taxlex 2014, 405; ähnlich Marschner, VwGH: Entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts an Beteiligung als steuerpflichtige Veräußerung, ZFS 2015, 31 (33f); EStR 2000 Rz 6143 b zu einem entgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrecht an einem Kapitalanteil.

73) VfGH 23. 2. 2017, E 2212/2015.

74) Ungeachtet der Möglichkeit von Substanzauszahlungen und dem Widerrufsprivileg.

75) Eine allfällige Abschreibung für Abnutzung (s dazu auch FN 70) wurde im Beispiel außer Acht gelassen.

D. Zusammenfassung

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts ist ein „Dauerbrenner“ des Fachschrifttums und der Rechtsprechung. Vor allem iZm Widmungen an Privatstiftungen kann der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts – auch aus steuerlicher Sicht – Sinn machen: Der Wert des Fruchtgenussrechts mindert die Bemessungsgrundlage für die StiftEST.

Noch nicht höchstgerichtlich geklärt ist die Frage, inwieweit sich der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts auf die Stiftungseingangswerte bei der Privatstiftung auswirkt. Der VfGH hat zu erkennen gegeben, dass er der Auffassung folgt, dass die Anschaffungskosten auf Fruchtgenussberechtigten und Privatstiftung aufzuteilen wären. Demgegenüber steht die Rechtsprechung des VwGH, der eine Absetzung für Abnutzung beim Fruchtgenussberechtigten eines Vorbehaltsfruchtgenusses bis dato nicht anerkannt hat und somit die Aufspaltung der Anschaffungskosten wohl indirekt verneint, und jene Rechtsprechung des BFH, der ausdrücklich die vollen Anschaffungskosten (mit dem übertragenen Wirtschaftsgut) übergehen lässt. Der Auffassung des BFG, lediglich die Differenz zwischen

(historischen) Anschaffungskosten und gemeinem Wert des Fruchtgenussrechts im Zuwendungszeitpunkts als Stiftungseingangswert heranzuziehen, ist uE nicht zu folgen.

Je nachdem, welcher der genannten Meinungen man folgt, ist die Frage der Bewertung des zugewendeten Vermögens unterschiedlich zu beantworten. Bei den beschriebenen Ansichten der Höchstgerichte ist gemein, dass die Bewertung des Vermögens bei Rückübertragung durch die Privatstiftung an den Fruchtgenussberechtigten mit dem um das Fruchtgenussrecht reduzierten Wert zu erfolgen hat. Sofern man vertritt, dass die Anschaffungskosten bei der Zuwendung an die Privatstiftung aufzuteilen sind, sind im Falle der Rückübertragung des Wirtschaftsguts an den Begünstigten die (verbliebenen) Anschaffungskosten für das Fruchtgenussrecht zu den fiktiven Anschaffungskosten der Beteiligung zu addieren. Folgt man umgekehrt der Meinung, dass eine Aufteilung der Anschaffungskosten nicht zu erfolgen habe, ergibt sich mangels verbliebener Anschaffungskosten kein Einfluss auf die fiktiven Anschaffungskosten des rückübertragenen Vermögens.

→ Zum Thema

Über die Autoren:

Paul Brezina, MSc (WU), StB, lehrt und forscht an der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der WU Wien.

Mag. Andreas Kampitsch, LL. M., StB, lehrt und forscht an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt.

Patrick Leyrer, MSc (WU), StB, lehrt und forscht an der Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der WU Wien und ist als Manager bei der BDO Austria GmbH in Wien tätig.

