

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

Erben & Schenken

- > Steuerliche Einordnung der Verlassenschaft
- > Zuwendungen an Arbeitnehmer und deren Angehörige
- > Stiftungen im Ausland
- > Ausländische Trusts im Erbfall
- > Erbschafts-/Schenkungssteuer-DBA



sein wird¹⁸⁾ und deshalb die Steuerschuld nur mit Rechtskraft der gerichtlichen Genehmigung entstehen sollte.

Besonders spannend ist wohl die Transaktion eines Grundstücks aus der Verlassenschaft, wenn man bedenkt, dass die Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung (für Zwecke der Immobilienertragsteuer) bei der Veräußerung iSd Ertragsteuerrechts den Erben zugerechnet wird und diese wohl Steuerschuldner der Immobilienertragsteuer sein müssten: „Der Grundsatz, dass die Einkünfte iZm der Verlassenschaft ab dem Todestag des Erblassers den Erben zuzurechnen sind, gilt auch für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen. Wird ein Grundstück aus der Verlassenschaft veräußert, sind die Einkünfte entsprechend den Erbquoten auf alle Erben aufzuteilen.“¹⁹⁾ Das heißt: Im gleichen Fall müsste im Zuge der Selbstberechnung der Parteienvertreter (weil in FinanzOnline Grunderwerbsteuer und Immobilienertragsteuer technisch zusammenhängen) die Verlassenschaft für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Veräußerer angeben und die Erben als Veräußerer im Sinne der Immobilienertragsteuer (die wohl technisch eher als sonstige Beteiligte aufgenommen werden könnten, weil es nicht unterschiedliche Veräußerer geben kann/sollte).

Schlussstrich

Die ertragsteuerliche Ausblendung der Verlassenschaft erscheint fraglich, weil die Verlassenschaft gesetzlich als juristische Person definiert wird. Im Ertragsteuerrecht orientiert man sich dennoch am deutschen Zivilrecht, wonach die Erbschaft nach dem Todestag sofort dem Erben zugerechnet wird; so auch im österr Ertragsteuerrecht (VwGH 11. 12. 1974, 1549/7). Der gegenständliche Beitrag versucht, die stRsp zu hinterfragen, weil sich diese Ansicht erheblich von der Beurteilung nach dem österreichischen Zivilrecht und im Grunderwerbsteuerrecht unterscheidet. Auch wenn sie aus verwaltungsökonomischen Gründen gut nachvollziehbar ist.

¹⁸⁾ Baumgartner, Die Besteuerung von Immobilien bei der Erbfolge, 2024, 21.

¹⁹⁾ EStR 2000 Rz 108a.

Zuwendungen an Arbeitnehmer und deren Angehörige: Arbeitslohn oder nicht steuerbare Schenkung?

BEITRAG. Zuwendungen des Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer sind nicht steuerbar, wenn diese aufgrund der persönlichen Nahebeziehung aus persönlichen Motiven in Bereicherungsabsicht erfolgen und daher als Schenkung einzuordnen sind. Der Beitrag beleuchtet Abgrenzungsfragen in Bezug auf das Vorliegen von steuerbarem Arbeitslohn oder einer nicht steuerbaren Schenkung. **taxlex 2024/66**



Univ.-Prof.ⁱⁿ Dr.ⁱⁿ **Sabine Kanduth-Kristen**, LL. M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).

Univ.-Prof.ⁱⁿ Dr.ⁱⁿ **Sabine Kirchmayr** ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht an der Universität Wien und Steuerberaterin in Wien.

A. Problemstellung

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit werden in § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG als „Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis“ definiert. Es werden dabei Geld und geldwerte Vorteile als Einnahmen erfasst, die in einem ausreichenden Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit stehen.¹⁾

Schenkungen sind – von wenigen Ausnahmen abgesehen – in der Regel im Rahmen der Einkommensbesteuerung nicht steuerbar.²⁾

Eine mehrjährige Zusammenarbeit zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer führt oftmals auch zu – mehr oder weniger intensiven – privaten Beziehungen. Wenn in der Folge ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer oder einem Angehörigen des Arbeitnehmers etwas schenkt, stellt sich die Frage, ob lohnsteuerpflichtige Einkünfte oder nicht steuerbare Schenkungen vorliegen.³⁾

B. Schenkungen an Arbeitnehmer

1. Die Judikatur des VwGH

Der VwGH hat sich im Erk v 25. 7. 2018, Ro 2018/13/0005,⁴⁾ mit einer Schenkung an eine Arbeitnehmerin beschäftigt. In dem Erk ging es um eine Hausangestellte, die – ebenso wie ihr Ehemann – bei dem betreffenden Arbeitgeber (und späteren

¹⁾ Vgl Jakom/Ebner, EStG (2024) § 25 Rz 1.

²⁾ Vgl Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (20. Lfg Mai 2018) § 2 Rz 6 und Rz 12; Jakom/Ehgartner, EStG (2024) § 2 Rz 17.

³⁾ Siehe dazu Geringer/Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (21. Lfg Jänner 2020) § 25 Rz 7/4.

⁴⁾ Siehe dazu Haselsteiner/Cupal, (K)ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis? ÖStZ 2018, 593 (593ff); Marschner, Schenken Sie Ihrer Haushaltshilfe eine Million? ZFS 2018, 93 (93ff); Sutter, Lohnsteuerpflicht für Schenkung an Haushaltshilfe (Glosse)? AnwBl 2019, 63 (64f); Schaunig, Arbeitslohn oder Schenkung, Teil 1, ÖStZ 2020, 599 (599ff) und Teil 2, ÖStZ 2020, 666 (666ff).

Geschenkgeber) nichtselbständig tätig war. Sowohl die Hausangestellte als auch ihr Ehemann waren über zehn Jahre in dem angeführten Dienstverhältnis und wurden – im VwGH-Verfahren unstrittig – fremdüblich bezahlt. Im Jahr 2007 hat der Arbeitgeber nur der weiblichen Hausangestellten ein Darlehen über 1 Mio Euro gewährt. Fünf Jahre später hat der Arbeitgeber auf das Darlehen samt Zinsen verzichtet. Er hat dazu folgendes Schriftstück aufgesetzt: „[...] liebe Frau [...], vor einigen Tagen bin ich 81 Jahre alt geworden. Damit habe ich ein Alter erreicht, indem man sich mit seinem Tod zu befassen beginnt, und zwar besonders mit den Dingen, welche unbedingt vor Abgang von dieser Welt noch zu erledigen sein müssen. Seit fast zehn Jahren betreuen Sie und Ihr Mann mich bereits in Wien in einer sehr liebenswerten Weise. Ich möchte Ihnen deshalb bereits jetzt, wo ich noch im vollen Besitz meiner geistigen und körperlichen Kräfte bin, die EUR 1 Mio plus die aufgelaufenen Zinsen per 31. 12. 2013 schenken. Ich hoffe, ich mache Ihnen damit eine Freude [...].“

Das BFG nahm – in Anschluss an die FinVw – in Bezug auf das geschenkte Darlehen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit an. Der VwGH hob diese Entscheidung aus verfahrensrechtlichen Gründen auf und stellt in der Begründung darauf ab, dass zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer – neben dem Dienstverhältnis – auch gesonderte (Rechts-)Beziehungen bestehen können, die steuerlich grundsätzlich getrennt zu beurteilen seien. Beim Erlass einer Verbindlichkeit sei zu unterscheiden: Wenn die Motive des Schuldnerlassens in den Leistungen des Schuldners begründet sind, liege ein zusätzliches Leistungsentgelt und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor. Beim Erlass einer Verbindlichkeit aus privaten Motiven würden hingegen keine einkommensteuerbaren Einnahmen vorliegen.

Die Frage, ob dem Erlass einer Verbindlichkeit ein privates Motiv (iS eines „Bereichernwollens“) zugrunde liegt, sei eine Tatfrage, die das BFG in freier Beweiswürdigung zu beurteilen habe. Dabei könne aber vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander nichts schenken wollen. Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen werde das subjektive Element des „Bereichernwollens“ hingegen vermutet. In diesem Zusammenhang spiele auch die „Wertrelation“ eine Rolle, wonach bei Angehörigen auf die Fremdüblichkeit des Arbeitslohns abzustellen sei. Darüberhinausgehende Beträge seien dem persönlichen Naheverhältnis zuzuordnen. Eine vergleichbare Situation, wie bei nahen Angehörigen, könne auch bei einem besonders engen persönlichen Verhältnis vorliegen, wie etwa bei Hausangestellten. Im Ergebnis hat der VwGH gerügt, dass sich das BFG mit dem vorgebrachten engen persönlichen Verhältnis zwischen Arbeitgeber/Geschenkgeber und Arbeitnehmerin/Geschenknnehmerin nicht auseinandergesetzt hat.

In der Begründung verweist der VwGH auch auf die Ausführungen von *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 25 Tz 11, Stichwort „letztwillige Verfügung“. Danach ist bei Zuwendungen eines Arbeitgebers an den Arbeitnehmer aufgrund einer letztwilligen Verfügung die Verneinung des Zusammenhangs mit dem bestehenden Dienstverhältnis gerechtfertigt, „weil in der Regel das Dienstverhältnis zwar die gegenseitige Wertschätzung herbeigeführt und damit einen gewissen Anlass für solche Zuwendungen gebildet hat, der ausschlaggebende Anlass aber in persönlichen Gründen liegt [...]“.⁵⁾

Die Judikatur des VwGH lässt darauf schließen, dass neben einem Dienstverhältnis auch ein (ertragsteuerlich relevantes)

persönliches Verhältnis zwischen Arbeitgeber/Geschenkgeber und Arbeitnehmer bestehen kann. Dies gilt offenbar auch dann, wenn das persönliche Verhältnis aus der dienstlichen Zusammenarbeit entstanden ist.

Für die ertragsteuerliche Einordnung einer Schenkung kommt es auf die Motivlage des Geschenkgebers für die Zuwendung (privates Motiv vs Leistungsentgelt) an.⁶⁾ Der VwGH vermutet ein privates Motiv bei Schenkungen an nahe Angehörige. Bei unabhängigen Vertragspartnern ist hingegen ein Leistungsentgelt zu vermuten. Im Hinblick darauf, dass die Motivlage eine Frage des Sachverhalts ist, sollten die angeführten Vermutungen wohl widerlegbar sein.

In Anknüpfung an diese Vermutungen setzt eine nicht steuerbare Schenkung idR eine persönliche Beziehung zwischen Arbeitgeber/Geschenkgeber und Arbeitnehmer/Geschenknnehmer voraus. Dabei ist primär auf die Perspektive des Arbeitgebers/Geschenkgebers abzustellen. In dem dem Erk des VwGH vom 25. 7. 2018, Ro 2028/13/0005, zugrundeliegenden Fall behauptete der Geschenkgeber das Vorliegen eines besonders engen, persönlichen Verhältnisses zur weiblichen Hausangestellten. Offen und ohne ertragsteuerliche Relevanz ist/war die reziproke Einordnung oder Wahrnehmung der persönlichen Beziehung aus der Sicht der weiblichen Hausangestellten.

Bei Nahebeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist in Bezug auf Zuwendungen zwischen der beruflichen und der privaten Sphäre zu unterscheiden.

Bei einem engen persönlichen Verhältnis zwischen Arbeitgeber/Geschenkgeber und Arbeitnehmer/Geschenknnehmer liegen idR ertragsteuerlich zwei mögliche Sphären vor (Dienstverhältnis oder persönliches Verhältnis).

In der Folge muss beurteilt werden, ob die Zuwendung im Dienstverhältnis oder im persönlichen Verhältnis wurzelt (Würdigung des Veranlassungszusammenhangs).⁷⁾ Dabei spielt eine weitere wesentliche Rolle, ob – wie bei nahen Angehörigen – das Entgelt für die Arbeitsleistung fremdüblich ist; darüber hinausgehende Zuwendungen sind privat motiviert und damit kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis.⁸⁾

Der Anlass der Zuwendung spielt ebenfalls eine Rolle: Schenkungen zB auf Basis letztwilliger Verfügungen lassen auf einen privaten Anlass schließen. Dasselbe müsste – wie im Fall des Erk des VwGH v 25. 7. 2018, Ro 2018/13/0005 – für Schenkungen, die letztwillige Verfügungen vorwegnehmen, gelten. Weitere ertragsteuerlich relevante Anlässe könnten (zB) Geburtstage, Eheschließungen, der Beginn oder der Abschluss eines Studiums, die Geburt eines Kindes, Krankheiten, Todesfälle oder sonstige persönliche Umstände des Geschenknehmers sein.

Besteht kein (ausreichendes) persönliches Naheverhältnis, kommt der Grundsatz zum Tragen, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander nichts schenken wollen und daher bei einer Zuwendung an einen Arbeitnehmer idR nichtselbständige Einkünfte zu vermuten sind.

⁵⁾ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 25 Tz 11, Stichwort „letztwillige Verfügung“.

⁶⁾ Siehe auch *Sutter*, AnwBl 2019, 63 (64).

⁷⁾ Siehe dazu auch *Schaunig*, Arbeitslohn oder Schenkung? (Teil 2), ÖStZ 2020, 666 (666ff).

⁸⁾ Vgl auch *Sutter*, AnwBl 2019, 63 (65).

2. Beurteilungskriterien für Zuwendungen an Arbeitnehmer

Für die Einordnung einer Zuwendung als Schenkung eines Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer sind – in Anschluss an die Judikatur des VwGH – folgende Kriterien von Relevanz:

Art der Beziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- ▶ Es ist – als Tatfrage – zu klären, ob zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein (ausreichend) enges persönliches Verhältnis vorliegt. Es ist dabei primär auf die „emotionale“ Perspektive des Arbeitgebers abzustellen. Ein – ertragsteuerlich relevantes – persönliches Verhältnis setzt idR ein zumindest freundschaftliches Verhältnis und einen (laufenden) Austausch in persönlichen Angelegenheiten voraus. Da es keine Rolle spielt, ob sich die persönlichen Beziehungen aus einer Arbeitsbeziehung entwickeln, kann die – für eine persönliche Beziehung relevante – Kommunikation auch am Arbeitsplatz stattfinden.
- ▶ Eine persönliche Beziehung bedeutet oftmals auch gemeinsame Aktivitäten jenseits des Arbeitsplatzes; zB gemeinsame Abendessen, private wechselseitige Besuche, gemeinsame Unternehmungen etc.
- ▶ Enge persönliche Beziehungen beschränken sich oftmals nicht auf die beiden unmittelbar betroffenen Personen (Arbeitgeber/Geschenkgeber und Arbeitnehmer/Geschenkgeber), sondern umfassen auch deren Angehörige. Bei einer engen persönlichen Beziehung „kennt man“ auch die Angehörigen oder enge Freunde der betreffenden Person.
- ▶ Die angeführten Kriterien sind als variables System zur Beurteilung des persönlichen Verhältnisses zu verstehen; einzelne Kriterien können stärker, andere Kriterien können weniger stark ausgeprägt sein.
- ▶ Der VwGH stellt auf eine besonders enge persönliche Beziehung ab und zieht eine unmittelbare Parallele zu (nahen) Angehörigen. Diese Parallele lässt auf eine gewisse Intensität des persönlichen Austauschs schließen. Eine bloße, wenn auch schon länger dauernde Bekanntschaft reicht nach der Judikatur des VwGH⁹⁾ nicht aus, eine Person einem „nahen Angehörigen“ gleichzuhalten. Bei „Freundschaften“ bedarf es nach dieser Rsp einer Prüfung im Einzelfall zur Enge der persönlichen Beziehungen. Allerdings kann auch die Beziehungsintensität innerhalb von Familien völlig unterschiedlich sein. Da es sich bei einer Schenkung um eine in Bereicherungsabsicht getätigte Zuwendung handeln muss, die eine positive emotionale Bindung voraussetzt, liegt der „besonders engen persönlichen Beziehung“ iSv nahen Angehörigen uE jedenfalls ein positiv konnotiertes Verhältnis zwischen den Angehörigen zugrunde.¹⁰⁾

Anlass der Zuwendung

Der Anlass der Schenkung kann auch über die Motivlage Auskunft geben: Bei einem „persönlichen“ Grund bzw Anlass auf Seiten des Geschenkgebers oder auf Seiten des Geschenknehmers ist ebenfalls auf eine private Motivlage zu

schließen. Die besondere Akzentuierung des Anlasses kommt sehr deutlich in der – vom VwGH zitierten – Kommentarstelle von *Quantschnigg/Schuch* hervor. *Quantschnigg/Schuch* thematisieren die Intensität des persönlichen Verhältnisses von Arbeitgeber/Geschenkgeber und Arbeitnehmer nicht, sondern schließen von einer Zuwendung aufgrund einer letztwilligen Verfügung (Anlass) auf die ertragsteuerlich private Motivation der Zuwendung.

Höhe der Zuwendung

Zudem ist die Höhe der Zuwendung im Sinne des objektiven Elements zur Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Vorgänge von Relevanz. Demnach ist ein Entgelt für Dienstleistungen bei Zuwendungen an nahe Angehörige nur insoweit anzunehmen, als die Beträge unter gleichen Voraussetzungen auch Fremden gezahlt worden wären. Das Vorliegen von Arbeitslohn setzt ein angemessenes Verhältnis von Leistung und Gegenleistung voraus.¹¹⁾ Darüber hinaus gehende Zuwendungen stellen idR bei nahen Angehörigen und gleichzuhaltenden Freunden keinen Vorteil aus einem Dienstverhältnis dar. Diese Vermutung ist aber – ebenso wie die Vermutung von Leistungsentgelt bei Nichtangehörigen und sonstigen Freunden und Bekannten – widerlegbar.

3. Rechtsfolgen einer „echten“ Schenkung an Arbeitnehmer

Im Fall einer „echten“ Schenkung liegt auf Seiten des Arbeitnehmers kein steuerbarer Arbeitslohn vor. Im betrieblichen Bereich ist auf Seiten des Arbeitgebers bei einer Schenkung aus privaten Gründen ein Abzug als Betriebsausgabe ausgeschlossen.¹²⁾

Kriterien für die Sphärenabgrenzung sind das Vorliegen einer Nahebeziehung, der Anlass der Zuwendung sowie die Höhe der Zuwendung.

Schenkungen unter Lebenden sind gem § 121a Abs 1 BAO¹³⁾ dem Finanzamt Österreich anzuzeigen, wenn der gemeine Wert € 50.000,- (zwischen nahen Angehörigen) bzw € 15.000,-

(zwischen Fremden) übersteigt.¹⁴⁾ In § 121a Abs 8 BAO ist eine

⁹⁾ VwGH 26. 3. 2014, 2011/13/0036.

¹⁰⁾ Die Angehörigeneigenschaft bewirkt ja nicht automatisch, dass das Verhältnis der Personen zueinander besonders eng ist.

¹¹⁾ Vgl auch *Haselsteiner/Cupal*, ÖStZ 2018, 593 (597).

¹²⁾ Grundsätzlich ist die Beurteilung der steuerlichen Konsequenzen auf Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite getrennt vorzunehmen (keine Bindungswirkung; s VwGH 21. 6. 1994, 94/14/0041; vgl auch *Schaunig*, Arbeitslohn oder Schenkung? [Teil 1] ÖStZ 2020, 599 [600]).

¹³⁾ Dies erfasst gem § 121a Abs 1 BAO die Schenkung von Bargeld, Kapitalforderungen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, Beteiligungen als stiller Gesellschafter sowie von Betrieben (Teilbetrieben), die der Erzielung von Einkünften gem § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dienen, und von beweglichem körperlichem Vermögen und immateriellen Vermögensgegenständen, wenn der Erwerber, Geschenkgeber, Zuwendende bei freigebiger Zuwendung, Beschwerde bei Zweckzuwendung im Zeitpunkt des Erwerbs einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland hatte.

¹⁴⁾ Zu den Ausnahmen von der Anzeigepflicht s § 121a Abs 2 BAO.

besondere Beweislastregel enthalten, wonach der Abgabepflichtige die Beweislast für das Vorliegen der Schenkung trägt, wenn im Zuge von Abgabeverfahren eine Schenkung behauptet wird, die entgegen § 121 a Abs 1 bis 7 BAO nicht angezeigt wurde.¹⁵⁾ Wird im Falle einer echten Schenkung die Anzeige unterlassen, liegt eine Finanzordnungswidrigkeit vor, die gem § 49 a Abs 1 FinStrG mit einer Geldstrafe iHv bis zu 10% des gemeinen Wertes der Schenkung geahndet werden kann.

C. Schenkungen an Angehörige von Arbeitnehmern

1. „Dreipersonales“ Verhältnis

Wenn der Arbeitgeber/Geschenkgeber an Angehörige eines Arbeitnehmers schenkt, stellt sich die Frage, ob – auch in dieser Konstellation – Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen können.

Bei Schenkungen des Arbeitgebers/Geschenkgebers an Angehörige des Arbeitnehmers liegt in ertragsteuerlicher Hinsicht ein „dreipersonales“ Verhältnis vor:

- ▶ Die die einkunftsrelevante Tätigkeit ausführende Person (und damit der Steuerpflichtige) ist der Arbeitnehmer.
- ▶ Der Geschenknehmer ist zwar mit dem Arbeitnehmer ggf privat eng verbunden, in ertragsteuerlicher Hinsicht ist er ein eigenes Steuersubjekt.
- ▶ Der Arbeitgeber ist Geschenkgeber.

Bei der Einordnung von Schenkungen in dem angeführten dreipersonalen Verhältnis sind zwei unterschiedliche Themenbereiche von Relevanz:

- ▶ Auch in einem dreipersonalen Verhältnis ist (ggf) der Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu überprüfen. Es geht auch hier um die Frage, ob die „Wurzel“ für die Zuwendung in der Tätigkeit des Arbeitnehmers liegt.
- ▶ Neben dem Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit ist der Zufluss an den Steuerpflichtigen iSd § 19 EStG zu überprüfen. Einnahmen iSd § 15 EStG können nur dann ertragsteuerlich bei dem betreffenden Steuerpflichtigen erfasst werden, wenn sie iSd § 19 EStG zugeflossen sind.

2. Zum Veranlassungszusammenhang

In dem Erk des VwGH vom 4. 2. 1963, 727/60,¹⁶⁾ ging es (ua) auch um die lohnsteuerliche Behandlung von Weihnachtspaketen für Kinder von Arbeitnehmern. Dazu hielt der VwGH fest:

Bei Zuwendungen an Angehörige des Arbeitnehmers ist ebenso der Veranlassungszusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit zu prüfen.

„Die Art der Abgrenzung der Paketempfänger zeigt deutlich, dass nicht die Entlohnung einer Dienstleistung, sondern die Absicht der Gewährung geringwertiger freiwilliger Leistungen anlässlich des

Weihnachtsfestes der Firma im Vordergrund steht. Denn es gehen alle Arbeitnehmer – und seien es auch die bestqualifizierten – dann leer aus, wenn sie keine Kinder haben. Es kann sich also gar nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handeln. Außerdem erhält die Zuwendung gar nicht der Arbeitnehmer, sondern unmittelbar das in Betracht kommende Kind. Es erweist sich demnach, dass die Abstimmung auf die Kinder der Arbeitnehmer lediglich eine Grenzziehung für eine Weihnachtspaketaktion be-

deutet, ohne dass diese als Teil einer Entlohnung angesehen werden kann.“

Auch dieses Erk des VwGH stellt im ersten Teil der Begründung auf die Motivlage des Arbeitgebers/Geschenkgebers ab. Obwohl in diesem Fall die konkreten persönlichen Beziehungen keine wesentliche Rolle gespielt haben, bedeutete die Zuwendung anlässlich des Weihnachtsfestes und die nicht betriebsrelevante Auswahl der Zuwendungsempfänger eine private Motivation der Schenkung. Darüber hinaus verweist der VwGH uE zurecht auf die Besonderheit des Schenkungsempfängers; die „Kinder“ als Steuersubjekte, die sich eben vom eigentlichen Steuerpflichtigen (Arbeitnehmer) unterscheiden. Dies ist sowohl für den angeführten Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit als auch für den Zufluss von Relevanz.

3. Zum Zufluss

Eine Einnahme ist gem § 19 EStG zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält.¹⁷⁾

Wenn ein Steuerpflichtiger über einen noch nicht zugeflossenen Betrag iS einer Vorausverfügung an einen Dritten verfügt, dann fließt die Einnahme mit Erfüllung (an den Dritten) zu.¹⁸⁾ In diesen Fällen hat der Steuerpflichtige die betreffenden Einnahmen zu versteuern, obwohl er die Einnahmen nicht tatsächlich erhält. Aufgrund der Vorausverfügung ist der (zeitlich spätere) Zufluss verwirklicht.¹⁹⁾

Wenn es aber – in Bezug auf die Einnahme an den Dritten – keine Mitwirkung, Disposition oder Vorausverfügung des Steuerpflichtigen gibt, fehlt es am Zufluss iSd § 19 EStG.²⁰⁾ Dies wird bei privat motivierten Schenkungen des Arbeitgebers an Angehörige von Arbeitnehmern idR der Fall sein.

4. Keine steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Die vorstehenden Ausführungen über die steuerliche Behandlung von Schenkungen des Arbeitgebers an Angehörige des Arbeitnehmers gelten nur für „echte“, dh für als solche intendierte Schenkungen. Wenn zwischen Arbeitgeber/Geschenkgeber und Arbeitnehmer – zB anstelle einer Bonuszahlung – eine Schenkung an einen Angehörigen vereinbart wird, ist die Schenkung wohl ein Scheingeschäft iSd § 23 BAO, das den lohnsteuerlichen Bonuscharakter der Zahlung verschleiern soll. Eine – mit dem Arbeitnehmer getroffene – Vereinbarung über die Zuwendung an den Angehörigen rechtfertigt auch die Annahme des Zuflusses an den Arbeitnehmer.

¹⁵⁾ Vgl Sutter, AnwBl 2019, 63 (65).

¹⁶⁾ ÖstZB 1963, 113.

¹⁷⁾ ZB Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. Lfg April 2016) § 19 Tz 8ff, Quantschnigg/Schuch, ESt-HB (1993) § 19 Tz 4; Jakom/Peyerl, EStG (2024) § 19 Tz 3ff, alle mwH.

¹⁸⁾ ZB VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0360.

¹⁹⁾ Achatz/Kirchmayr, taxlex 2024, 141.

²⁰⁾ So auch VwGH vom 27. 4. 1981, 2299/79 betreffend „Rentensplittung“ aus einer Schweizer „Ehepaar-Altersrente“. Nach dem (damaligen) Schweizer Pensionsrecht stellte die Ehefrau des Steuerpflichtigen einen entsprechenden Antrag bei den zuständigen Schweizer Einrichtungen und erhielt eine Rente und der Steuerpflichtige einen reduzierten Rentenbetrag. Der VwGH verneinte den Zufluss an den Steuerpflichtigen mangels Disposition; dazu Achatz/Kirchmayr, taxlex 2024, 141.

Schlussstrich

Für die Einordnung von „Schenkungen“ des Arbeitgebers an Arbeitnehmer ist das Naheverhältnis zwischen diesen beiden, das Motiv für die Zuwendung und die Höhe der Zuwendung von Relevanz. Auch bei Zuwendungen an Angehörige des Arbeitnehmers ist

der Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit, die der Arbeitnehmer bezieht, zu prüfen. Hat der Arbeitnehmer keinen Einfluss auf die Zuwendung, scheidet eine Subsumtion unter die nichtselbständigen Einkünfte mangels Zuflusses aus.

Stiftungen im Ausland

BEITRAG. Privatstiftungen sind bei der Nachfolge- und Vermögensplanung bei richtigem Einsatz nach wie vor ein sinnvolles Instrument. Vielfach macht es jedoch auch Sinn, bei derartigen Überlegungen einen Blick auf die Möglichkeiten ins Ausland zu werfen. Wird eine ausländische Stiftungsstruktur oder ein stiftungsähnliches Vehikel errichtet, gilt es aus österreichischer Sicht neben der Eingangsbesteuerung auch die ertragsteuerlichen Konsequenzen hinsichtlich der Zuwendung selbst zu prüfen. Zusätzlich zu einer potenziellen Kapitalertragsteuerbelastung (als Quellensteuer) gilt es auch eine mögliche Belastung mit Wegzugssteuer zu prüfen. Außerdem ist im Zuge der Vermögensplanung auch zu bedenken, dass Stifter und Begünstigte, oftmals der nächsten Generation, aus persönlichen Gründen ins Ausland verziehen. Diese internationale Mobilität birgt im Zusammenspiel mit österreichischen Privatstiftungen auch steuerliche Risiken. Am Beispiel der Schweiz und Deutschland als naheliegende Wegzugsländer kann nachvollzogen werden, welche Voraussetzungen die steuerliche Anerkennung einer österr Privatstiftung im Ausland unter Umständen erfordern kann. Werden diese nicht erfüllt, wird die Privatstiftung steuerlich transparent behandelt und Vermögen sowie Erträge den Begünstigten oder Stifter:innen auf persönlicher Ebene zugerechnet. [taxlex 2024/67](#)



Manfred Mauk, MSc., ist Steuerberater und Senior Manager bei BDO Austria GmbH. Seine Beratungsschwerpunkte liegen im Bereich der Privatstiftungen und Private Clients.

A. Grenzüberschreitende Herausforderungen der Vermögensnachfolge

Seit die Rechtsform der österr Privatstiftung vor über 30 Jahren ins Leben gerufen wurde, hat sich diese als sinnvoller Rahmen für eine durchdachte Nachfolge- und Vermögensplanung bewährt. Gezielt eingesetzt, können die Wünsche des:der Stifter:in im Zuge der Nachlassplanung auch aus erbrechtlicher Sicht umgesetzt werden. Nicht außer Acht gelassen dürfen bei der Nachfolgeplanung jedoch auch ausländische Stiftungsformen und die dabei zu beachtenden steuerlichen Rahmenbedingungen. Insb liechtensteinische Stiftungen sind aus österreichischer Sicht als praktikabel und sinnvoll umsetzbar hervorzuheben, weshalb in diesem Beitrag ein Schwerpunkt auf den steuerlichen Konsequenzen deren Errichtung liegt.

Wesentlich ist für Stifter:innen aber auch, nicht nur auf die zivil- und steuerrechtlichen Bedingung auf Ebene der Stiftung selbst zu achten. Vielmehr sollte auch die persönlichen Bedürfnisse der Stifter:innen und (künftiger) Begünstigten beachtet werden. Dies gilt ob der geographisch doch engen Grenzen Österreichs oftmals auch für die grenzüberschreitende Mobilität aktueller und künftiger Generationen. Dieser Beitrag soll daher neben der Errichtung von Stiftungen im Ausland auch auf die Behandlung österr Privatstiftungen aus Sicht der Schweiz und Deutschland und den dabei entstehenden steuerlichen Risiken eingehen.

B. Die Errichtung einer Stiftung im Ausland – Eingangsbesteuerung

1. Stiftungseingangssteuer in Österreich

Die Errichtung einer eigennützigen Stiftung löst den Anfall von Stiftungseingangssteuer¹⁾ aus. Der Regelsteuersatz beträgt da-

bei – dem Grunde nach unabhängig vom Ansässigkeitsstaat der Stiftung²⁾ – 2,5%. Eine Ausnahme gilt dabei nur für Stiftungen in Liechtenstein (s dazu unten Kap 2.). Werden die nach Maßgabe des StiftEG geforderten Merkmale jedoch nicht erfüllt, ist ein Eingangssteuersatz von 25% anzuwenden.³⁾

Für österr Privatstiftungen, welche den Vorgaben des Privatstiftungsgesetzes zu entsprechen haben, ist dabei allenfalls auf die Verpflichtung achtzugeben, Stiftungsurkunden und Zusatzurkunden und „vergleichbare Dokumente“ die innere Organisation der Stiftung betreffend gegenüber dem Finanzamt offenzulegen, um in den Genuss des niedrigeren Stiftungseingangssteuersatzes von 2,5% zu kommen.⁴⁾ Diese Verpflichtung gilt analog auch für ausländische Stiftungsformen und deren Stiftungserklärungen (bei liechtensteinischen Stiftungen auch „Statuten“ oder „Reglements“ genannt). Wie „vergleichbare Unterlagen“ zu verstehen ist, bleibt im Gesetz offen. Ob dazu ggf auch Stifterbriefe, Letter of Wishes und sonstige Unterlagen außerhalb der Stiftungs(zusatz)urkunde gehören, ist nicht erwähnt. Derartige Willensäußerungen des:der Stifter:in sind aus stiftungsrechtlicher Sicht wohl nicht nach außen wirksam, können jedoch im Einzelfall zur Auslegung der Stiftungserklärung im Sinne des Willens des:der Stifter:in herangezogen werden.⁵⁾ Auch aus Sicht des Steuerrechts verbleibt, insb mit Hinblick auf jene die Stiftungsgovernance festlegende Dokumente von ausländischen Stiftungen, eine Rechtsunsicherheit bezüglich der Offenlegungsverpflichtung

¹⁾ Vgl Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG); BGBl I 2008/85 idF BGBl I 2022/108.

²⁾ Vgl Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch³ (2022), Rz 5/51.

³⁾ Vgl § 2 Abs 1 lit a bis e StiftEG.

⁴⁾ Vgl § 2 Abs 1 lit b StiftEG.

⁵⁾ Vgl OGH 28. 6. 2023, 6 Ob 196/22z; ErläutRV 1132 BlgNR 28. GP 24.