

Keine steuerpflichtige Zuwendung bei Abgeltung gesetzlicher Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche durch eine Privatstiftung

1. Zuwendungen einer Privatstiftung sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte. Sie können in offener oder in verdeckter Form erfolgen und als Geld- bzw Sachleistungen oder als Nutzungszuwendungen gewährt werden. Sie setzen eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung und einen subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung, der durch ihre Organe gebildet wird, voraus.
2. Die in Abgeltung von gerichtlich durchsetzbaren Pflichtteilsergänzungsansprüchen (hier im Wege eines Vergleichs) erfolgende Einräumung von Nutzungsrechten an einem Gebäude stellt insoweit keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 EStG dar und unterliegt insoweit nicht der Kapitalertragsteuer, als sie in der gesetzlichen Verpflichtung der Privatstiftung zur Auszahlung der Pflichtteilsergänzungsansprüche wurzelt. Der Abschluss eines Vergleichs kann nicht die Möglichkeit bieten, unentgeltliche, aufgrund des Stiftungszwecks geleistete, steuerpflichtige Zuwendungen der Steuerpflicht zu entziehen, indem sie dem Titel einer vorgeblich bestehenden gesetzlichen Verpflichtung unterstellt werden. Dies wäre der Fall, wenn aufgrund des Vergleichs Vermögensübertragungen stattgefunden hätten, deren Summe den gesetzlich zustehenden Pflichtteilsergänzungsanspruch des jeweils Berechtigten übersteigt.

VwGH 10. 2. 2016, Ra 2014/15/0021 (vorgehend BFG 6. 6. 2014, RV/6100579/2008; erledigt im gleichen Sinn VwGH 10. 3. 2016, Ro 2014/15/0047; 10. 3. 2016, Ro 2015/15/0028)
 Deskriptoren: Privatstiftung, Pflichtteil, Zuwendung, Bereicherungswille.

Normen: § 27 Abs 5 Z 7 EStG.

Ausgangssachverhalt

Die mitbeteiligte Partei ist eine im Jahr 1993 errichtete eigennützige Privatstiftung. Nach dem Tod des Stifters forderten mehrere Nachkommen von der mitbeteiligten Privatstiftung ihren Pflichtteil ein. Daraufhin wurde zwischen der Privatstiftung und den Pflichtteilsberechtigten ein Vergleich abgeschlossen, wonach die Privatstiftung den Pflichtteilsberechtigten unter anderem ein Nutzungsrecht an einem im Stiftungsvermögen befindlichen Nebenhaus einzuräumen hatte. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Einräumung des Nutzungsrechts für das Nebenhaus als KESt-pflichtige Zuwendung qualifiziert und der Privatstiftung die offene Steuerschuld mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. Das BFG gab der von der Privatstiftung dagegen erhobenen Berufung statt. Eine ordentliche Revision an den VwGH sei nach Auffassung des BFG nicht zulässig gewesen, weil keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliege. Gegen diese Entscheidung richtet das Finanzamt eine außerordentliche Revision an den VwGH.

Aus den Entscheidungsgründen

„Die außerordentliche Revision ist zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehlt, ob bei Leistungen einer Privatstiftung an eine pflichtteilsberechtigte Person, die im Zuge einer Pflichtteilsklage oder eines in diesem Zusammenhang abgeschlossenen Vergleichs dieser Person zuerkannt werden, eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 [nunmehr Abs 5 Z 7] EStG 1988 vorliegt.

Zuwendungen einer Privatstiftung sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte. Sie können in offener oder in verdeckter Form erfolgen und als Geld- bzw. Sachleistungen oder als Nutzungszuwendungen gewährt werden (vgl. *Doralt*, EStG¹⁶ (1.1.2013) § 27 Tz 278). Sie setzen eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung und einen subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung, der durch ihre Organe gebildet wird, voraus (vgl. *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² II/520, *Fraberger/Hasslinger*, ZfS 2008).

Die Einräumung der hier in Rede stehenden Nutzungsrechte an dem Nebengebäude stellt einen geldwerten Vorteil dar, der grundsätzlich Gegenstand einer Zuwendung sein kann. Soweit die Einräumung der Nutzungsrechte in Abgeltung von gerichtlich durchsetzbaren Pflichtteilsergänzungsansprüchen und damit zur Tilgung gesetzlicher Ansprüche erfolgte, war sie allerdings nicht von einem subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung getragen. Insoweit liegen in der Einräumung der

Nutzungsrechte an die Pflichtteilsberechtigten – entgegen der in der außerordentlichen Revision des Finanzamtes vertretenen Auffassung – auch keine der Kapitalertragsteuer unterliegenden Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 [nunmehr Abs 5 Z 7] EStG 1988 vor. Nicht zu beurteilen ist im Streitfall, ob die Privatstiftung durch die in Abgeltung der Geldforderungen der Pflichtteilsberechtigten gewährten Sachleistungen allenfalls einen Einkommensteuertatbestand in Form eines tauschähnlichen Vorgangs verwirklicht hat.

Dem revisionswerbenden Finanzamt ist aber dahingehend beizupflichten, dass das Bundesfinanzgericht keine Feststellungen zur Höhe der Pflichtteilergänzungsansprüche getroffen hat. Derartige Feststellungen wären aber notwendig gewesen, um überprüfen zu können, ob die – im Wege eines Vergleichs erfolgte – Einräumung der in Rede stehenden Nutzungsrechte in den gesetzlichen Pflichtteilergänzungsansprüchen überhaupt Deckung findet. Die in Abgeltung solcher Geldforderungen erfolgende Einräumung der Nutzungsrechte stellt nämlich nur insoweit keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 [nunmehr Abs 5 Z 7] EStG 1988 dar und unterliegt nur insoweit nicht der Kapitalertragsteuer, als sie in der gesetzlichen Verpflichtung der Privatstiftung

zur Auszahlung der Pflichtteilergänzungsansprüche wurzelt. Der Abschluss eines Vergleichs kann nicht die Möglichkeit bieten, unentgeltliche, aufgrund des Stiftungszwecks geleistete, steuerpflichtige Zuwendungen der Steuerpflicht zu entziehen, indem sie dem Titel einer vorgeblich bestehenden gesetzlichen Verpflichtung unterstellt werden. Dies wäre der Fall, wenn aufgrund des Vergleichs Vermögensübertragungen stattgefunden hätten, deren Summe den gesetzlich zustehenden Pflichtteilergänzungsanspruch des jeweils Berechtigten übersteigt.

Um feststellen zu können, ob es sich bei den geleisteten Vermögensübertragungen nicht zumindest teilweise um steuerpflichtige Zuwendungen iSd § 27 Abs. 1 Z 7 [nunmehr Abs 5 Z 7] EStG 1988 handelt, hätte das Bundesfinanzgericht somit Feststellungen bezüglich der exakten Höhe der gegen die Mitbeteiligte gerichteten gesetzlichen Pflichtteilergänzungsansprüche treffen müssen. Da es diese Feststellungen in Verkenning der Rechtslage unterlassen hat, hat es die angefochtene Entscheidung mit Rechtswidrigkeit belastet.

Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben“.

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Die Reichweite des Zuwendungsbegriffs ist gesetzlich nicht definiert und die Frage, ob auch Leistungen zur Erfüllung von Pflichtteils(ergänzungs)ansprüchen darunter fallen, von großer praktischer Bedeutung. Die gegenständliche VwGH-Entscheidung wurde daher mit großer Spannung erwartet. Der Gerichtshof hat nunmehr in Übereinstimmung mit der im Schrifttum hA¹ sowie der BFG-Rechtsprechung² und entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung

letztinstanzlich entschieden, dass die Erfüllung von Pflichtteils(ergänzungs)ansprüchen durch Privatstiftungen keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 EStG darstellt. Entscheidend war für den Gerichtshof, dass in solchen Fällen aufgrund gegebener gesetzlicher Verpflichtungen ein subjektiver Bereicherungswille der Privatstiftung zur unentgeltlichen Bereicherung des Begünstigten fehle.³ Rz 213 der StiftR 2009, wonach Zuwendungen „unab-

1 Vgl Stangl in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/521; *Arnold/Ludwig*, Stiftungshandbuch² (2013) Rz 13/20; *Ludwig*, Der Begriff der Zuwendung im Ertragsteuerrecht der Privatstiftung, in *Ludwig/Widinski*, Generationenwechsel – FS Bruckner (2008) 157 (164); *Marschner* in *Jakom*, EStG⁹ (2016) § 27 Rz 288; *Petriz* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁵⁷ (2014) § 27 Rz 44; *Fraberger/Haslinger*, Stellt jede Vermögensherausgabe eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG dar? ZfS 2008, 49 (49 ff); *Fraberger*, BFG: KEST-Pflicht der Auszahlung von Pflichtteils(-ergänzungs-)ansprüchen durch die verpflichtete Privatstiftung verneint, ZfS 2014, 201 (201 ff); *derselbe*, Pflichtteil aus Privatstiftung KEST-frei, Die Presse 2016/11/05; *Kampitsch/Petriz/Reinold*, Der Umfang des Zuwendungsbegriffs nach der BFG-Rsp zu Pflichtteilsansprüchen und weiterführende Überlegungen, PSR 2014, 180 (180 ff); *Keppert*, Anspruch und Pflichtteil, persaldo 2013 H 2, 31 (31); *Petriz/Reinold*, BFG: Zahlung von Pflichtteils-

ansprüchen durch eine Privatstiftung sind keine steuerpflichtigen Zuwendungen, JEV 2014, 106 (106 f); *Prechtl*, Privatstiftung als Vorerbe: Zuwendungsbesteuerung bei Eintritt des Nacherbfalls? SWK 2007, 534 (534 ff); *Prechtl-Aigner*, Keine KEST-Pflicht bei gesetzlicher oder vertraglicher Herausgabepflicht einer Privatstiftung, SWK 2014, 1321 (1321 ff); *Pinetz*, Die Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen durch eine Privatstiftung ist keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 EStG, BFGjournal 2014, 368 (368 ff); *derselbe*, Besteuerung von Pflichtteilsansprüchen gegen Privatstiftungen, ecolex 2014, 1101 (1101 f); *derselbe*, VwGH: Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen durch Privatstiftungen nicht KEST-pflichtig, ecolex 2016, 431 (431 f).

2 Vgl BFG 11. 8. 2014, RV/6100270/2013; 6. 6. 2014, RV/6100579/2008.

3 Vgl auch *Pinetz*, ecolex 2016, 431 (432).

hängig davon gegeben [sind], aus welchen Gründen sie erfolgen“ und auch dann vorliegen, „wenn von einer Privatstiftung [...] außerhalb des in ihrer jeweiligen Satzung bzw. in der Stiftungserklärung vorgegebenen Rahmens Vermögen [...] unentgeltlich [...] übertragen wird“, ist daher in dieser pauschalen Form nicht mehr aufrecht zu erhalten.

Der VwGH zeigt allerdings auch die umfangreichen Grenzen für die Steuerneutralität von Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit der Erfüllung von Pflichtteils(ergänzungs)ansprüchen auf. Sofern etwa auf Grundlage eines Vergleichs pflichtteils(ergänzungs)berechtigten Personen mehr zukommen sollte, als betraglich in den gesetzlichen Pflichtteils(ergänzungs)an-

sprüchen Deckung findet, ist der übersteigende Teil als steuerpflichtige Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 EStG zu qualifizieren.⁴

Sofern durch Privatstiftungen geleistete Zahlungen zur Erfüllung von Pflichtteils(ergänzungs)ansprüchen – anders als im entscheidungsgegenständlichen Fall – in Zusammenhang mit erst nach dem 31. 7. 2008 erfolgten Vermögenswidmungen stehen, hinsichtlich derer das steuerneutrale Substanzzuwendungsregime des § 27 Abs 5 Z 8 EStG zur Anwendung kommen kann (§ 124b Z 146 lit f EStG), wird sich in der Praxis die Frage stellen, ob Evidenzkonten im Sinne des § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG in Folge geleisteter Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche entsprechend angepasst werden müssen.

Kein steuerliches Dienstverhältnis bei im Werkvertrag tätigen GmbH-Geschäftsführern

1. Dass die Gesellschafter die vertraglich eingeräumte Weisungsfreiheit jederzeit wieder entziehen könnten, vermag eine bestehende Weisungsgebundenheit nicht zu begründen.
2. Die steuerrechtliche Beurteilung hat allein auf Grund des das Anstellungsverhältnis regelnden Anstellungsvertrages zu erfolgen. Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her, die sich lediglich auf den Erfolg der Geschäftsführung bezieht. Maßgeblich für die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs 2 EStG ist aber die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit.

VwGH 21. 4. 2016, 2013/15/0202
(vorgehend UFS 10. 5. 2013, RV/4024-W/10)
Deskriptoren: Geschäftsführer, Werkvertrag, Dienstvertrag, Weisungsrecht.
Normen: § 47 Abs 2 EStG.

Ausgangssachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH. Gegenstand des Beschwerdefalles war die Vorschreibung des DB zum FLAF sowie des DZ zum DB im Zusammenhang mit Vergütungen, die die beschwerdeführende GmbH an ihre Geschäftsführerin leistete. Die an der GmbH nicht beteiligte Geschäftsführerin war abseits ihrer wahrge-

nommenen Organfunktion als freiberufliche Steuerberaterin tätig. Laut Angaben der Beschwerdeführerin war die Tätigkeit der Geschäftsführerin auf die ihrem Aufgabenfeld als Steuerberaterin entsprechenden Bereiche Rechnungswesen, Finanzierung und Controlling beschränkt. Der Tätigkeit lag zivilrechtlich ein Werkvertrag zugrunde, in welchem festgehalten wurde, dass die Geschäftsführerin die Geschäftsführungssachen im Rahmen ihrer Berufsbefugnis als Steuerberaterin durchführe, dass keine Eingliederung in die Organisation der beschwerdeführenden GmbH vorliege, dass es der Geschäftsführerin frei stehe, die von ihr übernommenen Arbeiten in ihrem eigenen Büro oder an einem anderen Ort auszuführen, dass keine arbeitsbezogene Weisungsbefugnis bestehe sowie dass die Geschäftsführerin ihre

⁴ Vgl ebenso *Pinetz*, *ecolex* 2016, 431 (432).