

ten ist dabei, dass eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung bereits gefasst worden ist und die Aufwendungen lediglich deren genauer Ausgestaltung dienen. Nicht erforderlich ist, dass der Erwerber bereits das rechtliche oder zumindest wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut erlangt hat und deshalb bilanzrechtlich das Wirtschaftsgut nicht mehr dem Veräußerer, sondern bereits ihm zuzurechnen ist.¹⁵

Kosten einer Due-Diligence-Prüfung

Unter diesem Blickwinkel waren im hier besprochenen Fall auch die Aufwendungen der strittigen Due Diligence-Prüfung zu untersuchen. Entscheidend war, dass die erwerbende AG bereits eine grundsätzliche Kaufentscheidung bzw. Auswahl für eine konkrete Beteiligung getroffen hatte und die Prüfung nur mehr der Absicherung dienen sollte. Auch wenn bei negativem Ausgang der Prüfung vermutlich doch keine Anschaffung erfolgt wäre, hat der VwGH die zum letztendlichen Erwerb führenden Aufwendungen der Due Diligence-Prüfung dennoch als Anschaffungs-(neben)kosten angesehen. Grundsätzliche De-

ckung findet diese Ansicht in der Judikatur des BFH, die der VwGH auch als Untermauerung für seine Entscheidung herangezogen hat:

- Beratungskosten sind als Nebenkosten Anschaffungskosten des Erwerbs einer Beteiligung. Es gilt insoweit nichts anderes als etwa für Makler-, Gutachter- oder Beurkundungskosten.¹⁶
- Gutachtenkosten iZm der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen sind keine Werbungskosten, sondern Anschaffungsnebenkosten, wenn sie nach einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung entstehen und das Gutachten nicht nur als Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung dient.¹⁷
- Leistet ein StPfl, der einem Vermögensverwalter Vermögen zur Anlage auf dem Kapitalmarkt überlässt, ein gesondertes Entgelt für die Auswahl zwischen mehreren Gewinnstrategien, ist diese Zahlung Teil der Anschaffungskosten für den Erwerb der Kapitalanlagen.¹⁸

Höhe der Zuwendung anlässlich des Widerrufs einer Privatstiftung

Werden Wirtschaftsgüter unter Vorbehalt eines Fruchtgenussrechts, eines Wohnrechts oder eines sonstigen Nutzungsrechts unentgeltlich auf eine Privatstiftung übertragen, erhält diese nur den um das Nutzungsrecht verminderten Vermögenswert zugewendet. Solche Verfügungsbeschränkungen sind im Widerrufsfall nicht als persönliche Verhältnisse im Sinne des § 10 Abs 3 BewG anzusehen, die nach Abs 2 *leg cit* bei der Bewertung nach dem gemeinen Wert außer Acht zu lassen sind.

VfGH 23. 2. 2017, E 2212/2015 (vorgehend BFG 14. 9. 2015, RV/7103012/2014, VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105, UFS 6. 5. 2010, RV/0638-W/09)

Deskriptoren: Fruchtgenussrecht, Nutzungsrecht, Wohnrecht, Privatstiftung, Widerruf, Zuwendung.

Normen: § 15 Abs 3 EStG; § 27 Abs 5 Z 7 EStG; § 10 Abs 2 und 3 BewG.

Ausgangssachverhalt

Im Jahr 2000 brachte eine Stifterin mehrere in ihrem Eigentum stehende Immobilien (unter anderem sieben Zinshäuser) in die nunmehr beschwerdeführende Privatstiftung ein und behielt sich dabei jeweils die Fruchtgenussrechte vor. Im Jahr 2005 erklärte die Stifterin den Widerruf der Privatstiftung. Im Rahmen der KEST-Anmeldung teilte die beschwerdeführende Privatstiftung

15 BFH 29. 11.1983 VIII R 96/81, BStBl II 1984, 303.

16 BFH 20. 4. VIII R 4/02, BStBl II 2004, 597.

17 BFH 27. 3. 2007, VIII R 62/05, BStBl II, 2010, 155.

18 BFH 28. 10. 2009, VIII R 22/07, BStBl II 2010, 469.

dem zuständigen Finanzamt mit, dass das verbliebene Vermögen auf die Stifterin als Letztbegünstigte rückübertragen wurde und sich dessen Bewertung nach § 15 Abs 3 Z 2 lit b EStG richte, wobei sich bei den mit Fruchtgenussrechten der Stifterin belasteten Immobilien unter Berücksichtigung der steuerlichen Stiftungseingangswerte keine positive KEST-Bemessungsgrundlage ergäbe. Von Seiten der Finanzverwaltung wurde diese Auffassung nicht geteilt und ein KEST-Haftungsbescheid erlassen.

Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom BFG abgewiesen. Begründend führte das Gericht im Wesentlichen aus, dass als Bemessungsgrundlage für Sachzuwendungen nach § 15 Abs 3 Z 2 EStG die fiktiven Anschaffungskosten im Zuwendungszeitpunkt heranzuziehen seien, die idR dem gemeinen Wert zuzüglich allfälliger Anschaffungsnebenkosten entsprechen. Betreffend die von der Stifterin in die Privatstiftung eingebrachten Immobilien habe sich die Stifterin zwar das Fruchtgenussrecht vorbehalten. Mit der Rückübertragung dieser Liegenschaften an die Stifterin sei das Fruchtgenussrecht aber erloschen. Eine Berücksichtigung der Verbindlichkeiten aus den Fruchtgenussrechten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Sachzuwendungen widerspreche § 6 Z 9 lit b EStG, wonach als fiktive Anschaffungskosten jene Beträge anzusehen seien, die der Empfänger eines Wirtschaftsgutes (hier: die Stifterin) aufwenden hätte müssen. In diesem Zusammenhang sei die Definition des § 10 Abs 2 BewG maßgebend, wonach für die Bestimmung des gemeinen Wertes persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind, zu denen gemäß § 10 Abs 3 BewG auch Verfügungsbeschränkungen zählen, die in der Person des Steuerpflichtigen begründet sind. Zwar sei die Bemessungsgrundlage um die im Zeitpunkt der seinerzeitigen Zuwendungen an die Privatstiftung „steuerlich maßgebenden Werte“ zu kürzen, doch ergäbe sich aus § 15 Abs 3 Z 1 EStG, dass diese aus der Perspektive des Stifters und nicht aus jener der Stiftung zu ermitteln seien und deshalb die vorbehaltenen Fruchtgenussrechte bei der Ermittlung der Stiftungseingangswerte nicht berücksichtigt werden können. Die beschwerdeführende Privatstiftung habe zwar nur die um die Nutzungsrechte verminderten Vermögenswerte erhalten, dieser Umstand habe jedoch keine Auswirkung auf die zuwendende Stifterin.

Gegen diese Entscheidung richtete sich die gegenständliche Beschwerde an den VfGH, in der die Verletzung in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art 7 B-VG) und auf Unversehrtheit des Eigentums (Art 5 StGG, Art 1 1. ZP-EMRK) sowie die Verletzung in Rechten wegen Anwendung verfassungswidriger gesetzlicher Bestimmungen (§ 32 Z 4 lit b EStG idF BGBl I Nr 2/2001 und § 15 Abs 3 Z 1 lit a und b EStG idF BGBl I Nr 180/2004) behauptet wurde.

Aus den Entscheidungsgründen

„II. Rechtslage

Die im vorliegenden Fall maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

1. § 27 EStG 1988 idF BGBl. I 100/2006 lautet auszugsweise:

„Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 3 Z 5)

§ 27. (1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen:

[...]

7. Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“

2. § 15 EStG 1988 idF BGBl. I 180/2004 lautet auszugsweise (§ 15 Abs. 3 lit. c EStG 1988 wurde durch BGBl. I 82/2008 aufgehoben):

„4. ABSCHNITT

Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten Einnahmen

§ 15. [...]

(3) Für Zuwendungen an und von Privatstiftungen sind die Z 1 und 2 zu beachten.

1. Für Zuwendungen an die Privatstiftung gilt folgendes:

a) Die zugewendeten Wirtschaftsgüter sind mit dem Betrag anzusetzen, der für die Ermittlung von Einkünften beim Stifter im Zeitpunkt der Zuwendung maßgeblich war oder maßgeblich gewesen wäre.

b) Bei Ermittlung der Einkünfte des Stifters und der Privatstiftung sind Beträge gemäß § 28 Abs. 2 letzter Satz, § 28 Abs. 3 letzter Satz, § 28 Abs. 5 sowie § 28 Abs. 7 in der Weise weiter bei der Privatstiftung zu berücksichtigen, als wäre es zu keiner Übertragung von Wirtschaftsgütern gekommen.

2. Für Zuwendungen der Privatstiftung gilt folgendes:

a) Die zugewendeten Wirtschaftsgüter und zugewendetes sonstiges Vermögen gelten bei Ermittlung der Einkünfte als angeschafft; zugewendete sonstige geldwerte Vorteile gelten als zugeflossen.

b) Die Zuwendungen sind mit dem Betrag anzusetzen, der für das einzelne Wirtschaftsgut, für sonstiges Vermögen oder sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der

Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (insbesondere fiktive Anschaffungskosten). Die fiktiven Anschaffungskosten sind um negative Anschaffungskosten des zugewendeten Wirtschaftsgutes bzw. negative Buchwerte des zugewendeten sonstigen Vermögens zu vermindern. Die sich ergebenden Anschaffungskosten sind evident zu halten.

c) Sind besondere Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 7 zu ermitteln, ist so vorzugehen, als ob ein Erwerb von Todes wegen vorläge.⁶

3. Der im vorliegenden Fall maßgebliche § 32 EStG 1988 idF BGBl. I 2/2001, aufgehoben durch BGBl. I 85/2008, lautet auszugsweise (eine im Wesentlichen vergleichbare Bestimmung findet sich nunmehr in § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 idGF):

„Gemeinsame Vorschriften

§ 32. Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:

[...]

4. Für Zuwendungen von Privatstiftungen gilt folgendes:

a) Die Steuer von Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte wird auf Antrag insoweit ermäßigt oder erlassen, als für Zuwendungen Erbschafts- und Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 3 lit. b des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes nacherhoben wurde.

b) ist der (jeweilige) Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes Letztbegünstigter, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die im Zeitpunkt seiner seinerzeitigen Zuwendungen an die Privatstiftung steuerlich maßgebenden Werte zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist.⁶

III. Erwägungen

1. Die – zulässige – Beschwerde ist begründet.

2. Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg. 10.413/1985, 14.842/1997, 15.326/1998 und 16.488/2002) nur vorliegen, wenn die angefochtene Entscheidung auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn das Verwaltungsgericht der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn es bei Erlassung der Entscheidung Willkür geübt hat.

Ein willkürliches Verhalten kann dem Verwaltungsgericht unter anderem dann vorgeworfen werden, wenn es den Beschwerdeführer aus unsachlichen Gründen benachteiligt hat oder aber, wenn die angefochtene Entscheidung wegen gehäuften Verkennens der Rechtslage in einem besonderen Maße mit den Rechtsvorschriften in Widerspruch steht (zB VfSlg. 10.065/1984, 14.776/1997, 16.273/2001).

2.1. Ein solcher Fehler ist dem Bundesfinanzgericht unterlaufen:

2.2. Werden Wirtschaftsgüter unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses, eines Wohnrechts oder eines anderer Nutzungsrechts unentgeltlich auf eine Privatstiftung übertragen, erhält diese nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur den um das Nutzungsrecht verminderten Vermögenswert zugewendet (vgl. zB VwGH 23.2.2010, 2008/15/0097, wonach es sich um ein vorbehaltenes Recht handeln muss; VwGH 31.3.2011, 2007/15/0158, wonach die Einräumung eines lebenslangen Wohnrechts wirtschaftlich betrachtet keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung ist).

2.3. Ohne diese Rechtsprechung zu beachten, hat das Bundesfinanzgericht bei der Bewertung der Zuwendung an die Stifterin den Wert des auf den einzelnen Immobilien lastenden Fruchtgenussrechts nicht zum Abzug zugelassen. Dem Bundesfinanzgericht ist zwar darin zu folgen, dass die Zuwendung mit jenem Betrag anzusetzen ist, der für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen (§ 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988). Für den Verfassungsgerichtshof ist allerdings nicht nachvollziehbar, dass hieraus zu folgern wäre, dass ein Abzug des vorbehaltenen Rechts zu unterbleiben hätte, ist doch Gegenstand der Zuwendung der um die Belastung verminderte Vermögenswert.

Die vom Bundesfinanzgericht für seine Auslegung ins Treffen geführte Vorschrift des § 10 Abs. 3 BewG 1955, wonach Verfügungsbeschränkungen als persönliche Verhältnisse anzusehen sind, die gemäß Abs. 2 leg. cit. bei der Bewertung nach dem gemeinen Wert nicht zu berücksichtigen seien, trägt nicht: 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.

Ebenso wie für die Bewertung der Zuwendung der Beschwerdeführerin an die Letztbegünstigte ist für die Ermittlung des Stiftungseingangswertes zu berücksichtigen, dass die Stifterin der Beschwerdeführerin einen um das vorbehaltene Fruchtgenussrecht verminderten Vermögenswert zugewendet hat.

3. Indem das Bundesfinanzgericht bei der Bewertung der Zuwendung und bei der Ermittlung der Stiftungseingangswerte die der Stifterin vorbehaltenen Fruchtgenuss-

rechte unberücksichtigt gelassen hat, hat es nicht nur die Rechtslage grob verkannt, sondern sich auch mit der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ohne nähere Begründung nicht auseinandergesetzt und mit der angefochtenen Entscheidung damit Willkür iSd ständigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes geübt.

IV. Ergebnis

1. Die Beschwerdeführerin ist somit durch die angefochtene Entscheidung im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden.

2. Das Erkenntnis ist daher aufzuheben, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen ist“.

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Um die steuerliche Bemessungsgrundlage anlässlich von Zuwendungen an Privatstiftungen¹ und deren potentiellen Widerruf zu reduzieren bzw um den Stiftern stärkere Nutzungs- und Einflussrechte am gestifteten Vermögen zu sichern, kann es sich in vielen Fällen (und zwar speziell, aber nicht ausschließlich im Zusammenhang mit Immobilien) anbieten, sich im Zuge der Zuwendung das Fruchtgenussrecht oder ein anderes Nutzungsrecht am gestifteten Vermögen zurückzubehalten und solcherart an die Privatstiftung nur das mit dem ausgelagerten

Nutzungsrecht belastete Vermögen zu übertragen.

Im gegenständlichen Fall hat der VfGH klargestellt, dass im Widerrufsfalle selbst bei Rückfall von belastetem Vermögen an den zur Wahrnehmung des zurückbehaltenen Nutzungsrechts berechtigten Stifter nur der (allenfalls noch um steuerliche Stiftungseingangswerte zu kürzende) Wert des belasteten Vermögens als KESt-Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist. Die Entscheidung ist mE überzeugend und dürfte bei dem ein oder anderen Stifter für Erleichterung sorgen.

1 Vgl Arnold in Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/22 und 5/112.