

Zurechnung von Beratungsleistungen eines Privatstiftungsvorstandsmitgliedes

Liegt keine vertragliche Vereinbarung oder ein formelles Auftragschreiben an die Privatstiftung vor, wird die Beratungsleistung an Dritte nicht von der Privatstiftung, mag sie ein Stiftungsvorstandsmitglied auch verspätet mit der Auftragsdurchführung betraut und das wirtschaftliche Risiko sowie die wirtschaftlichen Chancen übernommen haben, sondern durch das Stiftungsvorstandsmitglied als Einzelunternehmer erbracht und ist diesem steuerrechtlich zuzuordnen. Ein nach Beginn des Leistungszeitraumes gefasster Vorstandsbeschluss reicht nicht aus, die Handlungen des Stiftungsvorstandsmitgliedes im Namen und für Rechnung der Privatstiftung zu werten.

§ 2 Abs 3 EStG 1988

UFS 04.07.2012,
RV/0440-G/10

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2010 keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist vom Finanzamt wie folgt begründet worden:

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der X. Privatstiftung sei festgestellt worden, dass diese mit Rechnung Nr. 001 vom 5. August 2002 an die S. Q. V. GmbH Beratungsleistungen in Höhe von € 290.691,34 netto und Projektierungskosten in Höhe von € 6.335,00 verrechnet habe. Diese Beratungsleistungen seien als Erfolgspauschalhonorar vereinbart und im Zusammenhang mit der Realisierung des Projektes Q.-V. für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Juli 2002 gestanden.

Dabei seien folgende Einzelleistungen verrechnet worden:

- Betriebskonzepte für das S. Q. A. und das S. V.
- Verwertungskonzepte für drei Hotelresidenzen, Ferienwohnungen und sonstige Liegenschaften
- Investitions- und Finanzierungspläne
- Kostenschätzungen für die Errichtung und Realisierung
- Wirtschaftlichkeitsberechnungen und Rentabilitätsanalysen
- Weiterverrechnete Kosten in Höhe von € 6.335,00 für das rechtliche Aufbau- und Ablaufkonzept

Eine vertragliche Vereinbarung oder ein Auftrag der S. Q.-V. oder anderer Auftraggeber habe von der X. Privatstiftung nicht vorgelegt werden können. Der Berufungswerber (Bw.), Erststifter und Vorsitzender des Stiftungsvorstandes habe im Zuge der Vorbesprechungen einen von Dr. Y. als Vertreter der S. Q.-V. verfassten Aktenvermerk vom 23. Mai 2002 vorgelegt, aus dem Folgendes her-vorgehe:

- Die Fa. Z. stelle klar und teile mit, dass der Bw. Vorleistungen für die Projektentwicklung nicht für die X.-P. GmbH, sondern für die X. Privatstiftung erbracht habe und dass daher
- die Rechnung über diese Vorleistungen nicht von der X.-P. GmbH, sondern von der X. Privatstiftung gestellt werde und dass
- dies vom Auftraggeber und Leistungsempfänger zur Kenntnis genommen worden und sicherzustellen sei, dass es zu keiner Doppelverrechnung komme.

Im Zuge der Schlussbesprechung sei weiters ein Vorstandsbeschluss der X. Privatstiftung vom 24. Oktober 2001 vorgelegt worden, wonach der Bw. beauftragt worden sei, das Projekt „S. Q.-V.“ zu entwickeln, vorzubereiten und an der Realisierung mitzuwirken. Er habe dazu die Einzelzeichnungsberechtigung erhalten. Vom Bw. sei für die Stiftung bei Projektrealisierung ein Honorar von mindestens S 2.000.000,00 in Aussicht gestellt worden, allerdings mit der Verpflichtung, dass die Privatstiftung das wirtschaftliche Risiko und die mit dem Projekt zusammenhängenden Kosten zu tragen habe. Dieser Beschluss sei von allen Vorstandsmitgliedern unterzeichnet worden.

Für die Betriebsprüfung stelle sich bei diesen Beratungsleistungen die Frage, wem die Einkünfte aus diesen Leistungen zuzurechnen seien, zumal in den vorgelegten Unterlagen die X.-P. GmbH als Leistungserbringerin aufscheine, was lt. Bw. aber auf einem Irrtum bei der Vertragserrichtung beruhe; dieser Irrtum sei seiner Ansicht nach durch den Aktenvermerk von Dr. Y. bereinigt worden. Tatsache sei, dass die X. Privatstiftung und - in deren Auftrag - er diejenigen gewesen seien, die das gesamte Projekt entwickelt und zur Realisierung gebracht hätten. Alle diesbezüglichen Leistungen seien ausschließlich durch ihn als Ausfluss seiner geistigen Arbeit und langjährigen Erfahrung als Bauunternehmer und Projektentwickler erbracht worden.

Die Betriebsprüfung vertrete die Auffassung, dass es sich bei diesen Beratungsleistungen um Leistungen aus einer höchstpersönlich ausgeübten Tätigkeit handle, die nur von einer natürlichen Person erbracht werden könnten. Die Stiftung als juristische Person könne demgemäß solche Leistungen nicht erbringen. Da die X. Privatstiftung auch keine Dienstnehmer habe, die in ihrem Namen und auf ihre Rechnung tätig werden, könne die gegenständliche Beratungsleistung auch aus diesem Titel nicht der Stiftung zugerechnet werden. Eine betriebliche Einkunftsquelle, der diese Beratungsleistungen zurechenbar wären, habe die X. Privatstiftung ebenfalls nicht.

Daher sei dieser Sachverhalt nach Ansicht der Betriebsprüfung steuerlich so zu beurteilen, dass vom Stifter bzw. Leistenden, dem Bw. der Anspruch auf die zukünftigen Einkünfte aus dieser Leistung der Stiftung gewidmet worden seien. Diese Widmung bewirke steuerlich nicht, dass die Einkünfte aus der Leistungserbringung zu originären Einkünften der Stiftung werden und damit dieser zugerechnet werden. Diese Einkünfte seien vielmehr weiterhin dem Stifter zuzurechnen, die der Stiftung zugeflossenen Beträge seien steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung des Stifters (StiftR 2001, Rz 55). Da es sich um einen Vermögensübergang zwischen dem Stifter und der Privatstiftung handle, der nicht durch eine steuerlich relevante Tätigkeit der Stiftung veranlasst sei, sondern durch den Willen des Stifters, stellten die der Stiftung zugeflossenen Einnahmen in Höhe von € 290.691,34 keine Einkünfte der Stiftung dar, sondern einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang. Im Übrigen werde auf die Bestimmungen des § 1 Abs. 2 PSG verwiesen, wonach eine Privatstiftung ua. keine gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebenbeschäftigung hinausgehe, ausüben dürfe. Die ebenfalls in Rechnung gestellten Aufwendungen für Projektierungskosten in Höhe von € 6.335,00 seien sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig dem Bw. zuzurechnen. An dieser steuerlichen Beurteilung vermöge auch der im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegte Vorstandsbeschluss, mit dem der Bw. als Vorstandsmitglied mit der Projektentwicklung beauftragt werde, nichts zu ändern.

Die dargelegte eingebrachte Berufung ist vom Bw. im Wesentlichen folgendermaßen begründet worden:

Im Zuge der Betriebsprüfung der X. Privatstiftung seien die von der Stiftung als sonstige Einkünfte des Jahres 2002 erklärten und versteuerten Provisionserlöse in Höhe von € 290.691,43 für die Entwicklung des Projektes „S. Q.-V.“ gekürzt und im Rahmen des im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002 dem Bw. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet und versteuert worden.

Gemäß § 1 Abs. 1 PSG sei der Privatstiftung die Nutzung, Verwaltung und Verwertung ihres (gestifteten) Vermögens erlaubt, denn dies fördere den Stiftungszweck. Unter Nutzung und Verwaltung falle ua. auch das Halten von Unternehmensanteilen.

Gemäß § 1 Abs. 2 PSG sei der Privatstiftung jede gewerbliche Tätigkeit untersagt, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgehe. Der Begriff der gewerbsmäßigen Tätigkeit sei im Privatstiftungsgesetz nicht klar definiert und lasse daher Unsicherheiten in der Interpretation zu. Eine mögliche Interpretation des Begriffs „Gewerbe“ wäre die Anlehnung an die Definition des jetzigen UGB. Zumeist werde der Begriff „Gewerbe“ als eine selbständige, planmäßige, relativ dauernde, nach außen hervortretende, berufsmäßig erlaubte, auf Gewinnerzielung gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit umschrieben.

Auch nach *Doralt et al.* [vgl. *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz (1995), Tz 57] dürfe eine Privatstiftung in einem gewissen Rahmen eine gewerbliche Tätigkeit ausüben und zwar wenn diese bloß eine Nebentätigkeit darstelle. In diesem Fall sei es der Privatstiftung auch erlaubt, diese Nebentätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht zu betreiben, wenn der Gewinn der Haupttätigkeit der Privatstiftung zugeführt werde.

Im gegenständlichen Fall sei die X. Privatstiftung mit der Entwicklung und Vorbereitung des Projektes „Q.-V.“ beauftragt gewesen. Da es sich dabei um ein einmaliges Projekt gehandelt habe und somit von keiner planmäßigen, relativ dauernden Tätigkeit ausgegangen werden könne, handle es sich um eine im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 PSG erlaubte „bloße Nebentätigkeit“.

Auf Grund des generellen Grundsatzes des § 23 Abs. 2 BAO, wonach die Besteuerung auch nicht dadurch ausgeschlossen werde, dass ein Verhalten, das den abgabepflichtigen Tatbestand erfülle oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestands bilde, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstoße, könnten bei einer Privatstiftung, entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung, aus steuerlicher Sicht sehr wohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb, in welcher Form auch immer dieser betrieben werde und unabhängig davon, ob es sich stiftungsrechtlich um eine erlaubte oder unerlaubte Tätigkeit handle, anfallen (vgl. StiftR, Rz 36).

Die Erfassung der Einkünfte habe unabhängig davon zu erfolgen, ob die als eigenständiger Betrieb zu behandelnde Tätigkeit stiftungsrechtlich noch als Vermögensverwaltung oder noch als Annex zu einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit gewertet werde oder ob eine unzulässige aber faktisch unternommene gewerbliche Tätigkeit vorliege.

Somit gehe die Begründung, die Provisionserlöse seien der X. Privatstiftung deshalb nicht zuzurechnen, da diese aus einer der Privatstiftung verbotenen gewerbsmäßigen Tätigkeit resultierten, ins Leere.

Die Betriebsprüfung habe im Zuge der Bescheiderlassung - ohne Begründung im Betriebsprüfungsbericht - die berufungsgegenständlichen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft. Obwohl diese Einstufung für die gegenständliche Berufung keineswegs von materieller Bedeutung sei, werde sie nur der Vollständigkeit halber thematisiert. Ungeachtet des Umstandes, dass das Berufungsbegehren der gegenständlichen Berufung auf die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2002 abziele, sollte an dieser Stelle der Aspekt der Einkunftsart bei der Erlassung der mit der gegenständlichen Berufung im Zusammenhang stehenden Körperschaftsteuerbescheide der X. Privatstiftung berücksichtigt werden.

Generell würden Privatstiftungen im steuerlichen Sinn dem Körperschaftsteuergesetz unterliegen. Da es im Körperschaftsteuergesetz keine eigene Definition über die Einkunftsarten gebe, werde auf die Einkunftsarten gemäß EStG verwiesen. Da Privatstiftungen als „verlängerter Arm“ ihres Stifters anzusehen seien, nehme § 13 Abs. 1 KStG die Privatstiftungen von der Wirkung des § 7 Abs. 4 KStG aus und gestehe somit einer Privatstiftung sämtliche Einkunftsarten gemäß § 2 EStG - ausgenommen Einkünfte aus freien Berufen und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - zu.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG zeichneten sich ua. durch Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und durch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr aus. Das Kriterium der Selbständigkeit werde durch die Durch-

führung der Tätigkeit im eigenen Namen und auf eigene Rechnung sowie durch das Tragen des Unternehmerrisikos gekennzeichnet. Das Kriterium der Nachhaltigkeit beziehe sich auf die Nachhaltigkeit der Tätigkeit und nicht auf die Nachhaltigkeit der aus der Betätigung fließenden Einkünfte.

Sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG umfassten Einkünfte aus Leistungen. Darunter fielen im Wesentlichen nur Einkünfte aus Tätigkeiten, die gelegentlich oder zufällig erfolgten soweit andere Einkünfte nicht Vorrang hätten. Dabei sei bei der Auslegung des Begriffes Leistung von der Bedeutung des Sprachgebrauchs im Wirtschaftsleben auszugehen. In diesem Sinne könne an sich jedes Verhalten, das darauf gerichtet sei, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung bezeichnet werden.

Gemäß der Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 2. November 1994 könnten als „Provisionen“ bezeichnete Bezüge aus der einmaligen Projektrealisierung beim Empfänger als sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG angesehen werden (vgl. SWK 1995, A 367).

Diese vorgebrachten Rechtsargumente würden zeigen, dass im berufsgegenständlichen Fall die X. Privatstiftung mit der Entwicklung und Vorbereitung des Projektes „Q.-V.“ beauftragt gewesen sei. Da es sich dabei um ein einmaliges Projekt handle und somit von gelegentlich anfallenden Einkünften ausgegangen werden könne, handle es sich erklärungsgemäß um „sonstige Einkünfte“.

Das von der Betriebsprüfung vorgebrachte Argument, dass ausschließlich natürliche Personen die konkreten Projektleistungen vollbringen könnten, bleibe aus juristischer Sicht unbestritten, da Körperschaften, dazu zählten auch die Privatstiftungen, keinen eigenständigen Willen hätten, sondern immer durch ihre maßgeblichen Organe handeln müssten.

Auch im gegenständlichen Fall seien die Projektleistungen, zu deren Durchführung die X. Privatstiftung beauftragt worden sei, naturgemäß „höchstpersönlich“ vom Bw. vorgenommen worden. Ein wesentliches Charakteristikum der Stiftung liege darin, dass sie weder Mitglieder noch Eigentümer kenne. Die Festlegung der Organisation und der Bestellung der einzelnen geschäftsführenden Personen müsse bei einer Stiftung mangels Mitglieder und Eigentümer anders bestimmt werden als bei sonstigen juristischen Körperschaften. In diesem Sinne sei der Bw. von der X. Privatstiftung über einstimmigen Vorstandsbeschluss als Vertreter der Stiftung in der Funktion eines Vorstandsmitglieds mit der Durchführung des oa. Auftrages betraut worden. In diesem Zusammenhang sei klarstellend geregelt worden, dass die X. Privatstiftung einerseits das gesamte Auftragsrisiko trage und andererseits dem Bw. in seiner Funktion als Stiftungsvorstand auch sämtliche Bezug habende Ausgaben vergütet werden.

Privatstiftungen seien als inländische eigentümerlose juristische Personen des privaten Rechts Körperschaftsteuersubjekte und Zurechnungssubjekte für die von ihnen erzielten Einkünfte (im Sinne des Trennungsprinzips zwischen Körperschaft und Gesellschaftern). Durch dieses Trennungsprinzip und durch die Sicherheitseinrichtungen des Privatstiftungsgesetzes sei in aller Regel ein Durchgriff durch die Rechtsform der Privatstiftung auszuschließen und zwar unabhängig davon ob und in welchem Ausmaß der Stifter bzw. die Begünstigten auf die Gebarung der Privatstiftung Einfluss nehmen bzw. Einfluss nehmen könnten. Die Zurechnung von Stiftungseinkünften zu anderen Personen als zur Privatstiftung als zivilrechtlicher Leistungsempfänger würde ein gesetzeswidriges Zusammenwirken von Stifter, Begünstigten und Stiftungsorganen voraussetzen.

Die vorgebrachten Argumente würden zeigen, dass die Projektleistungen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht naturgemäß von natürlichen Personen ausgeführt werden müssten, da es einer juristischen Person im realen Wirtschaftsleben nicht möglich sei, selbst tätig zu werden. Diese Tatsache ändere nichts an der zwingenden steuerlichen Zurechnung des Auftrags Erfolges zum Auftragnehmer X. Privatstiftung.

Da die X. Privatstiftung den Bw. in seiner Funktion als Stiftungsvorstand mit der Auftragsabwicklung betraut habe, sei die Anstellung von Dienstnehmern für die Auftragsabwicklung tatsächlich nicht erforderlich gewesen. Somit gehe der Hinweis der Betriebsprüfung auf die Tatsache, dass keine Dienstnehmer beschäftigt gewesen seien, ins Leere.

Zusammenfassend sei zu sagen, dass aus der Tatsache, dass eine Privatstiftung Aufträge nicht persönlich durchführen könne, sondern diese von einer befugten natürlichen Person ausgeführt werden müssten, nicht abgeleitet werden könne, dass auch die steuerliche Zurechnung der aus dem Auftrag erzielten Einkünfte direkt an die natürliche Person zu erfolgen habe. Dies sei überhaupt im Wirtschaftsleben - vor dem Hintergrund des Gesellschaftsrechtes - bei allen juristischen Personen - die ja nicht selbständig handlungsfähig seien - gleich zu sehen. Es liege gemäß § 17 Abs. 1 PSG im Aufgabenbereich des Stiftungsvorstandes, die Privatstiftung zu verwalten und zu vertreten und für die Erfüllung des Stiftungszweckes zu sorgen. Dementsprechend habe der Bw. den gegenständlichen Auftrag in seiner Funktion als Stiftungsvorstand für die X. Privatstiftung abgewickelt.

Die X. Privatstiftung halte mehrere Unternehmensbeteiligungen fokussiert auf die Branchen Bau- und Baunebengewerbe bzw. Hotelbranche. Der Stiftungszweck lt. Stiftungsurkunde vom 17. November 1998 sei es

- die Unternehmen, an denen die Privatstiftung beteiligt sei zu fördern und zu stärken
- Unternehmen, an denen die Stiftung oder der Stifter selbst - also der Bw. - beteiligt seien, durch Finanzierung und Beibringung von Sicherheiten zu stärken bzw.
- aus den Erträgen des Stiftungsvermögens die Stifter selbst sowie nahe stehende Personen und die Wissenschaft und Forschung zu stärken.

Dies zeige das wirtschaftliche Interesse der X. Privatstiftung im Rahmen ihres Stiftungszweckes. Letztendlich habe die Bauunternehmung Ing. Z. GmbH, ein Tochterunternehmen der X. Privatstiftung Bauaufträge bei der Umsetzung des Projektes in der Größenordnung von € 16 Millionen abwickeln können.

Lt. Vorstandsbeschluss vom 24. Oktober 2001 sei der Bw. von der X. Privatstiftung in seiner Funktion als Stiftungsvorstand mit der Projektvorbereitung und -entwicklung des Projektes „Q.-V.“ beauftragt worden. In diesem Vorstandsbeschluss sei klarstellend festgehalten worden, dass bei erfolgreicher Projektvorbereitung ein Honorar möglicherweise lukrierbar sei. Dies sei vor dem wirtschaftlichen Hintergrund zu sehen, dass Investoren für „aufbereitete“ Projekte im Wirtschaftsleben üblicherweise bereit seien, ein Honorar - sprich eine Provision - zu zahlen. Es sei aber im Vorhinein nicht abschätzbar gewesen, um welchen Preis die Projektvorarbeiten an die Investoren bzw. an die das Projekt umsetzenden Unternehmungen verkauft werden könnten. Ebenso seien zum damaligen Zeitpunkt weder die Projektdimension noch die für die Projektentwicklung entstehenden Kosten (Zeitaufwand für den Bw., Personalkosten für allenfalls erforderliches Projektpersonal, Rechtsberatungs- und etwaige Verfahrenskosten für Widmungsverfahren bzw. Vorverhandlungen uä.) abschätzbar gewesen.

Aus diesen wirtschaftlichen Gründen habe die X. Privatstiftung mit der „Projektentwicklung“ mit allen Chancen und Risiken begonnen und sei im oa. Vorstandsbeschluss dementsprechend festgehalten worden, dass die X. Privatstiftung das gesamte wirtschaftliche Risiko sowie die gesamten Kosten des Projektes verbunden mit den wirtschaftlichen Chancen aus dem Projektverkauf trage. Die wesentlichen Bezug habenden Aktivitäten seien im Spätsommer 2001 begonnen worden; der Projektverkauf an die S. Q. V. GmbH, mit welchem die berufungsgegenständlichen Projekterlöse durch die X. Privatstiftung realisiert werden hätten können, sei im April 2002 erfolgt und sei letztendlich mit Rechnung vom 5. August 2002 abgerechnet worden.

Der geschilderte Sachverhalt sollte zeigen, dass der Bw. im Auftrag - also im Namen und für Rechnung - der X. Privatstiftung die Projektentwicklung für das Projekt „Q.-V.“ durchgeführt habe und was der wirtschaftliche Hintergrund dazu gewesen sei.

Steuerrechtliche Schlussfolgerung

Die X. Privatstiftung habe ihren Stiftungsvorstand - den Bw. - mit der Auftragsdurchführung betraut. Aufgrund der dargestellten Rechtslage seien die Argumente der Betriebsprüfung nicht geeignet, eine Änderung der steuerlichen Zurechnung der berufungsgegenständlichen Einkünfte gegenüber den vom Bw. bzw. von der X. Privatstiftung eingereichten Steuererklärungen vorzunehmen.

Das Finanzamt hat in der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2010 die Berufung im Streitpunkt unter Anführung der Argumente der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung zur Berufung und der dazu vom Bw. abgegebenen Gegenäußerung mit der Begründung, dass Einkünfte grundsätzlich demjenigen zuzurechnen seien, der über die Einkunftsquelle verfügen könne, als unbegründet abgewiesen. Daran vermöge auch die Zwischenschaltung einer juristischen Person nichts zu ändern. Im vorliegenden Fall stehe eindeutig fest, dass die Leistungen durch den Bw. erbracht worden seien. In Würdigung aller Umstände sei daher davon auszugehen gewesen, dass die Einkünfte auch diesem zuzurechnen seien.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat der Bw. zum Streitpunkt ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Vorweg sei festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall nicht dieselbe Konstellation wie in der Diskussion über die „Drittanstellung von Managern“ gegeben sei, da nicht die X. Privatstiftung bei einer Tätigkeit „zwischen geschaltet“ worden sei, sondern diese Tätigkeit „direkt“ durch die X. Privatstiftung ausgeübt worden sei. Dennoch seien jene Teilaspekte der fachlichen, steuerrechtlichen Diskussion, welche die Höchstpersönlichkeit betreffen für den vorliegenden Fall von Bedeutung.

Speziell die UFS Entscheidung vom 16.12.2008, RV/0237-L/04 beschäftige sich mit dem Thema der Einkünftezurechnung. Darin sei der UFS zu dem Schluss gekommen, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen seien, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Dabei könne sich die Einkunftsquelle auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht, ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Es sei derjenige das Zurechnungssubjekt, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trage und die Möglichkeit besitze, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung sei dabei nur insoweit maßgebend, als sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergebe.

Es sei unbestritten, dass die Einkünfte demjenigen zuzurechnen seien, dem auch die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Des Weiteren sei im gegenständlichen Fall auch unbestritten, dass die Einkunftsquelle wiederum demjenigen zuzurechnen sei, der das Unternehmerrisiko trage und gleichzeitig auch das wirtschaftliche Risiko aus dem „Geschäft“ habe.

Im vorliegenden Fall sei eine bloße Tätigkeit (Vermittlungsleistung) der X. Privatstiftung die Einkunftsquelle. Wie bereits in der Berufung vom 1. August 2007 ausführlich erörtert, habe im berufungsgegenständlichen Fall die X. Privatstiftung das gesamte „Unternehmensrisiko“ und gleichzeitig die „Chancen“ aus dieser Vermittlungsleistung getragen. Dies werde auch durch den Vorstandsbeschluss vom 24. Oktober 2001 untermauert, welcher ausdrücklich festhalte, dass die X. Privatstiftung das gesamte wirtschaftliche Risiko sowie die gesamten Kosten des Projektes und die damit verbundenen wirtschaftlichen Risiken zu tragen habe.

Dass das Geschäft an und für sich durch die Person des Bw. persönlich durchgeführt worden sei, verstehe sich von selbst, denn es sei die Privatstiftung, die eine „zur Wahrnehmung der Stiftungsagenden geeignete natürliche Person“ am Markt zur Verfügung stelle. Dass die Stiftung sich dabei des Stiftungsvorstandes als ausführende natürliche Person bediene, könne der Einkunftsquellenzurechnung nicht abträglich sein, da juristische Personen naturgemäß immer durch eine natürliche Person handeln müssten. Andernfalls wäre es in keinem Fall mehr möglich Geschäfte über eine juristische Person (GmbH, AG, Stiftung uä.) abzuwickeln.

Im gegenständlichen Fall sei rechtlich nichts gestaltet und auch nicht „zwischen geschaltet“ worden und es sei daher auch in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Einkunftsquelle nur der X. Privatstiftung zuzurechnen.

Unter Bezugnahme auf das von der Großbetriebsprüfung vorgebrachte Argument, dass es sich bei der gegenständlichen Tätigkeit um eine über die bloße Nebentätigkeit hinausgehende Tätigkeit handle, die somit nicht im Einklang mit dem Privatstiftungsgesetz stün-

de, sei ergänzend festzuhalten, dass lt. aktueller Literaturmeinung Handlungen des Stiftungsvorstandes, die der Steigerung oder Erhaltung der Ertragskraft des Stiftungsvermögens dienen, wohl als mit den Bestimmungen des § 1 PSG im Einklang angesehen würden. Dessen ungeachtet sei es für die steuerliche Zurechnung unmaßgeblich, ob eine Tätigkeit erlaubt sei oder nicht. In diesem Zusammenhang sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. November 2008, 2004/13/0053 zu verweisen, wonach für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht geprüft werden müsse, ob etwa eine Konzernleitung durch eine Privatstiftung den durch § 1 Abs. 2 PSG vorgegebenen Rahmen überschreite. Dieser verfahrensrechtliche Grundsatz im Sinne des § 23 Abs. 2 BAO, dass es für steuerliche Zwecke unerheblich sei, ob die dahinter stehende Tätigkeit verboten sei oder nicht, was nun wiederum auch vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt worden sei, müsse für das gesamte materielle Abgabenrecht (insbesondere Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer) von Gültigkeit sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zurechnungsobjekt von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 ist, wer die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungsobjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. VwGH 24.5.2007, 2005/15/0052).

Der Berufung, die sich im Streitpunkt gegen die Zurechnung des von der X. Privatstiftung mit der Rechnung Nr. 001 vom 5. August 2002 an die S. Q. V. GmbH fakturierten Honorars für Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Realisierung des Projektes Q. - V. im Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Juli 2002 in Höhe von insgesamt € 297.026,34 netto („Erfolgs-, Pauschalhonorar laut Vereinbarung“ in Höhe von € 290.691,34 und „rechtliches Aufbau- und Ablaufkonzept“ in Höhe von € 6.335,00) an den Bw. wendet, konnte aus folgenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Ob die gegenständliche Leistung von der X. Privatstiftung - die nur durch physische Personen handeln kann - oder vom Bw. als Einzelunternehmer - seit Jahren werden jährlich Einkünfte aus einer Konsulententätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und versteuert - erbracht worden ist, ist eine Frage der konkreten Gestaltung der Leistungsbeziehung durch die beteiligten Personen (vgl. VwGH 11.11.2008, 2004/13/0053).

Der aktenkundige Vorstandsbeschluss der X. Privatstiftung vom 24. Oktober 2001 lautet:

„Die Vorstände der oben genannten Stiftung beauftragen und ersuchen hiermit das Vorstandsmitglied Herrn Bw. im Auftrag der Stiftung das Projekt „Q.-V.“ zu entwickeln, vorzubereiten und alles in seiner Macht stehende zu tun, damit dieses Projekt realisiert werden kann.

Herr Bw. ist bereit, als Vorstandsmitglied diese Aufgaben für die Stiftung zu übernehmen.

Da eventuell im Einzelfall schnell entschieden werden muss, erhält Herr Bw. die Einzelzeichnungsberechtigung.

Laut Aussage von Bw. kann er sich vorstellen, dass die Stiftung bei Projektrealisierung ein Honorar von mindestens ATS 2.000.000,00 erhält. Das gesamte wirtschaftliche Risiko hat die Stiftung zu tragen.

Ausdrücklich wird fixiert, dass alle mit dem Projekt zusammenhängenden Kosten von der Stiftung getragen werden bzw. Herrn Bw. vergütet werden.“

Eine vertragliche Vereinbarung oder ein formelles Auftragsschreiben der Leistungsempfängerin S. Q. V. GmbH, aus dem die Bezeichnung des Leistungserbringers ersichtlich wäre, konnte vom Bw. während des gesamten Verfahrens nicht vorgelegt werden.

Der vorhin zitierte Vorstandsbeschluss der X. Privatstiftung ist von den Stiftungsvorstandsmitgliedern am 24. Oktober 2001 und damit erst zehn Monate nach Beginn des auf der Rechnung ausgewiesenen Leistungszeitraums gefasst worden. Wenn tatsächlich die ernsthafte Absicht bestanden hätte, dass die in Rede stehenden Beratungsleistungen vom Bw. in seiner Eigenschaft als Mitglied des Stiftungsvorstandes im Namen und für Rechnung der X. Privatstiftung erbracht werden, hätte der dafür sowohl im Innen- als auch Außenverhältnis erforderliche Vorstandsbeschluss des Stiftungsvorstandes wohl jedenfalls vor dem Beginn des Leistungszeitraumes, somit vor dem 1. Jänner 2001 gefasst werden müssen. Eine nähere Begründung für die nachträgliche Herbeiführung des Vorstandsbeschlusses ist der Bw. schuldig geblieben.

Ist ein Abgabeananspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabeananspruches durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabeananspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht zum Wegfall gebracht werden (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 4, Tz 11 und die dort zitierte Judikatur).

Da auf Grund der obigen Ausführungen die in Rede stehende Leistung dem Bw. als Einzelunternehmer zuzurechnen ist, kann der diesbezügliche Abgabeanpruch nicht durch den erst zehn Monate nach Beginn des Leistungszeitraumes gefassten Vorstandsbeschluss, der im Übrigen, wie der nachstehende Aktenvermerk beweist, auch der Leistungsempfängerin offensichtlich nicht bekannt war, zum Wegfall gebracht werden.

Im Aktenvermerk vom 23. Mai 2002 wurde von Rechtsanwalt Dr. Y., dem bevollmächtigten Vertreter der Auftraggeberin festgehalten, dass von der Fa. Z. mitgeteilt worden sei, dass der Bw. Vorleistungen für die Projektentwicklung in der vereinbarten Höhe von S 4.000.000,00 „für seine X. Privatstiftung“ erbracht habe und somit die Rechnung über die Vorleistungen für die Projektentwicklung von der X. Privatstiftung ausgestellt werde. Daraus erhellt nach Ansicht des erkennenden Senates, dass der Leistungsempfängerin offenkundig erstmalig am 23. Mai 2002 und damit erst nach Erbringung der Leistung – „der Projektverkauf an die S. Q.

V. GmbH, mit welchem die berufungsgegenständlichen Provisionserlöse durch die X. Privatstiftung realisiert werden konnten, erfolgte im April 2002 und wurde letztendlich mit Rechnung vom 5. August 2002 abgerechnet“ (vgl. Berufungsschriftsatz Seite 11, erster Absatz) - bekannt gegeben wurde, dass die Leistung von der Stiftung erbracht worden und ausschließlich sie daher zur Rechnungslegung berechtigt sei.

Auf Grund dieser Beurteilung erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit den Berufungsausführungen zur ertragsteuerlichen Qualifikation der Einkünfte im Rahmen der Stiftung bzw. zur Frage der grundsätzlichen Problematik der Erzielung von gewerbsmäßigen Einkünften im Rahmen einer Privatstiftung.

Bezüglich der Berücksichtigung des Verlustanteils an der T. GmbH und Mitgesellschafter in Höhe von € 23.489,34 und der Festsetzung der Einkünfte aus der Stiftung XX. lt. Berufungsbegehren ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 30. März 2010 keine Änderung.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 4. Juli 2012