

# Nutzung einer Liegenschaft der Privatstiftung durch den Stifter

12 Abs. 1 Z 1 KStG

1988

VwGH 23.2.2010  
2008/15/0097

**Wird bei privat genutzten Liegenschaften einer Privatstiftung kein ausdrücklicher „Wohnrechtsvorbehalt“ vereinbart, so ist die Wohnungsnutzung durch die Stifter als KEST pflichtige Nutzungszuwendung durch die Privatstiftung zu beurteilen.**

## Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin, einer Privatstiftung, durchgeführten Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass von den Stiftern näher umschriebene Liegenschaften an die Beschwerdeführerin übertragen worden seien. Die Liegenschaften seien von den Stiftern selbst benützt worden, es seien keine Miete bezahlt und keine Erträge erwirtschaftet worden. In der „Betätigung“ könne daher keine Einkunftsquelle gesehen werden, sodass Liebhaberei anzunehmen sei.

In der Folge vertrat der Prüfer jedoch die Ansicht, dass für die unentgeltliche Nutzung der Liegenschaften ein Nutzungsvorteil im Ausmaß von S 240.000,- in den Jahren 2000 und 2001 bzw. EUR 17.441,48 in den Jahren 2002 und 2003 anzurechnen und Kapitalertragsteuer in Höhe von S 60.000,- bzw. EUR 4.360,37 zu entrichten sei.

Das Finanzamt erließ entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide.

In einer dagegen erhobenen Berufung beantragte die Beschwerdeführerin die ersatzlose Behebung der Bescheide. Die Vorschreibung stütze sich hauptsächlich auf die „in Rz 238 Stftr“ dargestellten Ausführungen mit weiteren Nachweisen. Im angeführten Beispiel erwerbe eine Privatstiftung eine Liegenschaft, errichte darauf eine Villa und überlasse sie dem Stifter zu jeweils verschiedenen Fallkonstellationen. All diesen Fällen sei jedoch gemeinsam, dass die Privatstiftung selbst Vermögen erwerbe und mittels Errichtung eines Gebäudes erweitere, und dieses (entgeltlich) „erworbene“ Vermögen dem Stifter, überlasse, woraus eine Zuwendungsbesteuerung folge. Dies erscheine auch gedanklich nachvollziehbar. Die Zuwendung eines Nutzens, welchen man vorher nicht gehabt habe, sei eben eine Zuwendung mit allen Folgen. Ein anderer - die Privatstiftung - habe Mittel aufgewendet, um diese Zuwendung zu verschaffen und eben dieser Aufwand finde Entsprechung in einer Zuwendungsbesteuerung.

Der hier gegenständliche Sachverhalt stelle sich jedoch völlig anders dar. Die Beschwerdeführerin habe nichts aufgewendet, vielmehr sei ihr Liegenschaftsvermögen unentgeltlich zugewendet worden. Sie habe auch keinen späteren Sanierungs- oder Herstellungsaufwand zu tragen gehabt. Weiters habe sie auch keine laufenden Betriebskosten zu tragen. Der Charakter jener Wirtschaftsgüter (Liegenschaften), welche ihr zugestiftet worden seien, habe sich durch diese Zustiftung nicht verändert. Konkret seien die zugestifteten Liegenschaften vorher und nachher vom Stifter bzw. seinen nahen Angehörigen bewohnt worden. Diese Liegenschaften dienten dem privaten und persönlichen Wohngebrauch der vorgenannten Personen. Sie stellten insofern objektiv erkennbar notwendiges Privatvermögen und im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 2004, 2001/15/0002, steuerneutrales Vermögen dar. In diesem Erkenntnis werde auch verwiesen auf *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* (§ 8 zu Tz 40), wonach „der Erwerb eines Wirtschaftsgutes seitens einer Kapitalgesellschaft dann nicht betrieblich veranlasst sei, wenn diese es von vornherein in der Absicht erwerbe, es dem Anteilsinhaber kostenlos zur Nutzung zu überlassen ...“.

Die Beschwerdeführerin habe keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Erwerb dieser Liegenschaften zu tätigen gehabt. Weiters sei zu bedenken, dass diese Liegenschaften vor und nach der Übernahme ins Vermögen der Stiftung zur hypothekarischen Besicherung von Krediten dienten, welche jedenfalls nicht auf die Stiftung übertragen worden seien. Insofern hätten sich ja die früheren Eigentümer einer Möglichkeit begeben, die von ihnen aufgenommenen Kredite mittels eines Verkaufes dieser Liegenschaften zu bedienen. Wenn aber diese Liegenschaften „in der ... (Beschwerdeführerin)... als steuerneutrales Vermögen keine steuerlichen Folgen verursachten, so erscheine es mehr recht als billig, auch den „Nutzern (ideme Personen)“ keine steuerlichen Folgen angedeihen zu lassen, „was aber mit einer Zuwendungsbesteuerung jedenfalls erfolgen würde“. Im Rahmen der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde seien die Stifter davon ausgegangen, dass sie in ihren Privathäusern wohnen bleiben. Dies gehe aus § 1 der Stiftungsurkunde hervor, worin der Wohnort mit der Adresse einer der Liegenschaften angeführt sei. In der Stiftungszusatzurkunde werde weiteres Vermögen, nämlich die Liegenschaften in M, H und S gestiftet. Es gehe unmittelbar hervor, dass der Stifter und seine Ehefrau jenes Objekt, in dem sie wohnten, stifteten. Die Adresse sei in der Stiftungsurkunde genannt. In § 3 der Stiftungszusatzurkunde werde festgehalten:

„Die stiftungsgemäße und zum Teil auch ertragreiche Verwertung der Liegenschaften erfolgt wahlweise durch Verpachtung oder durch unentgeltliche Zurverfügungstellung an die Stifter und deren Angehörige (Verwandte in gerader Linie, Ehegatten, Lebensgefährten). Dieser Personenkreis wird von den Stiftern und dem Stiftungsvorstand jeweils bestimmt.“ Dieser § 3 der Stiftungszusatzurkunde stelle ein zurückbehaltenes Nutzungsrecht dar, da die Ehegatten F in der gleichen Liegenschaft wohnhaft seien und auch die Liegenschaft A benützten.

In einer Stellungnahme zur Berufung wies der Prüfer darauf hin, dass ungeachtet des Umstandes, dass die Liegenschaften vom Stifter und dessen Ehefrau unentgeltlich bewohnt würden, ein Wohnrecht nicht zurückbehalten worden sei. Tatsache sei, dass sich die genannten Liegenschaften im Eigentum der Stiftung befänden und seitens der Stifter unentgeltlich bewohnt würden. Im Sinne der Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht sei eine „Zuwendungs“- Besteuerung vorgenommen worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, die Privatstiftung sei ein Rechtsträger, dem Vermögen gewidmet werde, durch dessen Nutzung und Verwaltung (bzw. Verwertung) der

vom Stifter vorgegebene Zweck erfüllt werden solle. Die Stiftung werde Eigentümer des ihr gewidmeten Vermögens. Für den Stifter bedeute das, dass er sich seines Vermögens „entäußert“ und daher nicht mehr Eigentümer dieses Stiftungsvermögens sei. Die Stiftung selbst sei eigentümerlos und vom rechtlichen Schicksal des Stifters und seiner Erben losgelöst. Stifter sei derjenige, der mit einer Stiftungserklärung eine Privatstiftung entstehen lasse. Wesentlicher Teil der Stiftungserklärung sei die Bezeichnung des gewidmeten Vermögens, das vom Stifter in der Stiftungsurkunde oder mittels einer Nachstiftung übertragen werde. Der Stiftungszweck komme in der Begünstigungsregelung zum Ausdruck. Der Stifter bezeichne jene Personen, die er begünstigen wolle, er könne sich auch selbst als Begünstigten einsetzen. Begünstigter sei der in der Stiftungserklärung bezeichnete (jedes Rechtsobjekt: natürliche und juristische Personen, Personenhandelsgesellschaften usw.). Die Begünstigung könne in jeder geldwerten Leistung liegen, also eine Geld- oder Sachleistung sein.

Die Stiftung selbst unterliege als unbeschränkt steuerpflichtige juristische Person der Körperschaftsteuer. Der Körperschaftsteuersatz gelte für betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte. Zu unterscheiden sei, ob eine Offenlegung der Stiftungsurkunden gemäß § 13 Abs. 1 KStG 1988 erfolgt sei, sodass auf Grund des Entfalles von § 7 Abs. 3 KStG 1988 die Stiftung Einkünfte aus allen in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten haben könne oder ob sie (bei Nichterfüllung der Bedingung) nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufweisen dürfe.

Zuwendungen an die Begünstigten (Barzahlungen oder Sachzuwendungen) würden gemäß § 27 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 in Verbindung mit § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. d EStG 1988 mit einem Satz von 25 % besteuert (kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen). Darunter fielen auch Nutzungszuwendungen. Für die Einhebung und Abfuhr dieser Steuer hafte die Stiftung gemäß § 95 Abs. 2 in Verbindung mit § 95 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988.

Im vorliegenden Fall sei strittig, ob die Überlassung von der Stiftung gewidmeten Grundstücken und Häusern an die Begünstigten eine Zuwendung gemäß § 27 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 darstellen könne.

§ 27 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 regle Folgendes: „Einkünfte aus Kapitalvermögen sind auch: Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z. 6 des KStG 1988 fallenden Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte“. Damit würden Zuwendungen von Privatstiftungen abgabenrechtlich wie Zuwendungen von Kapitalgesellschaften behandelt. Auch Zuwendungen aus der Substanz der Privatstiftung seien steuerpflichtig. Begünstigte seien nach den Regelungen der vorliegenden Stiftungsurkunde der Stifter und seine Rechtsnachfolger bzw. deren Ehegatten. Die der Stiftung gewidmeten Grundstücke und Häuser seien den Begünstigten unentgeltlich überlassen worden. Damit sei zweifelsfrei eine Nutzungszuwendung an die Begünstigten erfolgt und zwar in der Form, die in der Stiftungsurkunde vorgesehen sei, sodass von einer der Satzung entsprechenden Zuwendung ausgegangen werden könne.

Soweit die Beschwerdeführerin aus den in der Berufung vorgebrachten Gründen bezweifle, dass eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 angenommen werden könne, sei zum Thema der gegenständlich fehlenden Investitionen der Privatstiftung in Bezug auf die gewidmeten Liegenschaften darauf hinzuweisen, dass die Zuwendung (der Vorteil des Begünstigten) im vorliegenden Fall in der Nutzung und nicht in der Übernahme von Investitionen durch die Privatstiftung liege. Die Investitionskosten wären nur dann als Zuwendungen anzusehen, wenn der Begünstigte wirtschaftliches Eigentum an den überlassenen Grundstücken erwerben würde. Mögliche „Nutzungszuwendungen“ und die „Zuwendung getätigter Investitionen“ seien dem gemäß zu trennen. Aus fehlenden Investitionen könne nicht darauf geschlossen werden, dass eine Nutzungszuwendung nicht möglich sei.

Soweit die Beschwerdeführerin einwende, es läge steuerneutrales Vermögen vor, welches außerhalb einer Zuwendungsbesteuerung liege, sei ihr entgegen zu halten, dass die in der Berufung zitierte Verwaltungsgerichtshofentscheidung für die Entscheidung der gegenständlichen Rechtsfrage nicht einschlägig sei. Vermögensgegenstände einer Privatstiftung könnten aus allen beweglichen und unbeweglichen, körperlichen und unkörperlichen Sachen bestehen, egal ob sie betrieblichen, Wohn- oder anderen Zwecken gewidmet seien. Die Begünstigung der Zuwendung könne - darauf deute auch die sprachliche Gestaltung des § 27 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 hin („Zuwendungen jeder Art“) - in jeder geldwerten Leistung liegen, also eine Geld- oder Sachleistung sein. Der Begriff des Privat- und Betriebsvermögens könne allenfalls im Rahmen der Gewinnermittlung des jeweiligen Körperschaftsteuersubjektes maßgeblich sein. Für den Begriff der Zuwendung im Rahmen der Besteuerung des Begünstigten der Privatstiftung spiele er jedoch keine Rolle, weil diesem jeder Vermögensgegenstand zugewendet werden könne, der der Privatstiftung gewidmet worden sei. Gerade dies sei ja der eigentliche Sinn einer Privatstiftung, dass der Stifter alles geldwerte Vermögen (also auch Privatvermögen) widmen und die Privatstiftung dieses Vermögen wiederum dem Begünstigten übertragen könne. Könne aber jedwedes geldwerte Vermögen sowohl gewidmet, als auch dem Begünstigten durch Nutzungsüberlassung oder Übertragung zur Verfügung gestellt werden, so müsse der Gesetzestext eine (sprachlich) deutliche Einschränkung in Bezug auf bestimmte Vermögenswerte enthalten, wollte man die von der Beschwerdeführerin behauptete Beschränkung der Zuwendungsbesteuerung herauslesen. Gerade das Gegenteil sei aber der Fall, § 27 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 spreche von "Zuwendungen jeder Art" und erfasse damit alle im Rechtssinn möglichen Zuwendungen ohne Einschränkung. Es sei auch nicht ersichtlich, welche konkrete Auswirkung eine allenfalls bestehende Kreditsicherung auf den Ausgang der gegenständlichen Frage haben sollte. Die Wirtschaftsgüter seien der Stiftung übertragen worden, sodass diese die Verfügungsmacht darüber erlangt habe. Soweit aus diesem Vermögen Zuwendungen an die Begünstigten erfolgten, bestehe Steuerpflicht. Allfällige Besicherungsfunktionen des bezeichneten Vermögens änderten daran nichts.

Zu prüfen sei zuletzt, ob die Zuwendung durch den Vorbehalt eines Nutzungsrechtes ausgeschlossen werde. Von der Privatstiftung zugewendete Vermögenswerte seien um vorbehaltenen Rechte (zum Beispiel Wohnrechte) zu vermindern. Das zurückbehaltene Recht könne nämlich grundsätzlich keine Besteuerung des Nutzungsrechtes gemäß § 27 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 hervorrufen. Gegen einen derartigen Vorbehalt der Stifter sprächen aber gleich mehrere Fakten: In § 3 der Stiftungszusatzurkunde werde angeführt, die Ver-

wertung der gewidmeten Liegenschaften erfolge wahlweise durch Verpachtung oder durch unentgeltliche Zurverfügungstellung an die Stifter. Schon die Wortwahl dieses Passus deutet darauf hin, dass ein Nutzungsrecht nicht vorbehalten sein könne, weil in diesem Fall eine Verpachtung durch die Privatstiftung nicht möglich wäre. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass Stiftungszusatzurkunden (zumal im sensiblen Bereich der Widmungsregelung) wohl überlegt erstellt würden und keine Regelungen enthielten, die sinnlos seien. Weiters bedürfe ein derartiger Nutzungsvorbehalt einer genauen Definition des Umfangs und seiner Dauer. Eine solche genaue Darlegung und Abgrenzung gehe weder aus der Stiftungszusatzurkunde, noch aus anderen Urkunden oder Unterlagen hervor. Hinzu komme, dass ein Nutzungsvorbehalt zu bewerten wäre, weil er als Gegenleistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 bzw. 5 Grunderwerbsteuergesetz anzusehen und mit 3,5 % gesondert zu versteuern wäre. Eine solche Besteuerung sei ebenfalls nicht vorgenommen worden. Wäre daher im Zuge der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde tatsächlich ein Vorbehalt der Stifter erfolgt, so wäre davon auszugehen, dass der dafür zuständige Notar - infolge seiner umfangreichen Kenntnisse im Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes - die Beschwerdeführerin auf die daraus folgende steuerliche Verpflichtung aufmerksam gemacht hätte. Dass dies nicht erfolgt sei, vielmehr nur Schenkungssteuer (mittels Selbstbemessung) abgeführt worden sei, stelle einen weiteren Hinweis dafür dar, dass die Liegenschaften ohne Vorbehalt der Stiftung gewidmet worden seien. Der Annahme einer Zuwendung an die Begünstigten stünden daher keine rechtlichen Hindernisse entgegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin rügt, der in § 3 der Stiftungszusatzurkunde enthaltene Passus, „Die stiftungsgemäße und zum Teil auch ertragreiche Verwertung der Liegenschaften erfolgt wahlweise durch Verpachtung oder durch unentgeltliche Zurverfügungstellung an die Stifter und deren Angehörige (Verwandte in gerader Linie, Ehegatten, Lebensgefährten). Dieser Personenkreis wird von den Stiftern und dem Stiftungsvorstand jeweils bestimmt.“ sei von der belangten Behörde zu Unrecht dahin gewürdigt worden, dass ein Nutzungsrecht an den Liegenschaften von den Stiftern nicht vorbehalten worden sei. Gerade auf Grund der Formulierung ergäben sich als begünstigter Personenkreis eindeutig einerseits die Stifter und andererseits deren Angehörige. Auch eine zukünftige Verpachtung der Liegenschaften wäre - entgegen der Beurteilung durch die belangte Behörde - wohl möglich, etwa weil die Stifter ihr Nutzungsrecht aufgeben.

Die Rüge ist unbegründet. Gemäß § 1 Abs. 1 Privatstiftungsgesetz (PSG) ist die Privatstiftung im Sinn dieses Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben.

Gemäß § 5 PSG ist Begünstigter der in der Stiftungserklärung als solcher Bezeichnete. Ist der Begünstigte in der Stiftungserklärung nicht bezeichnet, so ist Begünstigter, wer von der vom Stifter dazu berufenen Stelle (§ 9 Abs. 1 Z. 3), sonst vom Stiftungsvorstand als solcher festgestellt worden ist.

Die Beurteilung der belangten Behörde, wonach dem oben wiedergegebenen Passus hinsichtlich der gestifteten Liegenschaften ein Nutzungsvorbehalt der Stifter an den in Rede stehenden Liegenschaften nicht entnommen werden kann, ist nicht un schlüssig.

Schon die Formulierung hinsichtlich einer „stiftungsgemäßen Verwertung der Liegenschaften in Bezug auf eine Verpachtung oder unentgeltliche Zurverfügungstellung“ zeigt auf, dass ein Nutzungsvorbehalt anlässlich der Übertragung der Liegenschaften auf die Stiftung im Beschwerdefall nicht erfolgt sein konnte. Eine entsprechende „stiftungsgemäße Verwertung“ setzt nämlich voraus, dass die Stiftung als Eigentümerin auch über die Nutzung verfügen kann. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn ihr entsprechende Nutzungsrechte, also unbeschränktes Eigentum, auch tatsächlich übertragen wurden, was wiederum den Nutzungsvorbehalt anlässlich der Übertragung der Liegenschaften an die Stiftung ausschließt.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid zutreffend darauf hingewiesen, dass der Stiftung eigene Rechtspersönlichkeit zukommt. Damit ist die Stiftung von den Personen der Stifter ebenso zu trennen wie etwa eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung von ihren Gesellschaftern. Der Umstand, dass der begünstigte Personenkreis „eindeutig bezeichnet“ ist, steht der Annahme einer Nutzungsüberlassung an den oder die Begünstigten nicht entgegen. Der Hinweis aber, dass „dieser Personenkreis“ unter anderem vom Stiftungsvorstand bestimmt werde, zeigt deutlich, dass der Stiftung in ihrer Eigenschaft als von den Stiftern getrennte Rechtsperson eine Kompetenz hinsichtlich des Nutzungsrechtes an den Liegenschaften eingeräumt wurde, was aber ebenfalls ausschließt, dass die entsprechenden Nutzungsrechte der Stiftung gar nicht zur Verfügung gestellt wurden, sondern die Stifter sich die Nutzungsrechte vorbehalten hätten.

Mit dem Beschwerdevorbringen, „faktisch“ ergäbe sich aus der ununterbrochenen Nutzung seitens der Stifter, dass die Privatstiftung „nur den um das Nutzungsrecht verminderten Vermögensteil“ erhalten habe, übersieht die Beschwerdeführerin die gebotene Trennung zwischen den Stiftern und der Stiftung ebenso wie mit ihrem Hinweis auf den „wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes“.

Soweit die Beschwerdeführerin meint, die Stifter hätten anlässlich der Übertragung der Liegenschaften keinen Akt gesetzt, welcher „auf eine Beendigung der faktischen Bewohnung und eine rechtliche Neubegründung“ mit ihr hätte hindeuten sollen, ist zu sagen, dass die belangte Behörde von einer solchen Beendigung gar nicht ausgegangen ist.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war. Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.