

ANGRENZENDES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Übertragung von Gesellschaftsanteilen auf Privatstiftungen unter Vorbehalt des Fruchtgenusses

Bei der Planung der Unternehmensnachfolge werden vielfach Gesellschaftsanteile auf Privatstiftungen unter Vorbehalt des lebenslangen Fruchtgenusses übertragen. Der nachfolgende Beitrag geht der Frage nach, welche ertragsteuerlichen Folgen und welche Auswirkungen auf die Stiftungseingangsteuer sich bei einem solchen Vorgang ergeben.

Deskriptoren: Vorbehaltsfruchtgenuss, Beteiligung, Privatstiftung.

Normen: § 24 BAO; § 1 StiftEG.

Von Dietmar Aigner/Georg Kofler/
Michael Tumpel

1. Einkünftezurechnung bei Fruchtgenuss nur bei Rückbehalt des Stimmrechts

Ein Fruchtgenuss an Kapitalgesellschaftsanteilen ist zivilrechtlich möglich, sofern er nicht gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen ist.¹ Die Erträge aus inländischen Kapitalgesellschaftsanteilen (insb Dividenden) sind unmittelbar dem Fruchtgenussberechtigten als originäre Einkünfte zuzurechnen, wenn er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet.²

Dafür sind nach der Verwaltungspraxis und hL bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss zwei Kriterien entscheidend:

- Erstens muss für eine gewisse Dauer eine rechtlich abgesicherte Position bestehen.³ Diese Dauerhaftigkeit ist jedenfalls im Falle eines lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes erfüllt.⁴
- Zweitens muss dem Fruchtgenussberechtigten die Disposition über die Einkünfteerzielung überlassen werden, der Fruchtgenuss also (im Innenverhältnis⁵) das Stimmrecht umfassen,⁶ wenngleich umstritten ist, ob dabei ein gewisser „Mindestumfang“ an Einflussmöglichkeiten zustehen muss.⁷

Das Abstellen auf das Stimmrecht als maßgebliches Kriterium der Dispositionsbefugnis wurde allerdings zuletzt zunehmend in Zweifel gezogen. So hat die jüngere Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der Frage der Einkünftezurechnung (zumindest) bei Zuwendungsfruchtgenüssen mit Stimmrecht an Gesellschaftsanteilen durchaus für Verunsicherung gesorgt, zumal es der VwGH in einem Erkenntnis im Jahr 2014 im Fall einer wesentlichen Be-

1 Rz 1175 KStR 2013; siehe zB auch *Kauba*, Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen und Kapitalgesellschaften bzw Stiftungen, RdW 2004/652, 701 (701).

2 Rz 111 EStR 2000.

3 Siehe BMF, ecolex 1992, 205 = RdW 1992, 95; BMF, ecolex 1996, 312; Rz 114, 118 EStR 2000 und Rz 1177 KStR 2013; EAS 2294 = SWI 2003, 421; weiters zB *Lechner*, Fruchtgenuss an Aktien, ecolex 1992, 194 (194); *Starlinger*, Fruchtgenuss an Beteiligungen im Konzern, in: *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 425 (428 ff); siehe auch VwGH 25. 1. 2001, 2000/15/0172, ÖStZB 2001/352.

4 VwGH 22. 9. 1992, 88/14/0074.

5 Zur erforderlichen gesellschaftsrechtlichen Konstruktion ausführlich *Varro/Ebner*, Fruchtgenuss an Gesellschaftsanteilen ohne Stimmrechtsübertragung? RdW 2011/786, 762 (762 ff).

6 BMF, ecolex 1992, 205 = RdW 1992, 95; EAS 2294 = SWI 2003, 421; siehe auch *Lechner*, Fruchtgenuss an Aktien, ecolex 1992, 194

(194); *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT Bd III/1 (2003) 32 ff; *Kauba*, Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen und Kapitalgesellschaften bzw Stiftungen, RdW 2004/652, 701 (701); *Starlinger*, Fruchtgenuss an Beteiligungen im Konzern, in: *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 425 (429); *Beiser*, Verkauftre Ausschüttungen im Spannungsfeld der Endbesteuerung und Einmaleraffassung, RdW 2006/430, 471 (473); *Achatz/Kirchmayr*, VwGH zur Ablöse von Fruchtgenussrechten an Beteiligungen, taxlex 2014, 405 (405); strenger nämlich auf die Disposition über das eingesetzte Kapital abstellend (dh auch Stimmberichtigung zugunsten der Liquidation), *Zorn*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT Bd III/2 (2004) 135 (147 f).

7 Siehe ausführlich zur Diskussion um die Bedeutung des Stimmrechts *Peyerl*, Die Verlagerung von Einkünften (2015) 78 ff, und speziell zur Frage, ob der Fruchtgenuss an einer Mehrheitsbeteiligung bestehen muss, die den Fruchtnießer zur Fassung eines Aus-

teiligung ausdrücklich offen ließ, „ob ein an Kapitalanteilen eingeräumtes Fruchtgenussrecht generell, also auch im Falle eines zugewendeten Fruchtgenussrechts, überhaupt zu einem Auseinanderfallen des Eigentums an den Kapitalanteilen und der Zurechnung der Ausschüttungen führen kann, zumal das Fruchtgenussrecht an Kapitalanteilen dem Berechtigten höchstens ansatzweise die Möglichkeit bietet, Leistungen am Markt zu erbringen, die eine Einkünftezurechnung an ihn rechtfertigen können“.⁸ Der VwGH scheint damit in Frage zu stellen, ob ein Fruchtgenussrecht samt Stimmrecht überhaupt eine Zurechnung von Dividendeneinkünften an den Fruchtgenussberechtigten rechtfertigen kann. Die Reichweite dieser Andeutung für den Vorbehaltfruchtgenuss ist freilich unklar⁹ und die Verwaltungspraxis hat auch im Zuge der Wartung der EStR 2000 im Jahr 2015¹⁰ nicht auf dieses Erkenntnis reagiert. *Zorn* hatte sich allerdings – unter Hinweis auf *Doralt*¹¹ – bereits vor einigen Jahren kritisch dahingehend geäußert, dass „eine Fruchtgenussgestaltung, die im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen die Änderung der Zurechnung bewirkt“, praktisch nicht vorkommen werde, da es seines Erachtens darauf ankomme, dass dem Fruchtgenussberechtigten auch die Möglichkeit eingeräumt sein müsste, für die Liquidation der Gesellschaft zu stimmen.¹² In einer ähnlichen Kerbe schlug zuletzt auch *Beiser*, der im Falle einer Schenkung einer Gesellschaftsbeteiligung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses auf die Bereitstellung von Risikokapital (und nicht auf das Stimmrecht) abstellt und Ausschüttungen originär dem Kapitalüberlasser und nicht dem Fruchtgenussberechtigten zurechnen möchte.¹³

2. Abgrenzung zwischen Vorbehalt des Fruchtgenusses und Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums

Im Falle einer Beteiligungszuwendung an eine Privatstiftung unter Fruchtgenussvorbehalt könnte zudem frag-

lich sein, ob aus steuerlicher Sicht nicht nur das zivilrechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen (§ 24 Abs 1 lit d BAO) auf die Privatstiftung übergeht, also ob und wann zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum bei Fruchtgenussgestaltungen tatsächlich divergieren. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist nach der Rechtsprechung¹⁴ jedoch nur dann anzunehmen,

- wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und
- wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer „auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung“, geltend machen kann.

Am Ausgangspunkt führen daher Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht dazu, dass die Sache, an der solche Rechte bestehen, dem Berechtigten zuzurechnen wäre.¹⁵ Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist aber eine Sache dann steuerlich nicht zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die es dem Nutzungsberechtigten ermöglichen, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten.¹⁶

Unklar ist vor diesem Hintergrund allerdings, ob der zusätzliche Vorbehalt des Stimmrechts, das für die Einkünftezurechnung an den Fruchtnießer für erforderlich gehalten wird, dazu führt, dass auch das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen beim Fruchtnießer verbleibe, bzw. – umgekehrt formuliert – die Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussberechtigten stets Hand in Hand mit dem wirtschaftlichen Eigentum geht. In der Tat sind nämlich wirtschaftliches Eigentum an dem die Einkünfte vermittelnden Wirtschaftsgut und die Zurechnung der

schüttungsbeschlusses berechtigt bzw ihm maßgeblichen Einfluss verleiht, bejahend *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJ Bd III/1 (2003) 32 ff, sowie EAS 2294 = SWI 2003, 421 (betreffend Dividendenzurechnung im Fall des Vorbehaltfruchtgenusses), und mit beachtlicher Begründung ablehnend *Starlinger*, Fruchtgenuss an Beteiligungen im Konzern, in: *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 425 (429 f). Auch in den EStR 2000 (Rz 118) und den KStR 2013 (Rz 1177) findet sich dieses Kriterium nicht, wenngleich das Beispiel in Rz 1177 KStR 2013 eine Mehrheitsbeteiligung zum Gegenstand hat.

8 VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0039, GES 2015, 86 m Anm *Marschner*.
9 Zweifel im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit der bisherigen Verwaltungspraxis andeutend zB *Marschner*, VwGH: Entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts an Beteiligung als steuerpflichtige Veräußerung, ZFS 2015, 31 (34), und *Achatz/Kirchmayr*, VwGH zur Ablöse von Fruchtgenussrechten an Beteiligungen, taxlex 2014, 405 (405).

10 EStR 2000 – Wartungserlass 2015, Erlass des BMF vom 25. 8. 2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015, BMF-AV 2015/133.

11 *Doralt*, Der außerbetriebliche unentgeltliche Fruchtgenuss – ein Steuersparmodell, RdW 1998, 519 (519).

12 *Zorn*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT Bd III/2 (2004) 135 (147 ff).

13 *Beiser*, Die Markteinkommenstheorie und die Einkünftezurechnung bei echten Stillen und bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2016/123, 89 (92).

14 ZB VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123, ÖStZB 2008/405, 504; VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105, ÖStZB 2014/251, 432; VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135, ÖStZB 2015/180, 417; VwGH 30. 9. 2015, 2012/15/0180, RdW 2015/633.

15 Siehe zB VwGH 20. 11. 1990, 90/14/0139, ÖStZB 1991, 366 (Fruchtgenuss an Anteilen); VwGH 17. 2. 1992, 90/15/0117 (Fruchtgenuss an einer Liegenschaft); besonders deutlich zuletzt VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105, ÖStZB 2014/251, 432 (Veräußerungs- und Belastungsverbot und Fruchtgenuss an einer Liegenschaft bei Zuwendung an eine Stiftung unter Widerrufsvorbehalt); ebenso Rz 123 EStR 2000.

16 VwGH 29. 6. 1982, 81/14/0093; VwGH 29. 6. 1982, 82/14/0054; VwGH 17. 2. 1992, 90/15/0117; Rz 123 EStR 2000.

fraglichen Einkünfte im Ergebnis oft eng miteinander verbunden, sodass in einer Vielzahl von Fällen anzunehmen sei, dass die Grundsätze des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO für Wirtschaftsgüter auch für die Zurechnung der daraus erfließenden Einkünfte maßgeblich sind.¹⁷

Dieser Reflex besteht beim Fruchtgenuss allerdings nicht zwingend, wenngleich die Folgerungen in Verwaltungspraxis und Schrifttum durchaus divergieren und zum Teil unklar und widersprüchlich erscheinen:

- So ist das BMF in der älteren Erledigungspraxis für Fruchtgenüsse mit vorbehaltinem Stimmrecht deutlich davon ausgegangen, dass „[i]m Regelfall [...] mit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes nicht das wirtschaftliche Eigentum des Fruchtnießers an den Gesellschaftsanteilen verbunden“ ist.¹⁸
- Auch die Rechtsprechung¹⁹ und das Schrifttum²⁰ gehen grundsätzlich davon aus, dass mit einem für die Einkünftezurechnung bedeutsamen Fruchtgenuss an Anteilen nicht zwingend das wirtschaftliche Eigentum verbunden ist, was speziell in der jüngeren Judikatur des VwGH für den Fruchtgenuss an Liegenschaften deutlich zum Ausdruck kommt.²¹
- Bisweilen wird von der Verwaltungspraxis bei Vorbehaltensfruchtgenüssen mit Stimmrechtsrückbehalt aber auch „automatisch“ unterstellt, dass das wirtschaftliche Eigentum an den zivilrechtlich übertragenen Anteilen nicht auf den zivilrechtlichen Eigentümer mitübergegangen sei.²²

- Die EStR 2000²³ gehen – unter Bezugnahme auf ältere Rechtsprechung²⁴ – davon aus, dass „[e]in Nutzungsrecht an einem GmbH-Anteil auf unbestimmte Zeit mit Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie Ausübung des Stimmrechts zu Gunsten des Nutzungsberechtigten [...] diesem zugerechnet [wird]“, wobei offenbar die Zurechnung des Anteils und nicht des Nutzungsrechts gemeint ist.
- Ein Zusammenfallen von Fruchtgenuss und wirtschaftlichem Eigentum an den Anteilen wird von der Verwaltungspraxis bisweilen auch schon dann angenommen, wenn der Fruchtgenussbelastete in der Ausübung seiner Rechte dahingehend beschränkt ist, dass er den Fruchtgenussberechtigten in dessen Rechten nicht beeinträchtigen darf (der Fruchtgenussbesteller darf die Stimm- und Kontrollrechte nicht zum Nachteil des Fruchtgenussberechtigten ausüben).²⁵

Die Grenzen scheinen daher fließend,²⁶ wobei es im Hinblick auf eine mögliche Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Fruchtgenussberechtigten stets auf die „Gesamtumstände“ ankommt.²⁷ Im Lichte der erforderlichen positiven und negativen Eigentümerbefugnisse lassen sich dabei aus der (mittlerweile äußerst engen) Rechtsprechung zu Liegenschaften freilich zunächst folgende einschränkende Kriterien ableiten:

- Nicht zu wirtschaftlichem Eigentum an Liegenschaften führt zB die Kombination von (mit entsprechenden Enthaltungsverpflichtungen verbundem) Frucht-

17 Vgl Gassner, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003/955, 438 (438 ff); Gassner, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, 15 ÖJT III/2 (2004) 67 (67 ff); siehe auch Lechner, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in: Tanzer (Hrsg), Die BAO im 21. Jahrhundert (2005) 51 (54 f); differenzierend Tanzer, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT Bd III/1 (2003) 12 ff. In diese Richtung, wenngleich in gänzlich anderem Kontext (nämlich zu Cum/Ex-Geschäften) auch die BMF-Information zur Rückerstattung der KESs auf Dividenden an beschränkte Steuerpflichtige, BMF-010203/0314-VI/1/2014 vom 18. 9. 2014, wonach „eine Dividende grundsätzlich nur demjenigen zuzurechnen ist, der am Tag der Beschlussfassung (Gewinnverteilungsbeschluss) wirtschaftlicher Eigentümer der entsprechenden Anteile der ausschüttenden Gesellschaft ist“; dazu auch Blum, Einkünftezurechnung und KESt-Rückerstattung bei Cum/Ex-Geschäften, ÖStZ 2015, ÖStZ 2015/472, 356 (357 f).

18 BMF, Zuwendungsfruchtgenuss an Gesellschaftsanteilen, ecolex 1996, 312.

19 Siehe zB VwGH 20. 11. 1990, 90/14/0139, ÖStZB 1991, 366.

20 Siehe zB Starlinger, Fruchtgenuss an Beteiligungen im Konzern, in: König/Schwarzinger (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 425 (428 ff); Kauba, Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen und Kapitalgesellschaften bzw Stiftungen, RdW 2004/652, 701 (701); Lechner, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in: Tanzer (Hrsg), Die BAO im 21. Jahrhundert, FS Stoll (2005) 51 (62); siehe auch BMF, ecolex 1996, 312; enger womöglich BMF, FJ 2000, 225.

21 Siehe zB VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105, ÖStZB 2014/251, 432, und VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135, ÖStZB 2015/180, 417.

22 Siehe zB Pkt 1.3 der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern – Ergebnisse 2007 (Erlass des BMF vom 14. 5. 2009, BMF-010206/0167-VII/5/2009), wonach zu beachten sei, dass dann, wenn Gesellschaftsanteile gegen Zurückbehaltung eines Fruchtgenussrechtes übergeben werden und der Übergeber sich auch das Stimmrecht hinsichtlich dieser Anteile zurückbehält, der Übergeber wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile bleibt. Das BMF verweist hier auf VwGH 26. 6. 2003, 2000/16/0377, wobei sich allerdings diese Folgerung uE aus dem genannten Erkenntnis nicht ableiten lässt. Ähnlich auch UFS 20. 5. 2008, RV/0887-L/04, wo davon ausgegangen wurde, dass dem Fruchtgenussinhaber bei der eingeräumten (ungeeinschränkten) Stimmrechtsausübung eine gesellschafterähnliche Position verschafft werde und dass einem Fruchtgenussberechtigtem insbesondere dann, wenn ihm die Einkunftsquelle zuzuordnen sei, in der Regel aufgrund der positiven und negativen Befugnisse an der Sache auch die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers an den gesellschaftsrechtlichen Anteilen zukommen werde. Die Entscheidung des UFS wurde vom VwGH insofern nicht überprüft, sondern der Fall auf einer anderen Grundlage gelöst (VwGH 28. 6. 2012, 2008/15/0228, GES 2012, 520 m Ann Kofler).

23 Rz 125 EStR 2000.

24 VwGH 11. 11. 1975, 434/75, ÖStZB 1976, 55; VwGH 26. 6. 1984, 83/14/0258, ÖStZB 1985, 37; siehe auch VwGH 9. 5. 1989, 89/14/0033, ÖStZB 1990, 57.

25 Rz 706 UmgrStR 2002 (zu Mitunternehmeranteilen).

26 Zum Zusammentreffen von Fruchtgenuss und wirtschaftlichem Eigentum zB auch EAS 2780.

27 VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0042, ÖStZB 2006/266; VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123, ÖStZB 2008/405, 504; VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135, ÖStZB 2015/180, 417.

genuss mit Belastungs- und Veräußerungsverboten.²⁸ Eine entsprechend eindeutige jüngere Judikatur des VwGH zum Fruchtgenuss an Kapitalgesellschaftsanteilen besteht nicht; in seiner älteren Judikatur hat der VwGH wirtschaftliches Eigentum noch im Fall eines Fruchtgenusses angenommen, wenn zur Ausübung der Stimmrechte ein Veräußerungs- und Belastungsverbot hinsichtlich der Anteile hinzutritt.²⁹

- Aufgrund des Erfordernisses einer „auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung“, abstellenden Befugnis sprechen auch bloß auf die Lebensdauer des unmittelbar Berechtigten abgestellte Rechte in Anbetracht einer zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer (etwa von Liegenschaften) nicht für ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum.³⁰ Ganz allgemein scheint daher im Fall der zeitlichen Beschränkung des Fruchtgenussrechts dieses nicht zu wirtschaftlichem Eigentum an der Beteiligung zu führen.³¹
- Schließlich kommt bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums in der jüngeren Rechtsprechung besonderes Gewicht der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen zukommen.³² Treffen diese Chancen und Risiken von Wertänderungen den Fruchtgenussverpflichteten, ist der Fruchtgenussberechtigte nicht wirtschaftlicher Eigentümer.³³ Ein Widerrufsvorbehalt genügt für diese Tragung von Chancen und Risiken jedenfalls nicht.³⁴ Nach der Verwaltungspraxis könnte von einer Chancen- und Risikotragung im Kontext von Liegenschaften etwa dann ausgegangen werden, „wenn im Fruchtgenussbestellungsvertrag vereinbart ist, dass der Fruchtnießer eine Veräußerung des Grundstückes erwirken kann und diesfalls der Fruchtnießer die Wertsteigerung des Grundstückes lukrieren kann oder dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen muss“.³⁵

Es scheint naheliegend, diese überwiegend zu Liegenschaften ergangene jüngere Rechtsprechung – zumin-

dest weitgehend – auch für Fruchtgenüsse an Gesellschaftsanteilen nutzbar zu machen. Für einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Übertragung der Anteile unter Vorbehalt des Fruchtgenusses und des Stimmrechts (im Innenverhältnis) bestehen daher mehrere Argumente, nämlich dass (1) selbst ein allenfalls bestehendes Veräußerungs- und Belastungsverbot dem Fruchtgenussberechtigten nicht die Möglichkeit einräumt, einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können, (2) das Fruchtgenussrecht zwar allenfalls mit der Lebensdauer des/der Berechtigten beschränkt ist, die Anteile (gleich Liegenschaften) aber eine praktisch unbegrenzte Nutzungsdauer haben, und (3) die Chancen von Wertsteigerungen und die Risiken von Wertminderungen trotz des Widerrufsvorbehals eindeutig bei der Privatstiftung liegen.

3. Auswirkungen des vorbehaltenen Fruchtgenusses auf die Stiftungseingangssteuer

3.1. Behandlung des Vorbehals des Fruchtgenusses

Nach § 1 Abs 5 StiftEG ist die 2,5%ige Stiftungseingangssteuer vom zugewendeten Vermögen nach Abzug von Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zum zugewendeten Vermögen stehen, zu berechnen. Für die Wertermittlung ist der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgeblich. Die Bewertung richtet sich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Der Stiftungseingangssteuer unterliegt daher die beim Erwerber (Stiftung) eintretende Bereicherung.

Vom Wert der Zuwendung kommt nach § 1 Abs 5 StiftEG der Gesamtwert des Fruchtgenussrechtes zum Abzug, wodurch sich der Wert der jeweiligen Zuwendung reduziert. Das StiftEG erfasst dabei lediglich „unentgeltliche Zuwendungen“. Eine „unentgeltliche Zuwendung“ liegt jedenfalls dann vor, wenn keine Gegenleis-

28 VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0042, ÖStZB 2006/266 (Belastungs- und Veräußerungsverbot und Fruchtgenussrecht); VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123, ÖStZB 2008/405, 504 (Belastungs- und Veräußerungsverbot, Vorkaufsrecht und landwirtschaftliches Fruchtgenussrecht); VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105, ÖStZB 2014/251, 432 (Belastungs- und Veräußerungsverbot und Fruchtgenussrecht); VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135, ÖStZB 2015/180, 417 (Belastungs- und Veräußerungsverbot und Fruchtgenussrecht); siehe auch VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135, ÖStZB 2015/180, 417 (Belastungs- und Veräußerungsverbot). So stellt zwar ein Belastungsverbot eine erhebliche Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers dar, räumt dem Fruchtgenussberechtigten aber nicht die Möglichkeit ein, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können; siehe zB VwGH

12. 12. 2007, 2006/15/0123, ÖStZB 2008/405, 504; VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135, ÖStZB 2015/180, 417.

29 VwGH 11. 11. 1975, 434/75, ÖStZB 1976, 55; VwGH 9. 5. 1989, 89/14/0033, ÖStZB 1990, 57; ebenso weiterhin Rz 125 EStR 2000.

30 VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123, ÖStZB 2008/405, 504; VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105, ÖStZB 2014/251, 432.

31 VwGH 28. 6. 2012, 2008/15/0228, GES 2012, 520 m Ann Kofler.

32 ZB VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123, ÖStZB 2008/405, 504; VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135, ÖStZB 2015/180, 417.

33 VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123, ÖStZB 2008/405, 504.

34 So unter Hinweis auf das Trennungsprinzip VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105, ÖStZB 2014/251, 432.

35 Rz 124 EStR 2000.

tung erfolgt; bei einer gemischten Schenkung, wenn also die Zuwendung gemeinsam mit der Übertragung von Schulden oder Lasten erfolgt oder die Stiftung zu einer Leistung verpflichtet wird, stellt die Verwaltungspraxis in den StiftRL 2009 für die Beurteilung der Unentgeltlichkeit auf das Überwiegen (50%-Grenze) ab (sodass entweder ein zur Gänze entgeltliches oder zur Gänze unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliege),³⁶ wohingegen nach der neueren Judikatur des VwGH zum den StiftEG bei einer gemischten Schenkung grundsätzlich lediglich der unentgeltliche Teil der Stiftungseingangssteuer unterliegt,³⁷ also ohnehin nur die Bereicherung stiftungseingangssteuerpflichtig wäre. Allerdings stellt auch bei der von der Verwaltungspraxis (zumindest in den StiftRL 2009 noch) vertretenen Überwiegensbetrachtung ein vorbehaltener Fruchtgenuss nach herrschender, wenngleich aus verkehrsteuerlicher Sicht angreifbarer Auffassung ohnehin bereits keine „Gegenleistung“ der Stiftung dar: Werden nämlich Wirtschaftsgüter unter Vorbehalt eines Fruchtgenusses, eines Wohnrechtes oder eines anderen Nutzungsrechtes unentgeltlich an eine Privatstiftung übertragen, soll die Einräumung des Rechts – analog zur ertragsteuerlichen Beurteilung³⁸ – keine Gegenleistung darstellen, sondern nur in dem um das Nutzungsrecht verminderten Vermögenswert eine unentgeltliche Zuwendung vorliegen.³⁹

Da die Privatstiftung im Fall des vorbehaltenen Fruchtgenusses dem Nutzungsberechtigten keinen Vorteil einräumt, kommt auch eine Besteuerung als Zuwendung nach § 27 Abs 5 Z 7 2. Satz EStG nicht in Betracht: Die Schenkung unter Fruchtgenussvorbehalt wird nicht in eine Übertragung des Vollrechts und eine Rückübertra-

gung der Nutzungsrechte zerlegt, sondern der Stifter wendet stattdessen lediglich das nackte Eigentum (also den um das Fruchtgenussrecht verminderten Vermögenswert) zu.⁴⁰ Eine steuerpflichtige Zuwendung ist allerdings dann gegeben, wenn eine entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts durch die Privatstiftung vorgesehen ist bzw. (kurze Zeit nach dem Stiftungsakt) erfolgt.⁴¹ Da die Zuwendung an die Privatstiftung in typischer Weise von einem Nichtunternehmer und unentgeltlich erfolgt, ist auch der Grundtatbestand der Umsatzsteuer nicht erfüllt. Die Belastung des gewidmeten Vermögensgegenstand selbst zB durch einen Fruchtgenuss begründet zu dem auch keine Entgeltlichkeit iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG und damit keine Umsatzsteuerpflicht.⁴²

3.2. Bewertung der Anteile und des Fruchtgenusses

Die Bewertung der Gesellschaftsanteile richtet sich für Zwecke des StiftEG, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, nach dem gemeinen Wert (§ 10 BewG); lässt sich dieser nicht aus Verkäufen ableiten, ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen (§ 13 Abs 2 BewG⁴³). Davon zum Abzug kommt der Gesamtwert des Fruchtgenussrechtes, wodurch sich der Wert der jeweiligen Zuwendung reduziert. Ein lebenslanges Fruchtgenussrecht an Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft ist gem § 16 BewG zu bewerten. Für die Bewertung eines Fruchtgenussrechtes sind sohin zwei Kriterien maßgeblich („Bewertung mit dem Barwert“; §§ 16 f BewG): Einerseits die einzelnen Jahreswerte (der Wert des Fruchtgenussrechtes in einem Jahr), andererseits die Dauer des eingeräumten Fruchtgenussrechtes.

36 Rz 313 StiftR 2009; siehe zB auch Bruckner, Zweifelsfragen zur Stiftungseingangssteuer, PSR 2009/14, 85 (86); Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/26a, mwN zum durchaus differenzierten Meinungsstand (zB Trennung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil).

37 VwGH 30. 1. 2013, 2012/17/0055, ÖStZB 2014/341, 606, zur Übertragung einer Liegenschaft. Dieses Erkenntnis ist allerdings vor der Einführung eines „Überwiegensprinzips“ bei der Zuwendung von Grundstücken an Privatstiftungen im § 7 Abs 2 GrEStG durch die GrEStG-Novelle BGBl I 2011/112 ergangen, dürfte aber für die Zuwendung von Gesellschaftsanteilen weiterhin Bedeutung haben. Seit dem StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, stellt § 7 Abs 2 GrEStG für das Stiftungseingangssteueräquivalent auf eine – spezifisch definierte – Un- oder Teilentgeltlichkeit ab.

38 Zu dieser Rz 222 StiftR 2009.

39 ZB Bruckner, Zweifelsfragen zur Stiftungseingangssteuer, PSR 2009/14, 85 (86); Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/28.

40 Rz 222 StiftR 2009; Stangl in Arnold/Stangl/Tanzer (Hrsg), Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/228; Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/110.

41 Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/111.

42 Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/90.

43 Als Methode für die Schätzung des gemeinen Wertes diente bisher nach hA das sog „Wiener Verfahren“ (BMF-Erlass vom 13. 11. 1996, AÖF 1996/189 und 1996/196 idF AÖF 2002/89); siehe zB Pkt 4 der Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern Bewertung 2004, Erlass des BMF, GZ BMF-010202/0090-IV/8/2005 vom 27. 10. 2005; Salzburger Steuerdialog 2009 – Einkommensteuer, Erlass des BMF, GZ BMF-010203/0542-VI/6/2009 vom 5. 10. 2009; Ludwig in Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/44). Aufgrund der Entwicklungen in Literatur und betriebswirtschaftlicher Praxis scheint das BMF allerdings von der Zulässigkeit des Wiener Verfahrens abrücken zu wollen; siehe Pkt 6 des derzeit als Begutachtungsentwurf vorliegenden Ergebnisprotokolls des Salzburger Steuerdialogs 2016 – Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Internationales Steuerrecht.

- Nach § 17 Abs 3 BewG ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Hinsichtlich des Jahreswertes geht die Verwaltungspraxis davon aus, dass es sich bei einem lebenslangen Fruchtgenussrecht an Ausschüttungen einer GmbH um eine nachschüssige, einmal jährlich anfallende Rente handelt, wobei es zulässig sei, die jährliche Rentenrate aus dem Durchschnitt des gemäß UGB ausschüttungsfähigen Gewinns der letzten drei Jahre abzuleiten („Glättungseffekt“), wobei unmaßgeblich sei, ob dieser Gewinn auch tatsächlich ausgeschüttet wurde.⁴⁴ Die vorhandene österreichische Rechtsprechung scheint allerdings auf die tatsächlich als Gewinnausschüttung zufließenden Beträge abzustellen.⁴⁵ Maßgeblich wird überdies nur der Gewinn bzw die Ausschüttungen jener Gesellschaft sein, an deren Anteilen der Fruchtgenuss besteht, und nicht der Gewinn von deren Beteiligungsgesellschaften. In besonderen Fällen ist zudem eine längere „Glättungsdauer“ (zB 5 Jahre) möglich.⁴⁶
- Der Jahreswert ist sodann mit dem Barwertfaktor entsprechend der Lebenserwartung des Fruchtgenussberechtigten zu kapitalisieren;⁴⁷ das BMF stellt auf seiner Webseite auch einen entsprechenden „Rentalberechner“ zur Verfügung.⁴⁸

Bei frühzeitigem Tod des Berechtigten und groben Abweichungen von dem berechneten Wert ist dieser nach dem BewG zu berichtigen (§ 16 Abs 3 BewG).⁴⁹

3.3. Nachfolgender Wegfall des Fruchtgenusses

Gesetzesmaterialien,⁵⁰ Verwaltungspraxis⁵¹ und hA im Schrifttum⁵² gehen davon aus, dass bei Wegfall von Leibrenten und von anderen vom Leben einer Person abhängigen Lasten (zB auch Fruchtgenussrechten⁵³) keine Bereicherung der Stiftung und daher auch keine unter das StiftEG fallende Zuwendung vorliegt. Die mit dem Tod des Berechtigten eintretende wirtschaftliche Entlastung („Erlöschen“) kann nur unter den Voraussetzungen des § 16 Abs 3 BewG in Form einer Berichtigung der ursprünglichen Vorschreibung Berücksichtigung finden.⁵⁴ Nach dieser Bestimmung ist für den Fall, dass „eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes betragen [hat] und [...] der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten“ beruht, die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern nach der wirklichen Höhe der Rente, Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigen (ohne Antrag, sofern eine Last weggefallen ist). Demgegenüber wäre der Verzicht als Wegfall durch rechtsgeschäftliche Erklärung unter Lebenden als Zuwendung unter Lebenden zu verstehen und unterliegt, wenn er zugunsten einer Stiftung erfolgt, der Stiftungseingangssteuer.⁵⁵

44 Siehe Pkt 4 der Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern Bewertung 2004, Erlass des BMF, GZ BMF-010202/0090-IV/8/2005 vom 27. 10. 2005; siehe auch Pkt 1.3 der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern – Ergebnisse 2007 (Erlass des BMF vom 14. 5. 2009, BMF-010206/0167-VI/5/2009); kritisch zum Abstellen auf den ausschüttbaren (und nicht den ausgeschütteten) Gewinn *Frabberger*, Der Fruchtgenuss an Gesellschaftsanteilen, taxlex 2006, 163 (163 ff).

45 Auf die tatsächlichen Ausschüttungen abstellend zB UFS 23. 3. 2012, RV/0223-I/11 (zustimmend womöglich auch die Folgescheidung VwGH 27. 9. 2012, 2012/16/0095); ausführlich auch *Frabberger*, Der Fruchtgenuss an Gesellschaftsanteilen, taxlex 2006, 163 (163 ff).

46 So VwGH 29. 1. 1997, 96/16/0084, ÖStZB 1998, 170.

47 Siehe die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur verbindlichen Festsetzung von Erlebenswahrscheinlichkeiten zum Zwecke der Bewertung von Renten und dauernden Lasten (ErlWS-VO 2009), BGBl II 2009/20.

48 Siehe <https://service.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerberech/Par16/Par16.aspx>. Auf diesen verweist zB auch UFS 23. 3. 2012, RV/0223-I/11.

49 Unklar Pkt 1.4 der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern – Ergebnisse 2006 (Erlass des BMF vom 7. 5. 2008, BMF-010206/0050-VI/5/2008), wonach „[b]ei Beendigung des Frucht-

genussrechtes (zB bei Ableben des Fruchtgenussberechtigten) [...] jedoch die tatsächliche Ausschüttungspraxis dahingehend überprüft werden [kann], ob ein rückwirkender Sachverhalt im Sinne des § 295a BAO vorliegt“.

50 ErlRV 549 BlgNR XXIII. GP, 12 (zum SchenkMG 2008).

51 Rz 312 StiftR 2009.

52 ZB *Kleemann*, Das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), in: *Frabberger/Petritz* (Hrsg), Das neue Schenkungsmeldegesetz (2008) 58 (60); *Puchinger*, Schenkungsmeldegesetz 2008, K 289; *Bruckner*, Zweifelsfragen zur Stiftungseingangssteuer, PSR 2009/14, 85 (86); *Ludwig in Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/23; ohne Begründung aa *Pröll*, Die stiftungssteuerlichen Auswirkungen des SchenkMG 2008, Zfs 2008, 14 (15); *Adametz in Adametz/Proksch/Rathgeber* (Hrsg), Schenkungsmeldegesetz (2008) 92.

53 *Kleemann*, Das Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG), in: *Frabberger/Petritz* (Hrsg), Das neue Schenkungsmeldegesetz (2008) 58 (60).

54 *Bruckner*, Zweifelsfragen zur Stiftungseingangssteuer, PSR 2009/14, 85 (86); *Ludwig in Arnold/Ludwig* (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/23.

55 *Bruckner*, Zweifelsfragen zur Stiftungseingangssteuer, PSR 2009/14, 85 (86 f).

Ergebnis

Einkünfte des lebenslangen Vorbehaltsfruchtnießers können bei zivilrechtlicher Übertragung der Gesellschaftsanteile an eine Privatstiftung angenommen werden, wenn über gewisse Dauer eine rechtlich abgesicherte Position des Fruchtnießers besteht und ihm das Stimmrecht zukommt. Für eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf die Privatstiftung sprechen in diesem Fall, dass selbst ein allenfalls bestehendes Veräußerungs- und Belastungsverbot dem Fruchtgenussberechtigten nicht die Möglichkeit einräumt, einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können; das Fruchtgenussrecht mit der Lebensdauer der

Berechtigten beschränkt ist, die Anteile (gleich Liegenschaften) aber eine praktisch unbegrenzte Nutzungsdauer haben; die Chancen von Wertsteigerungen und die Risiken von Wertminderungen trotz des Widerrufsvorbehalts eindeutig bei der Privatstiftung liegen.

Die Zuwendung der Gesellschaftsanteile an eine Privatstiftung unterliegt der 2,5%igen Stiftungseingangssteuer. Vom Wert der Gesellschaftsanteile gem § 13 BewG kommt der Gesamtwert des Fruchtgenussrechtes zum Abzug, welches entsprechend § 16 BewG bewertet wird, wodurch sich der Wert der jeweiligen Zuwendung reduziert.