

## **Zeitpunkt des Zufließens von Zuwendungen einer Privatstiftung bei satzungsmäßiger Regelung für Zwecke der KESt**

Zur Auslegung des § 19 i. V. m. § 95 Abs. 4 Z 4 EStG

VON MAG. GEORG KOFLER, MAG. STEFAN SCHENK UND MMAG. RUDOLF WEIERMAYER\*)

*Lang* nimmt in SWK-Heft 10/2001, Seite S 323, zum Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzuges bei Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte Stellung. Dabei gelangt er zur Auffassung, dass sich entgegen der h. A. der Zuflusszeitpunkt für Zuwendungen stets nach § 95 Abs. 4 Z 4 EStG richtet. *Lang* begründet dies im Wesentlichen damit, dass keine Parallelie zu den Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften und Gewinnanteilen als stiller Gesellschafter zu ziehen sei, da diesen Zahlungen eine fortdauernde (gesellschafts-)vertragliche Rechtsbeziehung zu Grunde liegt. Ein Begünstigter einer Privatstiftung hingegen, der auch ohne seine Zustimmung in der Stiftungserklärung genannt bzw. von seiner Stellung als Begünstigter keine Kenntnis haben kann, sei insoweit nicht mit einem Gesellschafter vergleichbar. Da die Leistung der Stiftung jedenfalls annahmebedürftig ist, kann nach *Lang* die bloße Beschlussfassung über eine Leistung nicht zur Steuerpflicht führen.

In diesem Beitrag soll der Zeitpunkt des Zufließen von Zuwendungen bei satzungsmäßiger Regelung für Zwecke der KESt untersucht werden. Unabhängig von der Streitfrage, nach welchem Zeitpunkt sich der Zufluss bei vom Stiftungsvorstand beschlossenen Leistungen an die Begünstigten richtet, ist für satzungsmäßige Zuwendungen u. E. jedenfalls § 95 Abs. 4 Z 4 EStG anzuwenden. Auf Grund der häufigen Nahebeziehung der Begünstigten zum Stifter und zum Stiftungsvorstand soll der Zuflusszeitpunkt nach § 19 EStG in solchen Fällen genauer betrachtet werden.

### **I. Einleitung**

Nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG wird bei Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 KStG fallenden Privatstiftungen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben; dieser Kapitalertragsteuerabzug entfaltet für natürliche Personen Endbesteuerungswirkung gemäß § 97 Abs. 1 EStG.<sup>1)</sup> Für diese Kapitalerträge normiert § 95 Abs. 4 EStG für Zwecke der Einbehaltung und Abfuhr der KESt<sup>2)</sup> den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO: Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt des Zufließens i. S. d. § 95 Abs. 4 EStG der steuerabzugspflichtigen Einkünfte.<sup>3)</sup> Die Zuflussregelungen des § 95 Abs. 4 EStG sind dabei nach h. A. jedenfalls *leges speciales* zur allgemeinen Regelung des § 19 EStG und gehen dieser zur Gänze vor.<sup>4)</sup> Da sich demgegenüber die Vereinnahmung der Kapitalerträge durch den Steuerpflichtigen im außerbetrieblichen Bereich nach den allgemeinen Grundsätzen des § 19 EStG richtet, können gegebenenfalls der Zeitpunkt der Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 4 i. V. m. § 96 Abs. 1 EStG) und jener der Vereinnahmung divergieren.<sup>5)</sup>

Für die Zuwendungen von Privatstiftungen kommt zunächst die Zuflussregel des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG in Betracht. Nach dieser Bestimmung gelten Kapitalerträge, „*deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist*“, als zugeflossen, im Falle des Nichtbestimmens eines Auszahlungstages am auf die Beschlussfassung folgenden Tag. Obwohl § 95 Abs. 4 Z 1 EStG auf eine „Ausschüttung“ abstellt, zu der es im engeren Sinn mangels Beteiligungsverhältnis an der Privatstiftung nicht kommen kann, wird dieser Begriff von der h. L. - noch - weit i. S. einer „Auszahlung“ verstanden. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG ist daher nach h. A. auch auf vom Stiftungsvorstand beschlossene Zuwendungen einer Privatstiftung anwendbar.<sup>6)</sup> Nach § 19 EStG ist hingegen der Zeitpunkt der Beschlussfassung über Gewinnausschüttungen bzw. der Zeitpunkt, für

den die Ausschüttung beschlossen wird, für die Annahme eines Zuflusses nicht entscheidend;<sup>7)</sup> es kommt für den Zeitpunkt der Vereinnahmung durch den Steuerpflichtigen vielmehr darauf an, wann dieser über die Kapitalerträge objektiv betrachtet rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann.<sup>8)</sup>

## II. Die satzungsmäßige Regelung der Zuwendung

Problematisch stellt sich jedoch der Fall der satzungsmäßigen Regelung einer Zuwendung<sup>9)</sup> an den Begünstigten dar, wie etwa der Satzungsbestimmung, den gesamten Jahresgewinn mit Feststellung des Jahresabschlusses auszuzahlen.<sup>10)</sup> Zunächst ist zu bemerken, dass nach h. A. das PSG selbst keine klagbaren Ansprüche der Begünstigten begründet.<sup>11)</sup> Grundsätzlich haben nach jüngerer Auffassung durch die Stiftungserklärung bestimmte Begünstigte<sup>12)</sup> (§ 9 Abs. 2 Z 10 PSG) einen durch die Vorstandsentscheidung bedingten Anspruch auf die Zuwendung.<sup>13)</sup> Der Stifter kann dabei nach einer Literaturmeinung durch ausdrückliche Gewährung von klagbaren Ansprüchen bzw. durch konkrete, d. h. einen Ausschluss der Auswahlmöglichkeit des Stiftungsvorstandes bedeutende Nennung oder Umschreibung der Begünstigten Anwartschaftsrechte des Begünstigten gegen die Stiftung schaffen, die allerdings erst durch die Ausschüttungsgenehmigung des Stiftungsvorstandes zu klagbaren Vollrechten werden.<sup>14)</sup> Die Entstehung von bloßen Anwartschaftsrechten hat nach dieser Auffassung den Grund, dass im Hinblick auf § 17 Abs. 2 zweiter Satz PSG die Letztverantwortung immer beim Stiftungsvorstand zu verbleiben habe. Zu widerhandlungen des Stiftungsvorstandes (§ 17 Abs. 1 PSG) i. S. etwa einer ungerechtfertigten Nichtannahme der Ausschüttungserklärung können daher lediglich zu Schadenersatzansprüchen des Begünstigten gegen die Stiftung bzw. den Stiftungsvorstand führen.<sup>15)</sup> Freilich ist zu bemerken, dass vom Stiftungsvorstand keine formale Entscheidung gefordert ist, es also beispielsweise ausreicht, wenn dem Begünstigten der entsprechende Betrag überwiesen wird.<sup>16)</sup>

Nach anderer, insb. in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum PSG<sup>17)</sup> und diesen folgend in den ersten literarischen Auseinandersetzungen<sup>18)</sup> vertretener Auffassung hat der in der Stiftungserklärung Genannte immer dann einen klagbaren Anspruch auf das ihm Zugesetzte, wenn ihm die Stiftungserklärung einen solchen einräumt. Demgegenüber vertritt *Fries* - unter Hinweis auf die Parallelität zum Vertrag zu Gunsten Dritter nach § 881 ABGB<sup>19)</sup> - die Auffassung, dass die Möglichkeit einer klagsweisen Geltendmachung immer dann bestehe, wenn die Klagemöglichkeit des Begünstigten nicht in der Stiftungserklärung ausgeschlossen wurde.<sup>20)</sup>

*Briem* vertritt in einer jüngst erschienenen Abhandlung eine vermittelnde Auffassung im Hinblick auf die Bestimmung des § 17 Abs. 2 zweiter Satz PSG: Räumt der Stifter in der Stiftungserklärung einen der Höhe und des Zeitpunkt nach zumindest bestimmbaren klagbaren Anspruch ein, so könne dieser mit Eintritt der in der Stiftungserklärung festgelegten Voraussetzungen entstehende Leistungsanspruch auch klagsweise vom Begünstigten geltend gemacht werden.<sup>21)</sup> Im Falle einer Gläubigerbeeinträchtigung nach § 17 Abs. 2 zweiter Satz PSG liege gewissermaßen eine Leistungsstörung, nämlich ein Fall der nachträglichen Unmöglichkeit einer Leistung, vor, der Vorstand hätte eine Leistungsverweigerungspflicht, wobei Schadenersatzansprüche wegen Nichterfüllung gegen die Stiftung im Hinblick auf § 17 Abs. 2 zweiter Satz PSG ausscheiden würden.<sup>22)</sup>

Für die kapitalertragsteuerliche Bestimmung des Zuflusszeitpunktes spielt es u. E. keine Rolle, welcher der dargestellten zivilrechtlichen Auffassungen man folgt. Diese Frage ist rein nach steuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Nach h. A.<sup>23)</sup> richtet sich das Zufließen von Zuwendungen durch Privatstiftungen i. d. R. nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG. Daher käme es primär auf den beschlossenen Tag der Auszahlung an. Allerdings spricht § 95 Abs. 4 Z 1 EStG davon, dass die „Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird“. Zu einem solchen Beschluss muss es jedoch im Fall einer stiftungssatzungsmäßigen Regelung nicht zwingend kommen, da - wie bereits oben ausgeführt - hinsichtlich der Zuwendung keine formelle Entscheidung des Stiftungsvorstandes gefordert ist<sup>24)</sup>. Da § 95 Abs. 4 Z 1 EStG jedoch nur Kapitalerträge erfasst, zu deren Ausschüttung es eines Beschlusses der ausschüttenden Körperschaft bedarf<sup>25)</sup>, ist entscheidend, ob unter „Beschluss“ i. S. d. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG eine formale Entscheidung im Unterschied zu einer bloß faktischen Auszahlung zu verstehen ist, was u. U. dazu führen würde, dass diese Bestimmung auf die untersuchte Konstellation keine

Anwendung findet.

Die Lehre geht - allerdings ohne explizite Stellungnahme - von einem formellen Charakter des Beschlusses i. S. d. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG aus.<sup>26)</sup> Kommen daher bei der Privatstiftung Zuwendungen an die Begünstigten auf Grund der Stiftungserklärung faktisch auf Grund einer konkludenten Entscheidung<sup>27)</sup> des Stiftungsvorstandes zur Auszahlung, so ist u. E. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG nicht anwendbar.<sup>28)</sup>

Es wäre allerdings auf Grund der Ähnlichkeit der Problematik eine analoge Anwendung der Bestimmung des § 95 Abs. 4 Z 2 EStG für die stille Gesellschaft auf eine stiftungssatzungsmäßige Zuwendungsregel zu überlegen. Nach dieser Bestimmung gelten die Kapitalerträge für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer bei Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter in jenem Zeitpunkt als zugeflossen, „*der im Beteiligungsvertrag als Zeitpunkt der Ausschüttung bestimmt ist. Wird im Beteiligungsvertrag darüber keine Vereinbarung getroffen, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach Aufstellung des Jahresabschlusses oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteiles des stillen Gesellschafters.*“

Es stellt sich dabei aber die Frage, ob eine Analogie im öffentlichen Recht, insbesondere im Steuerrecht, überhaupt zulässig ist. Grund dafür ist, dass es sich bei der Analogie, also bei der Übertragung der für einen Tatbestand im Gesetz getroffenen Regelung auf einen anderen - diesem ähnlichen - Tatbestand, der aber nicht von einem Gesetz geregelt wird<sup>29)</sup>, um eine Art der Rechtsfortbildung handelt. Problematisch dabei ist, dass sich diese Art der Rechtsfortbildung im öffentlichen Recht verbieten könnte, wenn man den Grundsatz des Art. 18 B-VG, der besagt, dass die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf, konsequent anwenden will. Die Bindung der Verwaltung an die Gesetze schließt es nämlich aus, dass sich die Verwaltung die Grundlage für ihr Handeln selbst schafft.<sup>30)</sup> Nach der Judikatur des VwGH<sup>31)</sup> ist jedenfalls eine Analogie im öffentlichen Recht dann prinzipiell zulässig, wenn eine echte Gesetzeslücke besteht. Das Vorliegen einer Gesetzeslücke ist also eine unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung einer Analogie, wobei eine solche Gesetzeslücke in der planwidrigen Unvollständigkeit eines Gesetzes besteht<sup>32)</sup>. Nach Canaris<sup>33)</sup> liegt eine Lücke dann vor „*wenn das Gesetz innerhalb der Grenzen seines möglichen Wortsinnes und das Gewohnheitsrecht eine Regelung nicht enthalten, obwohl die Rechtsordnung in ihrer Gesamtheit eine solche fordert.*“<sup>34)</sup> Der Annahme einer Lücke steht aber der klare Wortlaut des § 95 Abs. 4 Z 4 EStG entgegen. Denn gemäß § 95 Abs. 4 Z 4 EStG bestimmt sich der Zeitpunkt des Zuflusses der anderen Kapitalerträge, d. h. jener Kapitalerträge, die nicht durch die Regelungen des § 95 Abs. 4 Z 1 bis 3 EStG erfasst werden, nach Maßgabe des § 19 EStG.<sup>35)</sup> Bei dieser Regelung handelt es sich um einen Auffangtatbestand für alle übrigen Fälle, deren Zuflusszeitpunkt nicht nach den Vorschriften des § 95 Abs. 4 Z 1 bis 3 geregelt wird.<sup>36)</sup> Es besteht daher u. E. aufgrund der Erfassung aller anderer Kapitalerträge durch § 95 Abs. 4 Z 4 EStG keine planwidrige Regelungslücke, wie sie eine Analogie zur Voraussetzung hätte.

Dies hat zur Konsequenz, dass sich der Zeitpunkt des Zufließens nach § 95 Abs. 4 Z 4 EStG richtet;<sup>37)</sup> nach dieser Bestimmung gelten die nicht in § 95 Abs. 4 Z 1 bis 3 EStG genannten Kapitalerträge „*nach Maßgabe des § 19*“ als zugeflossen. Es würden sich in diesem Fall daher der Zeitpunkt der Vereinnahmung der Kapitalerträge durch den Steuerpflichtigen, die sich nach den allgemeinen Grundsätzen des § 19 EStG richtet, mit dem Zeitpunkt der Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 4 i. V. m. § 96 Abs. 1 EStG) decken.

### **III. Problembereiche im Hinblick auf den Zufluss nach § 19 i. V. m. § 95 Abs. 4 Z 4 EStG bei der Privatstiftung**

Als Zwischenergebnis kann somit festgehalten werden, dass für vom Stiftungsvorstand beschlossene Ausschüttungen nach h. A. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG maßgeblich ist. Wird kein formeller Beschluss gefasst, richtet sich hingegen der Zuflusszeitpunkt nach § 19 i. V. m. § 95 Abs. 4 Z 4 EStG.

Zu überprüfen bleibt schließlich, in welchem Zeitpunkt bei einer derartigen Konstellation ein Zufluss an den Begünstigten nach § 19 i. V. m. § 95 Abs. 4 Z 4 EStG vorliegt. Ein Betrag ist nach der ständigen Rechtsprechung zu § 19 EStG dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn

rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann.<sup>38)</sup> Bei Kapitalgesellschaften ist dies etwa regelmäßig der Zeitpunkt der Dividendengutschrift bzw. der Auszahlung.<sup>39)</sup>

Bei einem Alleingesellschafter bzw. einem Gesellschafter mit beherrschenden Einfluss gilt allerdings der Gewinnanspruch nach der Rechtsprechung des VwGH bereits mit dem Gewinnverteilungsbeschluss als zugeflossen.<sup>40)</sup> Dies wird damit begründet, dass ein Gesellschafter, der über den Ausschüttungszeitpunkt frei bestimmen kann, dadurch auch über den Gewinnanspruch wirtschaftlich verfügen kann, weshalb ihm der Gewinnanspruch bereits i. S. d. § 19 EStG zugeflossen ist.<sup>41)</sup>

Eine beherrschende Stellung eines Gesellschafters soll dabei dann vorliegen, „*wenn der Gesellschafter alleine oder zusammen mit einem anderen Gesellschafter mit übereinstimmenden Interessen in der Lage ist, die Entscheidung der Kapitalgesellschaft (über die Gewinnverteilung) maßgeblich zu beeinflussen*“.<sup>42)</sup> Allerdings ist die beherrschende Stellung formal zu sehen; so führt etwa der VwGH im Hinblick auf eine Forderung des Mehrheitsgesellschafters aus, dass diese bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit zugeflossen sei, und diese Sicht durch den beherrschenden Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH geboten sei, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist.<sup>43)</sup> Andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen.<sup>44)</sup> Im Übrigen wird in der Literatur explizit auf die Stimmenmehrheit abgestellt.<sup>45)</sup>

Diese auch in der Literatur vertretene Auffassung ist wohl dahin gehend zu relativieren, dass der Gewinnverteilungsbeschluss nur dann maßgeblich sein kann, wenn der Auszahlungszeitpunkt bewusst nach den steuerlichen Bedürfnissen des bzw. der Gesellschafter festgelegt wird. So wird etwa ein Gewinnverteilungsbeschluss, in dem der Gewinn auf Rechnung vorgetragen wird und es damit zu keiner Ausschüttung kommt, auch zu keinem Zufluss bei den Gesellschaftern führen. Wenn aber die Gewinnausschüttung unterlassen werden kann, muss es auch zulässig sein, einen vom Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses abweichenden Auszahlungstag festzulegen. Wirtschaftlich macht es nämlich keinen Unterschied, ob zunächst der Gewinn vorgetragen wird und in späterer Folge der gewünschte Auszahlungstag beschlossen wird oder ob gleich ein Gewinnverteilungsbeschluss mit diesem Auszahlungstag festgelegt wird. Eine starre Anknüpfung an den Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses ist u. E. daher abzulehnen.

Vielmehr bedarf es einer Interessenabwägung: Wurde der Auszahlungstag im wesentlichen steuerlichen Interesse des beherrschenden Gesellschafters auf einen späteren Auszahlungstag festgelegt, ist die Annahme des Zuflusses mit dem Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses gerechtfertigt. Ansonsten ist der Zufluss erst mit Auszahlung bzw. mit Gutschrift auf dem Verrechnungskonto der Gesellschafter gegeben. Zur Vermeidung von möglichen Manipulationen ist dies eine ausreichende Vorverlegung des Zuflusstages. Die Annahme des Zuflusses mit dem Gewinnverteilungsbeschluss auch in jenen Fällen, in dem die Ausschüttung nicht im wesentlichen steuerlichen Interesse des beherrschenden Gesellschafters verschoben wurde, wäre überschießend. Da die Rechtsprechung des VwGH zum Zufluss nach Maßgabe des Gewinnverteilungsbeschlusses ein *obiter dictum* darstellt<sup>46)</sup> und diese Beurteilung für den Entscheidungsfall nicht relevant war, bleibt abzuwarten, wie ein konkreter Fall entschieden wird.

Anders ist jener Fall zu beurteilen, in dem bereits Fälligkeit des Gewinnanspruches eingetreten ist und verschoben wird. Durch die Fälligkeit kommt es zum Zufluss beim Gesellschafter. Wird in weiterer Folge der Fälligkeitstermin verschoben, tritt Zufluss trotzdem mit dem Fälligkeitszeitpunkt ein, es sei denn, der Auszahlungszeitpunkt wird im wirtschaftlichen Interesse des Schuldners verschoben (Stundung).<sup>47)</sup> Letztendlich muss damit auch im Fall des Verschiebens des Auszahlungszeitpunktes bei gegebener Fälligkeit eine Interessenabwägung durchgeführt werden. Liegt die Verschiebung im wesentlichen Interesse des Schuldner, so liegt eine Stundung vor, bei der das Zufließen nicht fingiert wird, sondern erst mit dem tatsächlichen Zahlungszeitpunkt anzunehmen ist. Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben und kommt es zu einer Verschiebung auf Wunsch des Gläubigers, wird dadurch über den Anspruch disponiert und liegt Zufluss i. S. d. § 19 EStG vor, obwohl noch nicht bezahlt wurde.<sup>48)</sup>

In weiterer Folge ist somit zu untersuchen, ob und wie diese zu beherrschenden Gesellschafter von Kapitalgesellschaften entwickelten Zuflussgrundsätze auf Auszahlungen von Privatstiftungen mit satzungsmäßiger Regelung zu übertragen sind. Vorstellbar wären etwa Fälle, in denen der Stifter als Begünstigter und als Beiratsmitglied den Stiftungsvorstand faktisch beeinflussen und auf diese Weise den Auszahlungszeitpunkt bestimmen und damit auch manipulieren kann, oder etwa eine Stiftungsurkunde vorsieht, dass ein gewisser Prozentsatz des laufenden Gewinnes an die Begünstigten abzuführen ist und diese Verpflichtung zur Abführung jeweils mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Privatstiftung entsteht, unter der Annahme, dass der Stifter zugleich Begünstigter ist und faktisch den Auszahlungszeitpunkt beeinflussen kann. Dabei hat - wie bereits oben ausgeführt - der Begünstigte i. d. R. lediglich einen durch die Vorstandentscheidung bedingten Anspruch auf die Zuwendung<sup>49)</sup>, kann jedoch nicht Mitglied des Stiftungsvorstandes sein (§ 15 Abs. 2 PSG)<sup>50)</sup>. § 15 Abs. 2 PSG normiert weiters den Kreis der ausgeschlossenen Personen. Darunter fallen neben dem Begünstigten auch dessen Ehepartner sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind. Für den Fall der Bestimmung der Begünstigten in der Stiftungserklärung folgt daher u. E., dass aufgrund dieses weiten Ausschlusskatalogs des § 15 Abs. 2 PSG, mit dem vom Gesetzgeber besonderer Wert auf die Unabhängigkeit der Organe gelegt wurde<sup>51)</sup>, eine formelle Beeinflussung i. S. einer „beherrschenden Stellung“ nicht gegeben sein kann.

Eine beherrschende Stellung könnte sich u. U. ergeben, wenn dem Beirat zwar nicht die Auswahl der Begünstigten obliegt, jedoch die unbeschränkte Befugnis zur Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstandes besteht. Der angesprochene Problemkreis, ob einem Stiftungsbeirat, der ausschließlich oder mehrheitlich mit Begünstigten oder deren Angehörigen i. S. d. § 15 Abs. 2 PSG besetzt ist, die Rechte zur Bestellung und Abberufung des Stiftungsvorstands eingeräumt werden können, wird in der Literatur unterschiedlich behandelt.<sup>52)</sup> Nowotny<sup>53)</sup> überlegt, dass es zulässig sein könnte, wenn einem mit Begünstigten besetzten Beirat nur die Bestellungskompetenz übertragen wird und sich die Bestellungsduer in etwa am Fünfjahresrahmen des § 75 AktG orientiert, die Abberufungsmöglichkeit aber ausgeschlossen ist. Er meint dann jedoch, auch bei einer derartigen Trennung sei es „aus Gründen der Rechtssicherheit sowie des Schutzes vor Aushöhlung der gesetzlichen Wertungen“ nicht zulässig, „Entscheidungsrechte bei vom Amt selbst Ausgeschlossenen zu belassen“ (§ 15 Abs. 2 PSG). Ebenso skeptisch äußerte sich Grave<sup>54)</sup>, weil sich der Stifter und dessen Nachkommen in einem solchen Fall nicht der Verfügung über das der Privatstiftung gewidmete Vermögen begeben würden. Unter Bezugnahme auf Nowotny hält Micheler<sup>55)</sup> einen mit Begünstigten besetzten Beirat für zulässig, wenn diesem nur ein Bestellungsrecht oder ein auf wichtige Gründe beschränktes Abberufungsrecht zukommt und die Funktionsperiode des Vorstands nicht zu kurz bemessen ist. Zweifelhaft ist die Stellung des OGH zu der Frage. In der Entscheidung OGH vom 12. 5. 1997, 6 Ob 39/97x<sup>56)</sup> wurde ausgesprochen, dass die Installierung eines nur mit Begünstigten besetzten Beirats einer Privatstiftung, dem unter anderem die Befugnis zur Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstands ohne Beschränkung auf einen wichtigen Grund oder die Bestimmung von Vergütungen für den Vorstand zukommt, infolge Interessenkollision und zur Vermeidung der Umgehung der Unvereinbarkeitsbestimmungen (§ 15 Abs. 2, § 20 Abs. 3, § 23 Abs. 2 PSG) unzulässig sei. Gegen die von Nowotny und Micheler vertretene Auffassung spricht nach Ansicht des OGH die den Aufsichtsrat betreffende zwingende Unvereinbarkeitsregel. Auch dem Aufsichtsrat kann die Bestellung und Abberufung des Vorstandes übertragen werden, er darf aber nicht mehrheitlich mit Begünstigten besetzt werden (§ 23 Abs. 2 Satz 2 PSG). Diese zwingende gesetzliche Anordnung wäre obsolet, wenn anstelle des Aufsichtsrats ein Beirat mit den genannten Befugnissen installiert und zur Gänze mit Begünstigten besetzt werden könnte. Umgekehrt könnte aus den Ausführungen des OGH geschlossen werden, dass die Übertragung der Bestellungskompetenz und einer auf wichtige Gründe beschränkten Abberufungskompetenz an einen von den Begünstigten dominierten Beirat für zulässig angesehen werden kann. Mittlere Auffassungen vertreten Stern<sup>57)</sup> und König<sup>58)</sup>. Zuletzt hat G. Nowotny<sup>59)</sup> die Auffassung vertreten, dass die Bestellung von Vorstandsmitgliedern durch einen mehrheitlich mit Begünstigten besetzten Beirat stets zulässig sein soll, wenn die Funktionsperiode des Vorstandes nicht zu kurz ist, während eine Abberufungskompetenz eines mehrheitlich mit Begünstigten besetzten Beirates zwar im Grundsatz zulässig, jedenfalls aber auf wichtige Gründe zu beschränken ist.

Im nicht umgesetzten Entwurf zum Kapitalmarktoffensive-Gesetz sollte durch Anfügung eines weiteren

Satzes an § 14 Abs. 2 PSG die Rechtslage klargestellt werden. Nach dieser Bestimmung hätten den weiteren Organen, also etwa dem Beirat, „*insbesondere Aufgaben der Beratung und Überwachung des Stiftungsvorstands sowie der Bestellung seiner Mitglieder und ihrer Abberufung aus wichtigem Grund übertragen werden*“ können.<sup>60)</sup>

Wie die vorstehend referierten Stellungnahmen in Lehre und Judikatur sowie die geplante Änderung des § 14 Abs. 2 PSG durch den Gesetzgeber zeigen, ist ein unbeschränktes Abberufungsrecht des Beirats jedenfalls unzulässig; darauf folgt u. E. auch, dass in einer derartigen Konstellation keinesfalls ein „*beherrschender Einfluss*“ bestehen kann.

Da es somit keinen formalen beherrschenden Einfluss der Begünstigten auf die ausschüttungsbefugten Organe der Privatstiftung geben kann, scheidet ein Zufluss mit dem satzungsmäßig festgelegten Zeitpunkt aufgrund dieser Zuflussfiktion zunächst aus. Zu prüfen bleibt aber - wie oben ausgeführt -, ob es zu einer Vorwegverfügung durch Verschieben des Auszahlungszeitpunktes kommt. Insbesondere ist im Falle möglicher Manipulationen darauf abzustellen, ob der Begünstigte bereits faktisch verfügt hat. Wird etwa die Auszahlung eines fälligen Betrages auf Wunsch des Empfängers verschoben, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig ist, dann verfügt der Empfänger nach der Judikatur des VwGH damit über den Betrag. Dieser Betrag ist daher bereits in diesem Zeitpunkt und nicht erst mit der späteren Auszahlung zugeflossen.<sup>61)</sup> Eine ähnliche Konstellation wird man etwa im Falle der Privatstiftung annehmen müssen, wenn die Stiftungsurkunde derart präzise ausgestaltet ist, dass von einer „Fälligkeit“ der Zuwendung gesprochen werden kann. Dies gilt u. E. auch dann, wenn man mangels klagbaren Anspruchs keine zivilrechtliche Fälligkeit des Anspruches annehmen kann, da die „Fälligkeit“ in diesem Zusammenhang nicht formal zu sehen ist.

**IV. Ergebnis** Werden vom Stiftungsvorstand einer Privatstiftung Zuwendungen beschlossen, kommt für die Frage des Kapitalertragsteuerabzuges nach h. A. die Zuflussregel des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG zur Anwendung. Demnach ist der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmte Tag maßgeblich bzw. der Tag nach der Beschlussfassung, wenn kein Auszahlungstag bestimmt ist. Besteht eine stiftungssatzungsmäßige Zuwendungsregelung, so richtet sich im Falle eines zulässigerweise fehlenden formellen Ausschüttungsbeschlusses des Stiftungsvorstandes der Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge für Zwecke der KESt nach § 95 Abs. 4 Z 4 EStG, d. h. nach Maßgabe des § 19 EStG. Eine analoge Anwendung des § 95 Abs. 4 Z 2 EStG für den u. E. parallelen Regelungsfall der stillen Gesellschaft scheidet mangels planwidriger Gesetzeslücke aus, da § 95 Abs. 4 Z 4 EStG gewissermaßen als Auffangtatbestand (arg.: „bei anderen Kapitalerträgen“) alle nicht in § 95 Abs. 4 Z 1 bis 3 EStG genannten Kapitalerträge erfasst.

Ein Betrag ist nach der ständigen Rechtsprechung dann als i. S. d. § 19 EStG zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Bei Kapitalgesellschaften gilt im Falle eines Gesellschafters mit beherrschender Stellung allerdings zur Vermeidung von Manipulationen der Kapitalertrag bereits mit dem Gewinnverteilungsbeschluss als zugeflossen, wobei nach u. A. dabei eine einschränkende Interessenabwägung zu erfolgen hat. Auf eine Privatstiftung ist u. E. auf Grund des weiten Ausschlusskatalogs des § 15 Abs. 2 PSG im Falle einer in der Stiftungsurkunde festgelegten Zuwendung eine „beherrschende Stellung“ nicht möglich. Erfolgt die Auszahlung trotz satzungsmäßiger Regelung nicht zum festgelegten Zeitpunkt, sondern erst später, dann ist regelmäßig auch dieser spätere Zeitpunkt als Zuflusszeitpunkt anzunehmen. Eine Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer von den noch nicht ausbezahlten Zuwendungen hat daher zum Satzungsfälligkeitstag noch nicht zu erfolgen. Anderes gilt nur, wenn die Begünstigten trotz Zahlungswilligkeit bereits faktisch über den Betrag verfügt haben, also etwa die Auszahlung eines fälligen Betrages auf ihr Verlangen verschoben wurde.

---

\*) Mag. Georg Kofler, Mag. Stefan Schenk und MMag. Rudolf Weiermayer sind Assistenten am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung Steuerrecht, der Universität Linz.

<sup>1)</sup> Vgl. auch etwa Rief in Doralt/Nowotny/Kalss, Privatstiftungsgesetz, Anh. I, Rz. 77.

<sup>2)</sup> Vgl. etwa Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 19 Tz. 28.

<sup>3)</sup> Vgl. dazu *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 95 Tz. 16; *Mühlehner*, Der Zufluß von Gewinnanteilen und die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer, ÖStZ 1990, 210; ferner *Ritz*, BAO<sup>2</sup>, § 4 Tz. 4.

<sup>4)</sup> Vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 95 Tz. 18; *Mühlehner*, Der Zufluß von Gewinnanteilen und die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer, ÖStZ 1990, 210 f.; a. A. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 95 Tz. 5, wonach § 95 Abs. 4 EStG nur für jene Fälle Bedeutung erlangt, in denen der im Einzelfall bestimmte Zuflusszeitpunkt vor der tatsächlichen Ausschüttung erfolgt; die Regeln des § 19 EStG gelten demnach dann, wenn ein Kapitalertrag schon vor dem Zuflusszeitpunkt nach § 95 Abs. 4 EStG ausgeschüttet wird.

<sup>5)</sup> Vgl. dazu *Schießel*, Zuflußzeitpunkt von Dividenden für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzuges, WBI. 1989, 110; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 19 Tz. 28; *Bertl/Hirschler*, Der Zeitpunkt von Zuwendungen durch eine Stiftung, RWZ 1997, 381.

<sup>6)</sup> Vgl. *Bertl/Hirschler*, Der Zeitpunkt von Zuwendungen durch eine Stiftung, RWZ 1997, 381; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 95 Tz. 23. Gegen diese Lösung könnte Folgendes eingewendet werden: Zwar ist festzuhalten, dass Privatstiftungen mangels gesellschaftsrechtlich Beteiligter keine Ausschüttungen tätigen können, doch ist die Ausschüttung i. S. d. § 95 Abs. 4 Z 1 EStG nach h. A. - wie auch der Fall der stillen Beteiligung nach § 95 Abs. 4 Z 2 EStG zeige - im Wesentlichen i. S. einer Auszahlung zu verstehen (vgl. etwa *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 95 Tz. 23). Dagegen ließe sich einwenden, dass § 95 Abs. 4 Z 1 EStG ausdrücklich auf eine Ausschüttung abstellt und diese eben bei einer Privatstiftung nicht vorliegt; diese Sichtweise kann sich auch darauf stützen, dass § 95 Abs. 4 Z 1 EStG sowohl den Begriff der Ausschüttung als auch jenen der Auszahlung verwendet und ihnen damit jeweils eine unterschiedliche Bedeutung beimisst. Überdies müssten Begünstigte von ihrer Begünstigtenstellung keine Kenntnis haben und könnten zudem die Entgegennahme von Auszahlungen der Privatstiftung ablehnen. Eine derartige Auslegung hätte zur Konsequenz, dass Auszahlungen aus Privatstiftungen immer unter § 95 Abs. 4 Z 4 EStG zu subsumieren wären (vgl. dazu *Lang*, Der Zeitpunkt des Kapitalertragsteuerabzuges bei Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte, SWK-Heft 10/2001, Seite S 323).

<sup>7)</sup> Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 19 Tz. 19.

<sup>8)</sup> Vgl. nur *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 19 Tz. 8 m. w. N.; dazu sogleich unten.

<sup>9)</sup> Zu dieser etwa *Csoklich*, Anwendungsbereich und Gründung einer Privatstiftung, in: *Csoklich/Müller/Gröhs/ Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, 43; *Helbich*, Rechtsstellung der Begünstigten, in: *Constantia Privatbank AG* (Hrsg.), Die österreichische Stiftung, 160; ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP, 22. Zur Höhe der Zunwendung bei Fehlen präziser Regelungen in der Stiftungserklärung *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in: *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, 91.

<sup>10)</sup> Zu diesem Beispiel *Bertl/Hirschler*, Der Zeitpunkt von Zuwendungen durch eine Stiftung, RWZ 1997, 381.

<sup>11)</sup> Vgl. statt vielen *Csoklich*, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 261; *Helbich*, Rechtsstellung der Begünstigten, in: *Constantia Privatbank AG* (Hrsg.), Die österreichische Stiftung, 161; a. A. - soweit ersichtlich - nur *Fries*, Ch., Offene Fragen des Privatstiftungsrechts, ecolex 1993, 742, sowie *Bruckner/Fries*, Die Familienstiftung im Zivil-, Steuer- und Handelsrecht, 57.

<sup>12)</sup> Zur Erlangung der Begünstigtenstellung bei in der Stiftungserklärung Genannten durch die Eintragung der Stiftung in das Firmenbuch vgl. *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung im Zivil-, Steuer- und Handelsrecht, 56; *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in: *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, 82.

<sup>13)</sup> Vgl. *Micheler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 17 Tz. 19.

<sup>14)</sup> Vgl. *Löffler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 5 Tz. 11; *Micheler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 17 Tz. 19; *Csoklich*, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 261. Selbiges gilt nach dieser Auffassung auch dann, wenn der Stifter in der Stiftungserklärung bereits die Höhe der Zuwendung festgelegt hat. Dazu auch *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in: *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), *Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, 88.

<sup>15)</sup> Vgl. wiederum *Löffler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 5 Tz. 11; *Helbich*, Rechtsstellung der Begünstigten, in: *Constantia Privatbank AG* (Hrsg.), *Die österreichische Stiftung*, 164; *Csoklich*, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 262.

<sup>16)</sup> Vgl. ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP, 22; *Helbich*, Rechtsstellung der Begünstigten, in: *Constantia Privatbank AG* (Hrsg.), *Die österreichische Stiftung*, 161; *Löffler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 5 Tz. 19; *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in: *Gassner/ Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), *Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, 89 mit FN 37.

<sup>17)</sup> Vgl. ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP, 22.

<sup>18)</sup> Vgl. *Helbich*, Rechtsstellung der Begünstigten, in: *Constantia Privatbank AG* (Hrsg.), *Die österreichische Stiftung*, 161; *Helbich*, Überblick über das neue österreichische Privatstiftungsgesetz, IStr 1994, 34; *Adensamer*, Entwurf eines Privatstiftungsgesetzes. Zivilrechtlicher Teil, RdW 1993, 29; dazu auch *Löffler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 5 Tz. 9; *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung im Zivil-, Steuer- und Handelsrecht, 57; *Csoklich*, Haftung des Vorstandes einer Privatstiftung, RdW 1999, 261.

<sup>19)</sup> Kritisch dazu *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in: *Gassner/Göth/ Gröhs/Lang* (Hrsg.), *Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, 78.

<sup>20)</sup> Vgl. *Fries*, Ch., Offene Fragen des Privatstiftungsrechts, ecolex 1993, 742; ebenso *Bruckner/Fries/Fries*, Die Familienstiftung im Zivil-, Steuer- und Handelsrecht, 57. Mangels tatsächlichem dreipersonalem Verhältnis gegen den Vergleich mit dem Vertrag zu Gunsten Dritter *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in: *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), *Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, 78.

<sup>21)</sup> Vgl. *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in: *Gassner/Göth/Gröhs/ Lang* (Hrsg.), *Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, 89.

<sup>22)</sup> Vgl. wiederum *Briem*, Die rechtliche Stellung eines Begünstigten einer Privatstiftung, in: *Gassner/ Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), *Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, 90.

<sup>23)</sup> Vgl. *Bertl/Hirschler*, Der Zeitpunkt von Zuwendungen durch eine Stiftung, RWZ 1997, 381; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 95 Tz. 23. A. A. *Lang*, SWK-Heft 10/2001, Seite S 323.

<sup>24)</sup> Dazu wiederum ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP, 22; *Helbich*, Rechtsstellung der Begünstigten, in: *Constantia Privatbank AG* (Hrsg.), *Die österreichische Stiftung*, 161; *Löffler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 5 Tz. 19.

<sup>25)</sup> Vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 95 Tz. 21.

<sup>26)</sup> Etwa *Hallas*, Die kapitalertragsteuerliche Behandlung von Vorwegdividenden, WBI. 1989, 165 (passim); in diesem Sinne *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 95 Tz. 22, wonach der Beschluss der Körperschaft das über eine Ausschüttung nach Gesetz oder Satzung beschließende Organ der Körperschaft betrifft. Deutlicher *Quatschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 95 Tz. 6, wonach nicht § 95 Abs. 4 Z 1 EStG, sondern vielmehr § 95 Abs. 4 Z 4 EStG zur Anwendung kommt, wenn GmbH-Gewinne unmittelbar auf Basis des

Gesellschaftsvertrages bzw. des Gesetzes (§ 82 Abs. 2 GmbHG) ausgeschüttet werden. Zu § 82 Abs. 2 und § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG siehe *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts<sup>5</sup>, 432 ff.

27) Dazu ErlRV 1132 BlgNR XVIII. GP, 22.

28) Vgl. wiederum *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 95 Tz. 6 a. E. zu § 82 Abs. 2 GmbHG.

29) Vgl. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>4</sup>, 366.

30) Vgl. zu dieser Problematik *Werndl*, Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 300.

31) VwGH 9. 3. 1990, 88/17/0182, ÖStZB 1991, 319.

32) Vgl. *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1297.

33) Vgl. *Canaris*, Die Feststellung von Lücken im Gesetz, 39.

34) Vgl. dazu VwGH 19. 5. 1988, 87/16/0080, ÖStZB 1988, 536, wonach eine echte Rechtslücke immer dort anzunehmen ist, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig und somit ergänzungsbedürftig ist.

35) Der Charakter des § 95 Abs. 4 Z 4 EStG als Generalklausel bzw. Auffangtatbestand zeigt sich auch daran, dass durch das EStG 1988 die Regelungen über den Zeitpunkt des Zufließens grundsätzlich aus dem EStG 1972 übernommen wurden (vgl. ErlRV 621 BlgNR, XVII. GP, 94) und im EStG 1972 die dem § 95 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 entsprechende Vorschrift den Ausnahmetatbeständen vorangestellt war (§ 95 Abs. 1 EStG 1972).

36) Vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 95 Tz. 41.

37) So im Ergebnis auch *Bertl/Hirschler*, Der Zeitpunkt von Zuwendungen durch eine Stiftung, RWZ 1997, 381.

38) Vgl. etwa VwGH v. 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459; VwGH v. 22. 2. 1993, 92/15/0048, ÖStZB 1993, 537; VwGH v. 13. 12. 1995, 95/13/0246, ÖStZB 1997, 12; VwGH v. 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161.

39) Vgl. etwa *Braito*, Zufluß und Aktivierung von Gewinnanteilen an Kapitalgesellschaften, RdW 1985, 226; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 19 Tz. 30 (Gewinnanteile); *Birk* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 11 dEStG Rz. 62.

40) Vgl. etwa VwGH 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459 = ÖStZ 1994, 188 = SWK-Heft 3/1994, Seite R 13; *Braito*, Zufluß und Aktivierung von Gewinnanteilen an Kapitalgesellschaften, RdW 1985, 226; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 19 Tz. 30 (Gewinnanteile); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 19 Tz. 19; *Birk* in *Herrmann/ Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 11 dEStG Rz. 62; vgl. ferner VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161 = ÖStZ 1997, 549 = RdW 1997, 703 = SWK-Heft 30/1997, Seite K 29. Kritisch *Trzaskalik* in *Kirchhof/Söhn*, Einkommensteuergesetz, § 11 dEStG Rdnr. B 120.

41) Vgl. etwa *Braito*, Zufluß und Aktivierung von Gewinnanteilen an Kapitalgesellschaften, RdW 1985, 226. Zur ähnlichen Argumentation im Hinblick auf § 95 Abs. 4 Z 1 EStG vgl. *Schießel*, Zuflußzeitpunkt von Dividenden für Zwecke des Kapitalertragssteuerabzuges, WBI. 1989, 110. Diese Fiktion des Zuflusses greift aber nicht im Fall der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft. Zahlungsunfähigkeit liegt nach der Rechtsprechung erst dann vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (z. B. VwGH 19. 5.

1993, 89/13/0052, ÖStZB 1994, 34; VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161). Dies ist dann gegeben, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mittel dauernd unfähig ist, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im Wesentlichen zu begleichen.

Zahlungsunfähigkeit setzt ein dauerndes Nichtzahlens können voraus, während eine bloße Zahlungsstockung im Allgemeinen dann anzunehmen ist, wenn lediglich vorübergehend und kurzzeitig ein Mangel an Zahlungsmitteln besteht, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung - wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites - wieder behebbar ist. Das tatsächliche Zahlungsverhalten sowie die Kreditwürdigkeit können Indizien für die Beurteilung der Frage der Zahlungsunfähigkeit sein (vgl. EStR 2000, Rz. 4604; BMF 30. 7. 1999, Protokoll über die Lohnsteuerbesprechung 1999, AÖF 1999/197).

<sup>42)</sup> Vgl. wiederum *Braito*, Zufluß und Aktivierung von Gewinnanteilen an Kapitalgesellschaften, RdW 1985, 226; *Birk* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 11 dEStG Rz. 62.

<sup>43)</sup> Vgl. VwGH v. 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459 = ÖStZ 1994, 188 = SWK-Heft 3/1994, Seite R 13, unter Berufung auf *Reich-Rohrwig*, Das österreichische GmbH-Recht, 125; ebenso VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161 = ÖStZ 1997, 549 = RdW 1997, 703 = SWK-Heft 30/1997, K 29.

<sup>44)</sup> Dazu auch *Birk* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 11 dEStG Rz. 62.

<sup>45)</sup> Vgl. *Birk* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 11 dEStG Rz. 62.

<sup>46)</sup> Konkret ging es in VwGH 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459 nämlich um das Verschieben des Auszahlungszeitpunktes für Leistungen des Gesellschafters an seine Gesellschaft, wobei die Gesellschaft den Aufwand bereits steuerlich geltend machte, der Gesellschafter aber als §-4-Abs.-3-Ermittler den Zufluss bei ihm verneinte.

<sup>47)</sup> Vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 19 Tz. 25 m. w. N.

<sup>48)</sup> VwGH 29. 10. 1974, 1141/74; 9. 9. 1998, 95/14/0160; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 19 Tz. 23.

<sup>49)</sup> Vgl. *Micheler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 17 Tz. 19.

<sup>50)</sup> Dazu *Torggler*, Stiftungsvorstand und Begünstigte - Gewaltentrennung in Theorie und Praxis, in: *Gassner/ Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, 61.

<sup>51)</sup> Vgl. *Micheler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 15, § 16 Tz. 5.

<sup>52)</sup> Vgl. zum Nachfolgenden auch die Ausführungen in OLG Wien, 31. 5. 1999, 28 R 244/98b, NZ 2000, 120 = WBI. 2000/113, und bei *Nowotny*, G., Die Anforderungen an die Stiftungsurkunde aus dem Blickwinkel des Firmenbuchgerichts, in: *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, 155 ff.

<sup>53)</sup> *Nowotny*, Die Organisation der Privatstiftung, in: *Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg.), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, 155 ff.

<sup>54)</sup> *Grave*, Die Privatstiftung aus rechtlicher Sicht - ein Erfahrungsbericht, in: *Tinti/Umdasch/Marenzi* (Hrsg.), Sorgfalt und Verantwortung, FS Jakobljevich, 25.

<sup>55)</sup> *Micheler* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, Privatstiftungsgesetz, § 15, § 16 Tz. 26.

<sup>56)</sup> OGH in ecolex 1997, 941 = EvBl. 1997/177 = GesRZ 1997, 191 = JBl. 1997, 776 [König] = RdW

1997, 534; zu dieser Entscheidung *Stern*, OGH zur Familienstiftung: Einfluß der Begünstigten auf Vorstandsbestellung unzulässig, RdW 1997, 521. Vgl. auch *Strasser*, Gedanken zu einem aus Begünstigten zusammengesetzten Beirat, JBl. 2000, 487.

<sup>57)</sup> *Stern*, OGH zur Familienstiftung: Einfluß der Begünstigten auf Vorstandsbestellung unzulässig, RdW 1997, 521.

<sup>58)</sup> Glosse zu JBl. 1997, 776.

<sup>59)</sup> Nowotny, G., Die Anforderungen an die Stiftungsurkunde aus dem Blickwinkel des Firmenbuchgerichts, in: *Gassner/Göth/Gröhs/Lang* (Hrsg.), Privatstiftungen - Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis, 160.

<sup>60)</sup> Die Erläuterungen zum Entwurf führen dazu aus: „Die Inkompatibilitätsbestimmungen des Privatstiftungsgesetzes haben zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten und Unklarheiten geführt. Widersprüchliche Entscheidungen (vgl. z. B. OGH 12. 5. 1997, 6 Ob 39/97x, GesRZ 1997, 191 und OLG Wien 31. 5. 1999, 28 R 244/98b, GesRZ 1999, 259) zeigen, dass dem Privatstiftungsgesetz offenbar nicht mit der von der Praxis zu Recht geforderten Klarheit zu entnehmen ist, welche Zusammensetzung und welche Aufgaben ein weiteres Organ im Sinn des § 14 Abs. 2 haben kann. Die vorgeschlagenen Ergänzungen des § 14 sollen die gewünschten Klarstellungen bringen. Abs. 2 zählt die möglichen Aufgaben eines solchen Organs auf und ergänzt insoweit auch § 9 Abs. 2 Z 1. § 14 Abs. 3 stellt weiters klar, dass einem solchen weiteren Organ auch Begünstigte angehören können, wenn der Stifter nichts anderes in der Stiftungserklärung bestimmt (vgl. § 15 Abs. 2 und 3, § 20 Abs. 3 und § 23 Abs. 2). Die Unvereinbarkeit des Vorstandsamts mit der Begünstigtenstellung (§ 15 Abs. 2 und Abs. 3) soll sohin nicht die Bestellung des Stiftungsvorstands und seine Abberufung bei Vorliegen eines wichtigen Grundes durch ein Organ im Sinn des § 14 Abs. 2 in der vorgeschlagenen Fassung verhindern.“

<sup>61)</sup> Vgl. VwGH v. 9. 9. 1998, 95/14/0160, ÖStZB 1999, 188 = ecolex 1999/23 = RdW 1998, 716; Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 19 Tz. 23.