

Zuwendung an die Begünstigten einer Privatstiftung; rechtliche Voraussetzungen und Unvereinbarkeit zwischen Begünstigtenstellung und Vorstandsposition

1. Die unentgeltliche Überlassung der Nutzung eines Grundstückes an einen Begünstigten stellt bei einer Privatstiftung eine steuerbare Zuwendung nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 dar. Das Vorliegen von Liebhaberei hindert diese Zuwendung ebensowenig, wie die Tatsache, dass die Stiftung keine Investitionen tätigen musste. Auch der Einwand einer Kollision zwischen Begünstigtenstellung und Vorstandsposition war im gegenständlichen Fall nicht zielführend. Die Begünstigtenstellung entstand erst mit der vom Vorstand zu treffenden Wahl zwischen Verpachtung und unentgeltlicher Liegenschaftsüberlassung und der zusätzlich zu treffenden Auswahl der Begünstigten. Bis dahin bestand nur eine „potentielle Begünstigtenstellung“.
2. Eine potentielle Begünstigtenstellung reicht nach dem Schutzzweck der Norm nicht aus, um die Unvereinbarkeitsregelung anzuwenden, da Begünstigte nur solche Personen sind, deren aktuelle Begünstigtenstellung unmittelbar und ohne dazwischen tretenden Akt feststeht. Wirkt ein Mitglied des Stiftungsvorstands trotz Vorliegens einer Unvereinbarkeit an einer Geschäftsführungsentscheidung mit, so kommt es für die Wirksamkeit derselben darauf an, ob das Beschlussergebnis durch die Teilnahme des ausgeschlossenen Mitgliedes beeinflusst werden konnte. Gemeint ist damit eine Beeinflussung entgegen dem Stiftungszweck.

PSG: § 15 Abs 2, 17 Abs 2;
§ 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988

UFS 8.7.2005,
RV/0375-L/05

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. (eigennützige Privatstiftung) wurde vom 8. September bis zum 28. September 2004 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte folgendes fest:

(a) Die Bw. sei lt. Stiftungsurkunde vom 11. Oktober 2000 nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG) von den Stiftern MF, JF und AH gegründet worden. Der Vorstand habe aus drei Mitgliedern, nämlich aus Frau AH, dem Ehegatten WH und Frau AJ bestanden.

Im Jahr 2002 habe JF stiftungsintern die Funktionen des Herrn WH übernommen.

Die Privatstiftung sei an vier Gesellschaften beteiligt gewesen, wobei eine davon in Konkurs gegangen sei.

In diesem wirtschaftlichen Umfeld seien die Liegenschaften der Familie F an die Privatstiftung übertragen worden. Die seitens der Raika bei der Stiftung hypothekarisch sichergestellten Bankverbindlichkeiten (incl. Zinsen und Spesen) seien in den Jahresabschlüssen von Herrn MF (Handel mit Orientteppichen) beinhaltet.

(b) Bezüglich folgender Liegenschaften würden Schenkungssteuerbescheide vorliegen:

a. EZ 1 GB 50 A (Attersee) - örtlich als „W“-Haus bezeichnete Liegenschaft. Der „Industrielle“ W sei mit den Stiftern weder bekannt, noch verwandt.

b. Elternhaus EZ 2 GB 49 (G)

c. Wohnung EZ 3 GB 49

Die Stiftung sei im Firmenbuch eingetragen. Seitens der Stiftung habe man in den Jahren 2000 bis 2002 Körperschaftsteuererklärungen eingereicht. Dabei habe man nur Schenkungssteuern, Firmenbucheintragungen sowie diverse Bankspesen und Zinsen als Aufwendungen im Rahmen von Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. Aufwendungen gemäß § 12 KStG 1988 geltend gemacht. Daher seien in den Prüfungsjahren laufend Verluste erzielt worden.

Am 15. Juni 2004 habe der Steuerberater mitgeteilt, dass die Liegenschaften von den Stiftern selbst benützt, keine Miete bezahlt und auch keine Erträge erwirtschaftet würden. In der Betätigung könne daher keine Einkunftsquelle gesehen werden, sodass Liebhaberei anzunehmen sei.

Dieser Meinung könne sich der Prüfer (ohne weiteres Eingehen auf die Liebhabereiverordnung) bei Kenntnis der Sachlage anschließen, da mangels Vermietungsabsicht nie Einkünfte erzielt würden und somit eine Einkunftsquelle von Haus aus nie vorgelegen sei.

(c) Der Steuerberater sei im Verlauf des Prüfungsverfahrens mit der Rz 238 der Stiftungsrichtlinien konfrontiert worden, wonach es zutreffendenfalls im Rahmen von Nutzungen zur nachfolgenden Bewertung kommen könne („üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes“). Eine leerstehende und nicht vermietete Wohnung sei im übrigen nicht in die Berechnung miteinbezogen worden.

Das Haus am Attersee sei mit Servituten, Rechtsstreitigkeiten über einen Zugang zum Bootshaus und Hypotheken belastet.

Seitens der Gemeinde sei ausgeführt worden, dass es häufig zu Vermietungen von Appartements oder zur Errichtung von Häusern käme und daher nichts über Mietpreise ganzer Liegenschaften ausgesagt werden könne. Die Mietpreise für Wohnungen erreichten häufig das Niveau von Linz in guter Lage. Seitens des Prüfers sei bei der Bewertung äußerst vorsichtig vorgegangen worden. Nach

eingehender Besprechung von Mietpreisen für Wohnungen (am Attersee) sei der Prüfer zum Ansatz von 110 S/m² gelangt, dies entspreche einem monatlichen Wert von ca. 14.000,00 S. Dem Vorschlag der Bw., den üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes für ein Haus in G mit monatlich 6.000,00 S anzunehmen, sei der Prüfer gefolgt (dies decke sich ungefähr mit Mietpreisen von Mietwohnungen im Gemeindegebiet an der Untergrenze).

Somit ergäbe sich ein Jahreswert von 240.000,00 S für die beiden Liegenschaften, wobei seitens des Steuerberaters und Prüfers Einigung habe erzielt werden können, dass diese vorsichtige Bewertung künftig zu keinen Auffassungsunterschieden hinsichtlich der Bewertung führen solle.

Die Umstände des Einzelfalles - erschwerte Vermietbarkeit des ganzen Hauses, Alter der Liegenschaften, Streitigkeiten, Servituten und Marktlage - seien in die Betrachtung eingeflossen. Nicht ganzjährig bewohnte Appartements am Attersee seien sicher höher zu bewerten, wären aber nicht vergleichbar.

(d) Die vom Steuerberater (spontan) vorgebrachten Bedenken zur Rechtsrichtigkeit der beabsichtigten Vorgangsweise des Finanzamtes seien nachfolgend erläutert:

- a. Die Zurechnung eines Mittelpreises des Verbrauchsortes infolge von Nutzungen käme wegen des Vorliegens von Liebhaberei möglicherweise nicht in Betracht.
- b. Es habe sich am „privaten Charakter“ der Liegenschaften - welche von Personen schon seit erdenklichen Zeiten bewohnt würden - durch die Gründung der Stiftung nichts geändert.
- c. Die Finanzierungen der Hypotheken könnten infolge Liebhaberei nicht steuerlich verwertet werden.
- d. Zurechnungsproblematik (wer sei Empfänger?).

Die BP habe auf die RdW 2002/323 verwiesen. Laut den Stiftungsrichtlinien könnten Zuwendungen je nach der Festlegung in Stiftungsurkunden nicht nur aus erwirtschafteten Früchten, sondern auch aus dem Substanzvermögen der Privatstiftung stammen. Liege bei der Privatstiftung ein steuerneutraler Vorgang vor, dh. die Vermögensminderung könne weder als Betriebsausgabe noch im Rahmen der Werbungskosten geltend gemacht werden, so sei eine Zuwendung aus der Substanz heraus beim Begünstigten steuerwirksam.

Wende ein Stifter ein Mietwohngrundstück einer Privatstiftung zu, und die Stiftung verzichte auf Mietzinse, so ändere sich (steuerlich) bei der Stiftung nichts, es komme aber für den Gratisbewohner zu einer steuerpflichtigen Zuwendung. Laut *Doralt* liege der kapitalertragsteuerpflichtige Vorteil darin, dass ein Objekt unentgeltlich bzw. unterpreisig genutzt werde. Der Vorteil werde mit dem ortsüblichen Mittelpreis des Verbraucherortes bewertet. Die Zurechnung der Nutzung erfolge an die Begünstigten (Ehegatten F.) als Bewohner der Liegenschaften. Die KEST werde der Privatstiftung vorgeschrieben.

Folgende Nutzungen würden der KEST unterzogen:

Für 2000 gesamt 240.000,00 S mit 60.000,00 S.

Für 2001 gesamt 240.000,00 S mit 60.000,00 S.

Für 2002 gesamt 17.441,48 € mit 4.360,37 €

Für 2003 gesamt 17.441,48 € mit 4.360,37 €.

2. Gegen die aufgrund der BP ergangenen KEST-Bescheide für 2000 bis 2003 vom 4. Oktober 2004 wurde (nach beantragter und stillschweigend gewährter Verlängerung der Berufsfrist) mit Schreiben vom 15. Dezember 2004 Berufung erhoben:

- a. Beantragt werde, die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 ersatzlos zu beheben.
- b. Die Vorschreibung der KEST stütze sich hauptsächlich auf Rz 238 der Stiftungsrichtlinien. Dort erwerbe eine Privatstiftung eine Liegenschaft, errichte darauf eine Villa und überlasse sie dem Stifter zu verschiedenen Fallkonstellationen. Diesen Fällen sei gemeinsam, dass die Stiftung selbst Vermögen erwerbe und mittels Errichtung eines Gebäudes erweitere. Sie überlasse dann das entgeltlich erworbene Vermögen dem Stifter, daraus erfolge die Zuwendungsbesteuerung.

Dies erscheine gedanklich nachvollziehbar. Die Zuwendung eines Nutzens, den man vorher nicht gehabt habe, sei eine Zuwendung mit allen Folgen. Ebenso wenn die Privatstiftung Mittel aufgewendet habe, um diese Zuwendung zu verschaffen.

c. Der gegenständliche Sachverhalt stelle sich aber völlig anders dar:

(1) Die Privatstiftung habe nichts aufgewendet, sondern das Liegenschaftsvermögen sei ihr unentgeltlich zugewendet worden. Sie habe auch keinen späteren Sanierungs- oder Herstellungsaufwand zu tragen gehabt, auch keine laufenden Betriebskosten.

(2) Der Charakter der Wirtschaftsgüter (Liegenschaften), welche zugestiftet worden seien, habe sich durch die Zustiftung nicht verändert. Konkret seien die Liegenschaften vorher und nachher vom Stifter bzw. seinen nahen Angehörigen bewohnt worden. Diese dienten also dem privaten und persönlichen Wohngebrauch der vorgenannten Personen. Sie stellten daher insofern objektiv erkennbar „notwendiges Privatvermögen“ dar („steuerneutrales Vermögen“ im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 24.6.2004, 2001/15/0002). Wenn die Liegenschaften als steuerneutrales Vermögen keine Kosten verursachten, so erscheine es mehr recht als billig, auch den Nutzern keine steuerlichen Folgen angedeihen zu lassen, was aber mit einer Zuwendungsbesteuerung erfolgen würde.

(3) Die Privatstiftung habe keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Erwerb dieser Liegenschaften zu tätigen gehabt.

(4) Auch hätten die Liegenschaften vor und nach der Übernahme ins Vermögen der Stiftung zur hypothekarischen Besicherung von Krediten gedient, welche nicht auf die Stiftung übertragen worden seien. Insofern hätten sich die früheren Eigentümer einer Möglichkeit begeben, die von ihnen aufgenommenen Kredite mittels eines Verkaufes dieser Liegenschaften zu bedienen.

(5) Im Rahmen der Stiftungsurkunde und der Zusatzurkunde seien die Stifter davon ausgegangen, dass sie in den Privathäusern wohnen bleiben würden.

A. Das gehe aus § 1 der Stiftungsurkunde (mit dem entsprechenden Wohnort) hervor. In § 5 seien die Vorstände bestellt worden: Frau AH, Herr WH und Frau AJ.

In § 6 Z 3 der Stiftungsurkunde stehe: „In der Anmeldung eines Vorstandsmitgliedes ist gegenüber dem Firmenbuchgericht zu erklären, dass weder das Vorstandsmitglied noch eine ihm im Sinne des Privatstiftungsgesetzes nahestehende Person Begünstigter ist.“

B. In der Stiftungszusatzurkunde werde weiteres Vermögen (Liegenschaften) gestiftet. Es gehe daraus unmittelbar hervor, dass der Stifter und seine Gattin jenes Objekt, in dem sie wohnten, stiften würden. Die Adresse sei in der Stiftungsurkunde genannt.

In § 3 der Stiftungszusatzurkunde werde geregelt: „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 Attersee benützten. Das sei in der Stiftungsurkunde ersichtlich, JF übe mittlerweile auch die Funktion eines Vorstandes der Privatstiftung aus. Die Tochter sei ebenso Vorstand der Privatstiftung.

Gemäß § 15 Abs. 2 PSG könnten Begünstigte, deren Ehegatten sowie Personen, die mit den Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt seien, sowie juristische Personen nicht Mitglieder des Vorstandes sein. In der gegenständlichen Privatstiftung ergebe sich daher eine Unvereinbarkeit zwischen Vorstandsmandat und Begünstigtenstellung. Eine Begünstigtenstellung sei daher nicht denkbar. Es handle sich jedenfalls um ein vorbehaltenes Nutzungsrecht.

Die Frage des Vorliegens von Liebhaberei für die Stiftung werde differenziert zu sehen sein. Schließlich sei die Privatstiftung auch Gesellschafterin von diversen Gesellschaften. Hinsichtlich dieser Stellung werde nicht von vorneherein Liebhaberei anzunehmen sein.

3. Mit (undatiertem) Schreiben nahm die Betriebsprüfung zur Berufung nach Aufforderung durch den Sachbearbeiter des Finanzamtes vom 10. Februar 2005 wie folgt Stellung:

Der Stiftung seien Liegenschaften mit Stiftungszusatzurkunde vom 11. Oktober 2000 gewidmet worden. Das Haus EZ 2 GB 49 werde seitens der Ehegatten (Stifter) unentgeltlich bewohnt. Die BP habe eine Zuwendung von monatlich 6.000,00 S betreffend der Liegenschaft in G angesetzt, da das Objekt nunmehr der Stiftung gehöre.

Die stiftungsgemäße Verwertung erfolge durch Verpachtung oder unentgeltliche Zurverfügungstellung an die Stifter und näher bezeichnete Angehörige. Mietverträge habe man nicht abgeschlossen, die Liegenschaft werde vom Stifter und seiner Gattin unentgeltlich bewohnt. Nach Ansicht des Prüfers sei weder ein Wohnrecht zurückbehalten worden, noch sei ein solches aus der Stiftungszusatzurkunde ableitbar.

Hinsichtlich des Hauses am Attersee handle es sich um ein Wochenendhaus der Ehegatten F., der Jahreswert der Nutzung sei entsprechend niedrig angesetzt worden (168.000,00 S), da die Liegenschaft durch Rechtsstreitigkeiten belastet sei.

Zum Sachverhalt könne lediglich klaggestellt werden, dass hinsichtlich der Bankverbindlichkeiten Pfandbestellungsurkunden im Grundbuch eingetragen seien (Kredite habe man nicht mitübertragen) und dass man Schenkungssteuern vorgeschrieben habe.

Tatsache sei, dass sich die genannten Liegenschaften nunmehr im Eigentum der Stiftung befänden und seitens der Stifter unentgeltlich bewohnt würden. Daher sei eine Zuwendungsbesteuerung vorgenommen worden.

4. Am 16. März 2005 wurde die Berufung vom 15. Dezember 2004 betreffend die Haftungs- und Abgabenbescheide für 2000 bis 2003 vom 4. Oktober 2004 vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung (BVE) als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde wie folgt begründet (Auszüge aus der BVE):

(a) „Am 11. Oktober 2000 wurde die Stiftungsurkunde betreffend die Berufungswerberin gemäß § 7 Abs. 1 PSG errichtet. Als Stifter scheinen folgende Personen auf: MF, JF und AH.

Der Zweck der Berufungswerberin wurde wie folgt umschrieben (§ 2 der Stiftungsurkunde): Zweck der Berufungswerberin ist die Erhaltung und ertragreiche Verwertung des Familienvermögens der Stifter für sich und die Rechtsnachfolger, weiters die Versorgung der Stifter und ihrer Angehörigen.

In § 3 der Stiftungsurkunde ist festgelegt, dass im Sinn des § 9 Abs. 2 Z 7 PSG festgestellt wird, dass Stiftungszusatzurkunden errichtet werden können.

Am selben Tag, dh am 11. Oktober 2000 wurde eine Stiftungszusatzurkunde errichtet, die von der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin am 23. Februar 2005 über Aufforderung durch das Prüforgan übermittelt wurde. In dieser Stiftungszusatzurkunde ist unter anderem folgendes bestimmt:

§ 2: Herr MF, geb., widmet hiermit der Stiftung zur Erreichung des Stiftungszweckes und überträgt daher aufgrund des Widmungsaktes sein Alleineigentum an der Liegenschaft EZ 2 Grundbuch 49 und weiters widmet Frau JF, geb. ... aufgrund des Widmungsaktes ihr Alleineigentum an der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch 50 A sowie widmet und überträgt Frau JF, geb. ... die ihr gehörigen 48/10000 Anteile ob der Liegenschaft EZ 3, GB 49, mit denen das Wohnungseigentum an der Wohneinheit W/51 untrennbar verbunden ist, an die Berufungswerberin mit dem Sitz ... , welche hiermit die Vertragsannahme erklärt.

§ 3: 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, Ehegatte, Lebensgefährten). Dieser Personenkreis wird von den Stiftern und dem Stiftungsvorstand jeweils bestimmt.

In § 4 finden sich die Aufsandungserklärungen betreffend die in § 2 angeführten Liegenschaften. § 5 betrifft die Übertragung von Geschäftsanteilen an zwei Firmen. § 6 bestimmt, dass die mit der Errichtung und Durchführung dieser Stiftungszusatzurkunde verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben die Berufungswerberin trägt. In § 7 wird erklärt, dass die Vertragsparteien ausdrücklich übereinstimmen, dass jedem von ihnen von diesem Notariatsakt Ausfertigungen in beliebiger Anzahl erteilt werden können. Sonstige Regelungen enthält die Stiftungszusatzurkunde nicht.

Aufgrund eines am 15. Dezember 2000 bei Gericht eingelangten Antrages wurde die Berufungswerberin am 20. Dezember 2000 ins Firmenbuch eingetragen.

Bezüglich der Liegenschaft EZ 2 GB 49 wurde die Berufungswerberin mit dem Rang von 4437/2000 aufgrund der Stiftungszusatzurkunde vom 11. Oktober 2000 als Eigentümerin eingetragen. Ein Fruchtgenussrecht, ein Wohnrecht oder ein anderes Gebrauchsrecht im Sinn der §§ 504, 509, 521 ABGB zugunsten der Stifter wurde nicht eingetragen. Die Eintragung des Eigentumsrechts an der EZ 1 GB 50 A zugunsten der Berufungswerberin ist ebenfalls erfolgt und zwar aufgrund eines Beschlusses des BG Frankenmarkt vom 28. März 2001 als Grundbuchsgericht. Auch bezüglich dieser Liegenschaft sind den Stiftern keine Nutzungen vorbehalten worden. Verkehrsteuerlich wurde die Übertragung der angeführten Liegenschaften lediglich als schenkungsteuerpflichtig behandelt (vgl. das Fax der steuerlichen Vertretung vom 25. Februar 2005, mit dem der Schenkungssteuerbescheid vom 11. Februar 2005 übermittelt wurde, sowie Auszüge aus der Niederschrift der Betriebsprüfung).

In dem am 5. Februar 2001 eingelangten Fragebogen „Verf 15“ wurde als Geschäftstätigkeit der Berufungswerberin folgendes angeführt: „Erhaltung und ertragreiche Verwertung des Familienvermögens.“

Mit Schreiben vom 15. Juni 2004, eingelangt am 17. Juni 2004, wurde von der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin folgendes mitgeteilt:

Die Liegenschaften würden von den Stiftern selbst benützt und es werde keine Miete bezahlt. Es würden keine Erträge erwirtschaftet. In der Betätigung könne daher keine Einkunftsquelle angenommen werden, sodass Liebhaberei vorliege.

(b) Im Zeitraum 8. September bis 28. September 2004 fand durch die Amtsbetriebsprüfung eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO idF BGBl I Nr. 124/2003 statt, bei der folgendes festgestellt wurde (vgl. die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 30. September 2004):

Die Liegenschaften der „Familie F“ wurden an die Berufungswerberin übertragen. Die seitens der Raika bei der Berufungswerberin hypothekarisch sichergestellten Bankverbindlichkeiten (inkl. Zinsen und Spesen) sind in den Jahresabschlüssen von Herrn MF (Handel mit Orientteppichen) beinhaltet.

Am 15. Juni 2004 teilte der Steuerberater mit, dass die Liegenschaften von den Stiftern selbst benützt, keine Miete bezahlt und keine Erträge erwirtschaftet werden.

Zur rechtlichen Würdigung:

Die Zurechnung der „Nutzungen“ erfolgt an die Begünstigten (nämlich die Ehegatten F. als Bewohner der gegenständlichen Liegenschaften)

Die KEST wird bei der Berufungswerberin vorgeschrieben.

Anlässlich der Schlussbesprechung vom 26. September 2004 werden die zitierten „Nutzungen“ wie folgt der KEST unterzogen:

	2000	S 240.000,00-	S 60.000,00-
	2001	S 240.000,00-	S 60.000,00-
	2002	€ 17.441,48	€ 4.360,37
Nachschau (1-12/03)	2003	€ 17.441,48	€ 4.360,37

Das Finanzamt Linz erließ am 4. Oktober 2004 einen diesen Feststellungen der Außenprüfung entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid an die Berufungswerberin.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Anbringen vom 15. Dezember 2004 Berufung erhoben und beantragt, den Bescheid vom 4. Oktober 2004 ersatzlos aufzuheben.

(c) Über die gegenständliche Berufung wurde wie folgt erwogen:

(1) Gemäß § 7 Abs. 1 PSG wird die Privatstiftung durch eine Stiftungserklärung errichtet; sie entsteht mit der Eintragung im Firmenbuch. Im gegenständlichen Fall wurde eine Stiftungserklärung (Stiftungsurkunde vom 11. Oktober 2000) errichtet und es wurde die Berufungswerberin ins Firmenbuch eingetragen. Rechtsfolge der Eintragung der Berufungswerberin in das Firmenbuch ist, dass sie als juristische Person entstanden ist (vgl. *Huber in Doralt/Nowotny/Kalss*, PrivatstiftungsG, § 13, Rz 3).

Gemäß § 1 Abs 2 Z 1 KStG 1988 gelten als Körperschaften im Sinn des KStG 1988 alle juristischen Personen des privaten Rechts. Sihin fällt auch die Privatstiftung unter die Regelung des KStG. Privatstiftungen sind daher grundsätzlich unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (vgl. *Rief in Doralt/Nowotny/Kalss*, PrivatstiftungsG, Anh I, Rz 25). Die Berufungswerberin ist eine sogenannte eigennützige Privatstiftung, weil sie nicht der Erfüllung von gemeinnützigen Zwecken iS der §§ 34 ff BAO, sondern der Förderung eines ganz eingegrenzten Personenkreises dient (vgl. hierzu zB *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, PrivatstiftungsG, § 1, Rz 23 ff).

Bei Erfüllung der Voraussetzungen, die in § 13 Abs. 1 KStG 1988 angeführt sind - nämlich insbesondere der Vorlage der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde(n) an das örtlich und sachlich zuständige Finanzamt - bestehen auf der Ebene der Privatstiftung teilweise Steuerbefreiungen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Stiftungszusatzurkunde vom 11. Oktober 2000 dem Finanzamt als gemäß § 8 Abs. 1 AVOG sowie § 58 BAO zuständiger Behörde, erst mit Fax der steuerlichen Vertretung vom 23. Februar 2005 vorgelegt wurde.

(2) Im gegenständlichen Fall kann es allerdings dahin gestellt bleiben, ob die Berufungswerberin für den berufsgegenständlichen Zeitraum als unter die Bestimmung des § 13 Abs. 1 KStG fallend oder nicht (Konsequenz: es gilt § 7 Abs. 3 KStG) anzusehen ist, weil Gegenstand der Berufung nicht die Frage der ertragsteuerlichen Behandlung der Berufungswerberin in diesem Zeitraum ist. Eigentliche Frage ist vielmehr, ob Kapitalertragsteuerpflicht für die unstrittige Nutzung der Häuser EZ 1 GB 50 Attersee, sowie der EZ 2 GB 49 durch die Stifter (Ehegatten F.) besteht, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Berufungswerberin gemäß § 95 Abs. 2 iVm § 95 Abs. 3 Z 1 EStG (vgl. *Doralt/Kirchmayr*, EStG, Tz 6 zu § 95) haftet.

(3) Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF BGBl Nr. 797/1996 sind Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte Einkünfte aus Kapitalvermögen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden.

§ 93 Abs. 2 Z 1 lit d EStG 1988 normiert bezüglich der angeführten Zuwendungen Kapitalertragsteuerpflicht.

Durch die in § 27 Abs. 1 Z 7 sowie § 93 Abs. 2 Z 1 lit d EStG verwendete Formulierung „Zuwendung jeder Art“ wird angeordnet, dass Zuwendungen in jedweder Form, dh als Geld- oder Sachleistung bei den Empfängern der Zuwendung (kapitalertrag)steuerpflichtig sind. Es fällt daher auch die unentgeltliche oder unterpreisige Überlassung von Vermögenswerten zur Nutzung unter die Zuwendungsbesteuerung, wie eben auch die im gegenständlichen Fall erfolgte unentgeltliche Überlassung zweier Grundstücke samt darauf befindlicher Häuser zur Nutzung durch die Stifter (vgl. *Doralt/Kirchmayr*, EStG, Tz 125/1).

Die Zuwendungen müssen - entgegen der in der Berufung vertretenen Auffassung (vgl. die Ausführungen, wonach, wenn „nun aber diese Liegenschaften der Berufungswerberin keine steuerlichen Folgen verursachen würden, so erscheine es mehr recht als billig, auch den Nutzern (identen Personen) keine steuerlichen Folgen angedeihen zu lassen, was aber mit der Zuwendungsbesteuerung jedenfalls erfolgen würde“) - nicht aus dem erwirtschafteten Vermögen bedient werden, sondern können auch aus der Substanz heraus geleistet werden (vgl. *Doralt/Kirchmayr*, aaO, Tz 126 zu § 27; weiters auch *König*, „Die Vermögens- und Nutzungszuwendung von eigen- bzw gemischtnützigen Privatstiftungen, RdW 2002/323).

(4) Auch die Argumentation in der Berufung, eine Besteuerung der Nutzungszuwendung einer Privatstiftung (im gegenständlichen Fall die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Häuser) sei nur dann zulässig, wenn die Privatstiftung nach Zuwendung der genutzten Objekte durch den Stifter in diese Objekte etwas investiert habe (arg „Sie (die Berufungswerberin) hat auch keinen späteren Sanierungs- oder Herstellungsaufwand zu tragen gehabt), ist durch das Gesetz nicht gedeckt, zumal eine Einlagenrückzahlung im Sinn des § 4 Abs. 12 EStG bei Privatstiftungen nicht möglich ist (vgl. *König*, aaO, RdW 2002/323 unter Punkt 2).

(5) Zu der weiteren Argumentation in der Berufung, eine Zuwendungsbesteuerung könne deswegen nicht erfolgen, weil es sich bei den in Rede stehenden Objekten um "steuerneutrales" Vermögen handle, ist festzuhalten, dass das in der Berufung angezogene Erkenntnis des VwGH zu einer Kapitalgesellschaft ergangen ist. Der in diesem Erkenntnis ausgesprochene Rechtssatz lautet wie folgt:

„Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl. *Wiesner - Schneider - Spanbauer - Kohler*, KStG 1988, 134; *Hofstätter - Reichel*, Tz 78 zu § 4 Abs 1 EStG 1988).“

Diese Zuordnung zum steuerneutralen Vermögen führt aber entgegen der offenbar von der Berufungswerberin vertretenen Auffassung nicht dazu, dass dieses nicht zum Betriebsvermögen gehörige Vermögen ertragsteuerlich überhaupt keine Konsequenzen mehr auslösen kann. Vielmehr gelten für diesen Bereich - auch wenn für die betroffene Körperschaft die Vorschrift des § 7 Abs. 3 KStG grundsätzlich anzuwenden ist - die Entnahme-Einlage-Grundsätze des § 6 EStG 1988 bzw die Vorschriften der §§ 29 bis 31 EStG 1988 (vgl. *Wiesner*, „Privatvermögen“ einer GmbH, der VwGH setzt die Judikatur zur Trennung von betrieblichem und gesellschaftsrechtlichem Vermögen fort, RWZ 2004/56).

Für die Frage der Besteuerung einer Zuwendung auf Ebene der Empfänger ist es aber ohne Relevanz, aus welchem Vermögensteil die Zuwendung stammt. Daher sind beispielsweise verdeckte Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften aus einer Liebhabereitfähigkeit auf der Ebene der Anteilsinhaber ertragsteuerlich zu erfassen (vgl. auch Rz 335 zu den KStR 2001).

Die Besteuerung der Begünstigten ist insbesondere auch nicht davon abhängig, ob in der Stiftung ein Gewinn angefallen ist, dh eine Besteuerung der Begünstigten hat auch dann zu erfolgen wenn die Stiftung gar keine Einkünfte erzielt hat, bzw. ihre Betätigung als Liebhaberei zu beurteilen ist (vgl. *Wellinger*, Nutzungszuwendungen von Privatstiftungen, RdW 2004/336 unter Punkt 5).

(6) Die steuerliche Konsequenz des in der Berufung (auf Seite 2 in der Mitte) erstatteten Vorbringens, dass zu bedenken sei, dass die gestifteten Liegenschaften vor und nach der Übernahme ins Vermögen der Stiftung zur hypothekarischen Besicherung von Krediten dienen würden (laut Grundbuch sind alle gestifteten Liegenschaften mit Pfandrechten belastet), welche jedenfalls nicht auf die Stiftung übertragen worden seien und sich insofern die früheren Eigentümer einer Möglichkeit begeben hätten, die von ihnen aufgenommenen Kredite mittels eines Verkaufes dieser Liegenschaften zu bedienen, ist nicht erkennbar, zumal eine Eigentumsübertragung an die Privatstiftung stattgefunden hat, dh die früheren Eigentümer haben (und nicht „hätten“) sich der Möglichkeit des Verkaufes der gestifteten Liegenschaften begeben.

(7) Das Vorbringen in der Berufung es sei „mehr recht als billig“, dass dann, wenn das gestiftete Vermögen keine steuerlichen Folgen bei der Stiftung auslösen würde, auch bei den Stiftern keine steuerlichen Folgen ausgelöst werden, ist kein rechtliches Vorbringen (sondern stellt allenfalls eine von der Berufungswerberin geäußerte rechtspolitische Kritik an der derzeitigen Gesetzeslage dar). Dieses Vorbringen ist durch das Gesetz in keiner Weise gedeckt, weil es um die Besteuerung zweier unterschiedlicher Steuersubjekte geht. Im Körperschaftsteuerrecht (vgl. zB *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, 1. Band, Tz 26 ff zu § 1) gilt das Trennungsprinzip. Eine Zuwendung der Privatstiftung ist nämlich auch dann steuerpflichtig, wenn sie auf der Ebene der Privatstiftung nicht steuerpflichtig war (zB Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG).

(8) Die in der Berufung angeführte Unvereinbarkeit der Funktion als Vorstandsmitglied mit der Eigenschaft als Stifter ergibt sich aus § 15 Abs. 2 PSG. Allerdings ändert ein Verstoß gegen § 15 Abs. 2 PSG an der Besteuerung der Nutzungszuwendung nichts, weil es abgabenrechtlich nur darauf ankommt, ob eine Nutzungszuwendung erfolgt ist oder nicht (§ 23 Abs. 2 bis 4 BAO).

(9) Das unter Punkt 2 der Berufung erstattete Vorbringen, dass sich aus der Anführung der Wohnanschriften der Stifter ergeben würde, ein Nutzungsrecht an den gestifteten Objekten sei vorbehalten, ist unzutreffend, weil die Anführung der Wohnanschrift nichts über das der Nutzung der Wohnstätte zugrunde liegende Rechtsverhältnis aussagt.

Bezüglich des Vorbringens in der Berufung, die Stifter hätten sich in der Stiftungszusatzurkunde vom 11. Oktober 2000 ein Nutzungsrecht an den gestifteten Objekten vorbehalten, ist festzuhalten, dass sich aus dem in der Berufung zitierten § 3 der Stiftungszusatzurkunde sowie auch aus den übrigen Bestimmungen ein solcher Vorbehalt nicht ergibt. Aus § 3 der Stiftungszusatzurkunde ergibt sich vielmehr das Gegenteil: In dieser Bestimmung wird es nämlich der Berufungswerberin freigestellt, in welcher Art und Weise sie die übertragenen Liegenschaften verwendet („die ... Verwertung der Liegenschaften erfolgt wahlweise durch Verpachtung oder durch unentgeltliche Zurverfügungstellung an die Stifter und deren Angehörige...“). Hätten sich die Stifter hingegen ein Nutzungsrecht an den in Rede stehenden Liegenschaften vorbehalten, wäre eine Verpachtung der Liegenschaften durch die Berufungswerberin gar nicht möglich.

Es wurde daher tatsächlich das Eigentumsrecht an den angeführten Liegenschaften ohne Vorbehalt eines Nutzungsrechts zugunsten der Stifter an die Berufungswerberin übertragen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

5. Mit Schreiben vom 19. April 2004 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf das VwGH-Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0002 sei Rücksicht zu nehmen, weil die darin geäußerte Rechtsansicht der Rechtsmeinung der Finanzverwaltung entgegenstehe.

6. Am 18. Mai 2005 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

7. Folgende Unterlagen sind für die Beweiswürdigung heranzuziehen:

a. Stiftungsurkunde vom 11. Oktober 2000:

In § 2 der Stiftungsurkunde ist geregelt (Auszug):

1. Zweck der Privatstiftung ist die Erhaltung und ertragreiche Verwertung des Familienvermögens der Stifter für sich und die Rechtsnachfolger, weiters die Versorgung der Stifter und ihrer Angehörigen. Darunter sind zu verstehen: Die Stifter, die leiblichen Nachkommen der Stifter in gerader Linie und deren leibliche Nachkommen, die Ehegatten der Stifter bei aufrechter Ehe und die hinterlassenen Ehegatten, deren Ehe zum Zeitpunkt des Ablebens eines Stifters oder Nachkommens eines Stifters aufrecht war, bis zu einer allfälligen Wiederverheiratung oder Eingehens einer Lebensgemeinschaft oder bei unverheirateten Mitgliedern der Familie der oder die jeweiligen Lebensgefährten.

2. Der Stiftungszweck kann durch alle wirtschaftlich erforderlichen Maßnahmen verwirklicht werden.

b. Stiftungszusatzurkunde vom 11. Oktober 2000 (Auszug):

In § 3 ist geregelt:

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.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die Privatstiftung ist ein Rechtsträger, dem Vermögen gewidmet wird, durch dessen Nutzung und Verwaltung (bzw. Verwertung) der vom Stifter vorgegebene Zweck erfüllt werden soll.

(a) Allgemeines:

Die Stiftung wird Eigentümer des ihr gewidmeten Vermögens. Für den Stifter bedeutet das, dass er sich seines Vermögens „entäußert“ und daher nicht mehr Eigentümer dieses Stiftungsvermögens ist. Die Stiftung selbst ist eigentümerlos und vom rechtlichen Schicksal des Stifters und seiner Erben losgelöst (*Eiselsberg*, AnwBl 1994, 407).

Stifter ist derjenige, der mit einer Stiftungserklärung eine Privatstiftung entstehen lässt. Wesentlicher Teil der Stiftungserklärung ist die Bezeichnung des gewidmeten Vermögens, das vom Stifter (in der Stiftungsurkunde oder mittels einer „Nachstiftung“) übertragen wird.

Der Stiftungszweck kommt in der Begünstigungsregelung zum Ausdruck. Der Stifter bezeichnet jene Personen, die er begünstigen will, er kann sich auch selbst als Begünstigten einsetzen. Begünstigter ist der in der Stiftungserklärung Bezeichnete (jedes Rechtssubjekt: natürliche und juristische Personen, Personenhandelsgesellschaften usw.). Die Begünstigung kann in jeder geldwerten Leistung liegen, also eine Geld- oder Sachleistung sein (zB. das Bereitstellen einer Wohnung, der Gebrauch einer Bibliothek usw.: *Doralt/Nowotny/Kalss*, „Privatstiftungsgesetz“, § 5 „Begünstigter“, Rz 1 ff.).

(b) Besteuerung der Stiftung:

Die Stiftung selbst unterliegt als unbeschränkt steuerpflichtige juristische Person der Körperschaftsteuer. Der Körperschaftsteuersatz gilt für betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte. Zu unterscheiden ist, ob eine Offenlegung der Stiftungsurkunden gemäß § 13 Abs. 1 KStG 1988 erfolgte, sodass aufgrund des Entfalls von § 7 Abs. 3 KStG 1988 die Stiftung Einkünfte aus allen in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten haben kann oder ob sie (bei Nichterfüllung der Bedingung) nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufweisen darf.

(c) Besteuerung des Begünstigten:

Zuwendungen an den Begünstigten (Barzahlungen oder Sachzuwendungen) werden 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 fallen auch Nutzungszuwendungen (s. *Brauner*, VWT 2003 H 3, 32 - zum Fruchtgenußrecht an einer Wohnung u. a.). Für die Einbehaltung und Abfuhr dieser Steuer haftet die Stiftung gemäß § 95 Abs. 2 iVm. § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988.

Dabei wird aber nicht unterschieden, ob die Zuwendungen oder ausbezahlten Beträge aus der seinerzeit der Privatstiftung gewidmeten Substanz oder den in der Privatstiftung steuerfrei gebliebenen oder aus versteuerten Einkünften stammen (so schon *Eiselsberg* in AnwBl. 1994, 407; *König* in RdW 2002/323; Beispiele dazu in den Stftr 2001, Rz 217).

Nach Ansicht des BMF sind zwei Fälle zu unterscheiden (*Wiesner*, RdW 1993, 346; bestritten von *Doralt*, in RdW 2002/118, tw. anders ebenfalls *König*, RdW 2002/323):

(1) Die Zuwendung ist in der Stiftungserklärung gedeckt, der Empfänger ist jedenfalls Begünstigter oder Letztbegünstigter. Seine Einkünfte können daher nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 besteuert werden und sind bei der Stiftung gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nicht abzugsfähig (insoweit keine verdeckte Einkommensverwendung).

(2) Stiftungsurkundlich nicht gedeckte überhöhte Zuwendungen an Begünstigte fallen ebenfalls unter § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, weil dort von „Zuwendungen jeder Art“ die Rede ist (s. auch *Doralt/Nowotny/Kalss*, „Privatstiftungsgesetz“, Anh I, Rz 71 ff.).

2. Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Überlassung von der Stiftung gewidmeten Grundstücken und Häusern an die Begünstigten eine Zuwendung gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 darstellen kann.

(a) § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 regelt 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 werden Zuwendungen von Privatstiftungen abgabenrechtlich wie Zuwendungen von Kapitalgesellschaften behandelt. Auch Zuwendungen aus der Substanz der Privatstiftung sind steuerpflichtig.

(b) Begünstigte sind nach den Regelungen der vorliegenden Stiftungsurkunde (in § 2) der Stifter und seine Rechtsnachfolger bzw. deren Ehegatten. Die der Stiftung gewidmeten Grundstücke und Häuser wurden den Begünstigten unentgeltlich überlassen. Damit ist zweifelsfrei eine Nutzungszuwendung an die Begünstigten erfolgt und zwar in der Form, die in der Stiftungsurkunde vorgesehen ist, sodass von einer der Satzung entsprechenden Zuwendung ausgegangen werden kann.

(c) Die Bw. bezweifelt allerdings aus den in der Berufung vorgebrachten Gründen, dass eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 angenommen werden kann. Diesen Einwendungen ist folgendes entgegenzuhalten:

(1) Fehlende Investitionen der Privatstiftung in Bezug auf die gewidmeten Liegenschaften:

Die Zuwendung (der Vorteil des Begünstigten) liegt im vorliegenden Fall in der Nutzung und nicht in der Übernahme von Investitionen durch die Privatstiftung (so schon König in RdW 2002/323, in Punkt 2.2. zur Überlassung einer Luxusvilla: Die Investitionskosten wären nur dann als Zuwendung anzusehen, wenn der Begünstigte wirtschaftliches Eigentum an den überlassenen Grundstücken erwerben würde). Mögliche „Nutzungszuwendungen“ und die „Zuwendung getätigter Investitionen“ sind demgemäß zu trennen. Aus fehlenden Investitionen kann nicht darauf geschlossen werden, dass eine Nutzungszuwendung nicht möglich ist.

(2) Widmung der Liegenschaften als „steuerneutrales Vermögen“:

Die Bw. wendet ein, es liege „steuerneutrales Vermögen“ vor, das außerhalb einer Zuwendungsbesteuerung liege (unter Verweis auf VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0002).

In der obzitierten VwGH-Entscheidung wird festgehalten, dass durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen werden. Die Betriebsvermögenseigenschaften von Wirtschaftsgütern seien bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen, wie bei Einkommensteuersubjekten. Ein Wirtschaftsgut das bei einer Kapitalgesellschaft objektiv erkennbar privaten Zwecken diene, stelle notwendiges Privatvermögen dar und könne somit nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden.

Diese Rechtsprechung ist für die Entscheidung der gegenständlichen Rechtsfrage ohne Bedeutung:

Vermögensgegenstände einer Privatstiftung können aus allen beweglichen und unbeweglichen, körperlichen und unkörperlichen Sachen bestehen, egal ob sie betrieblichen, Wohn- oder anderen Zwecken gewidmet sind (*Doralt*, aaO., § 1, Rz 14). Die Begünstigung der Zuwendung kann - darauf deutet 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 (Bereitstellen einer Wohnung, Gebrauch einer Bibliothek usw. - *Doralt*, aaO., § 5, Rz 2). Der Begriff des Privat- und Betriebsvermögens kann allenfalls im Rahmen der Gewinnermittlung des jeweiligen Körperschaftsteuersubjektes maßgeblich sein. Für den Begriff der Zuwendung im Rahmen der Besteuerung des Begünstigten der Privatstiftung spielt er jedoch keine Rolle, weil diesem jeder Vermögensgegenstand zugewendet werden kann, der der Privatstiftung gewidmet wurde. Gerade dies ist 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 kann.

Kann aber jedwedes geldwerte Vermögen sowohl gewidmet, als auch dem Begünstigten durch Nutzungsüberlassung oder Übertragung zur Verfügung gestellt werden, so müsste der Gesetzestext eine (sprachlich) deutliche Einschränkung in Bezug auf bestimmte Vermögenswerte enthalten, wollte man die von der Bw. behauptete Beschränkung der Zuwendungsbesteuerung herauslesen. Gerade das Gegenteil ist aber der Fall. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 spricht von "Zuwendungen jeder Art" und erfasst damit alle im Rechtssinn möglichen Zuwendungen ohne Einschränkung.

(3) Besicherung von Krediten durch die Liegenschaften:

Wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt hat, ist nicht ersichtlich, welche konkrete Auswirkung eine allenfalls bestehende Kreditsicherung auf den Ausgang der gegenständlichen Frage haben sollte. Die Wirtschaftsgüter wurden der Stiftung übertragen, sodass diese die Verfügungsmacht darüber erlangt hat. Soweit aus diesem Vermögen Zuwendungen an den Begünstigten erfolgen, besteht Steuerpflicht. Allfällige Besicherungsfunktionen des bezeichneten Vermögens ändern daran nichts.

(4) (Un)Billigkeit der Besteuerung:

Die Ausführungen zur Billigkeit sind nach dem in c (2) Gesagten unbeachtlich, weil es lediglich auf die Zuwendung an den Begünstigten ankommt.

(5) Unvereinbarkeit der Vorstandsfunktion:

Die Bw. erkennt eine Kollision zwischen der Begünstigtenfunktion und der Stellung als Stiftungsvorstand (offenbar bei den Personen AH und FJ).

a. Einbindung des Stiftungsvorstandes in die relevanten Rechtsvorgänge:

Zustiftungen und Nachstiftungen bedürfen (im Gegensatz zur Erstwidmung) der Annahme durch die Stiftung (dh. eines Tätigwerdens des ordnungsgemäß zusammengesetzten Stiftungsvorstandes).

Zuwendungen der Privatstiftung wiederum muss der Begünstigte annehmen. Titel für die Übertragung dieser Zuwendungen ist eine Erklärung des Stiftungsvorstandes, die durch die Annahme des Begünstigten zur Vereinbarung wird (*Doralt/Nowotny/Kalss*, „PSG“, § 5, Rz 4).

b. § 15 Abs. 2 PSG regelt folgendes: „Ein Begünstigter, dessen Ehegatte sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, sowie juristische Personen können nicht Mitglieder des Stiftungsvorstandes sein.“

Stifter sind laut § 1 der vorliegenden Stiftungsurkunde vom 11. Oktober 2000 Herr MF, Frau JF und Frau AH. Begünstigte sind nach § 2 der Stiftungsurkunde die Stifter, deren leibliche Nachkommen und Ehegatten. Als Stiftungsvorstände fungierten Frau AH (die zudem auch Vorsitzende war), Frau AJ und Herr WH seit 20. Dezember 2000 und Frau JF seit 26. Juli 2002, sodass offenkundig eine teilweise Übereinstimmung zwischen der Funktion der Begünstigten und des Stiftungsvorstandes bestand.

In § 17 Abs. 3 PSG wird ausgeführt, dass sämtliche Mitglieder des Stiftungsvorstandes nur gemeinschaftlich zur Abgabe von Willenserklärungen und zur Zeichnung für die Privatstiftung befugt sind, wenn nicht die Stiftungserklärung anderes bestimmt.

Dem § 6 der Stiftungserklärung ist zu entnehmen, dass der (Stiftungs)Vorstand (diesfalls Frau AH) die Stiftung in allen Angelegenheiten nach außen vertritt, wobei jeweils der Vorstandsvorsitzende gemeinsam mit einem zweiten Vorstandsmitglied zur Vertretung berechtigt ist. Beschlüsse des Stiftungsvorstandes können auch im schriftlichen Wege gefasst werden, wobei dies jeweils auch die einstimmige Zustimmung aller Vorstandsmitglieder zu dieser Form der Beschlussfassung voraussetzt.

Die Stiftungszusatzurkunde, mit welcher die Widmung der Liegenschaften ermöglicht wurde, enthält die Unterschriften der drei Stiftungsvorstände, darunter auch diejenige des Vorsitzenden.

Die Zulassung der Zuwendung konnte nach den in der Stiftungsurkunde festgelegten Regeln nur im Zusammenwirken zwischen dem Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes und den anderen Mitgliedern des Vorstandes erfolgen.

Damit sind verschiedene Rechtsakte durch ein Vorstandsmitglied gesetzt worden, das zumindest zu Beginn der Begünstigtenstellung (dieser Zeitpunkt ist noch zu prüfen) aus dem Stiftungsvorstand ausscheiden hätte müssen.

Bei der Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch wurde eine Kollision vom Firmenbuch nicht erkannt. Die Stiftungszusatzurkunde, die der Aufklärung hätte dienen können, wurde nicht an das Firmenbuch übermittelt.

c. Wird ein Vorstandsmitglied entgegen den Unvereinbarkeitsregeln bestellt, ist die Ausübung der Funktion unzulässig. Betroffene Personen erhalten die Möglichkeit das Bestellungs Hindernis zu beseitigen. Nehmen diese die Bestellung dennoch an, tritt mit Annahme ein rechtswidriger Zustand ein. Das durch Annahme entstandene Rechtsverhältnis ist nichtig. Diese Nichtigkeit kann durch Feststellungsklage nach § 228 ZPO geltend gemacht werden (*Doralt*, aaO, § 15/16, Rz 11 ff.). Kannte der Dritte die Unvereinbarkeit nicht und wurde eine Vertretungshandlung gesetzt, ist die Stiftung nach § 15 Abs. 1 HGB daran gebunden (Rechtsscheinhafung - *Doralt*, aaO, § 15/16, Rz 14).

d. Fraglich sind die Auswirkungen der gegenständlich unrichtigen Vorstandsbestellung in zivilrechtlicher (und in weiterer Folge in steuerrechtlicher) Hinsicht, wobei zwischen der Liegenschaftswidmung und der Zuwendung zu unterscheiden ist:

A. Die Widmung des Liegenschaftsvermögens erfolgte in der Stiftungszusatzurkunde. Nur die Mindestvermögenswidmung in der Stiftungsurkunde ist ein einseitiges Rechtsgeschäft, das nur der Willenserklärung des Stifters bedarf, um die Rechtsfolgen auszulösen. Dagegen bedürfen Zustiftungen (Zuwendungen die nicht durch einen Stifter erfolgen) und Nachstiftungen (Zuwendungen des Stifters durch Änderungen der Stiftungserklärung) der Annahmeerklärung der Stiftung (*Doralt*, aaO, § 7, Rz 2). Diese Annahme ist erfolgt, wie sich aus den Aufsandungserklärungen und den Schenkungssteuerzahlungen betreffend die erwähnten Liegenschaften ergibt. Wurde sie allerdings von einem Vorstand durchgeführt, dem ein Begünstigter als Mitglied angehörte, so könnte fraglich sein, ob der Widmungsvorgang dadurch (zivilrechtlich) rechtsungültig wird.

Der Berufungssenat geht aus folgenden Gründen davon nicht aus:

1) Der Beginn der Begünstigtenstellung hängt davon ab, ob der/die Begünstigte(n) in der Stiftungserklärung konkret bezeichnet wird, aufgrund objektiv feststellbarer Tatsachen individualisierbar ist oder ob es einer konkretisierenden Entscheidung bedarf. In den ersten beiden Fällen entsteht die Begünstigtenstellung mit der Eintragung der Stiftung in das Firmenbuch. Im zweiten Fall mit der Feststellung der in der Stiftungsurkunde bezeichneten Stelle (*Doralt*, aaO, § 5, Rz 7). Ist der Beginn der Begünstigtenstellung noch von Bedingungen abhängig, beginnt die Begünstigtenstellung erst mit Eintritt der Bedingung. Begünstigte im Sinne der Unvereinbarkeitsregelungen liegen dann nicht vor, sondern nur potentiell Begünstigte. Dasselbe gilt, wenn die Feststellung des Begünstigten noch von einem Organbeschluss oder der Entscheidung einer vom Stifter dazu berufenen Stelle abhängt (Arnold, Privatstiftungsgesetz, § 5, Rz 26 ff. und § 15, Rz 25 ff.). Eine potentielle Begünstigtenstellung reicht nach dem Schutzzweck der Norm nicht aus, um die Unvereinbarkeitsregelung anzuwenden, weil Begünstigte nur solche Personen sind, deren aktuelle Begünstigtenstellung unmittelbar und ohne dazwischentretenden Akt feststeht.

Im vorliegenden Fall sind in der Stiftungsurkunde die Stifter MF, JF und AH namentlich genannt, weiters ist ausgeführt, dass der Zweck der Stiftung in der Erhaltung und Verwertung des Familienvermögens „der Stifter für diese und ihre Rechtsnachfolger“ besteht und dass der Stiftungsvorstand jene Stelle ist, der die Begünstigten festzustellen hat (§ 2). Im Zusammenhang mit dem Text der Stiftungszusatzurkunde (§ 3) ergibt sich außerdem, dass die Verwertung der Liegenschaften durch Verpachtung oder Zurverfügungstellung erfolgen kann.

Die Begünstigten und die an sie zu erbringende Zuwendung ergeben sich somit nicht automatisch aus den Urkunden. Vielmehr ist zuerst eine Entscheidung darüber zu treffen, ob die Liegenschaften verpachtet oder den Begünstigten zur Verfügung gestellt werden und dann sind die Begünstigten aus dem Kreis der Familie der Stifter auszuwählen. Beide Entscheidungen hat der Stiftungsvorstand zu treffen. Mit Beginn der Stiftung gab es daher noch gar keine Begünstigten, sondern nur potentiell Begünstigte, weil vom Vorstand noch mehrere Entscheidungsakte zu treffen waren. Eine Unvereinbarkeit der Begünstigten- und Vorstandsstellung im Zeitpunkt der Widmung liegt somit nicht vor. Selbst wenn man (aus faktischen Gründen - nämlich der Nutzung der Liegenschaften durch die Stifter) davon ausgehen würde, dass die Begünstigten bereits in der Urkunde ausreichend konkretisiert wurden, stünde der Begünstigtenstellung noch immer der lt. § 3 der Zusatzurkunde zu vollziehende Willensakt (Entscheidung über Verpachtung oder Zurverfügungstellung) entgegen.

2) Auch eine aufrechte Begünstigtenstellung im Zeitpunkt der Widmung wäre kein Hindernis:

Nach der vorliegenden OGH-Judikatur (beispielsweise seien erwähnt OGH vom 15.12.2004, 6 Ob 180/04 w und OGH vom 14.12.2000, 6 Ob 278/00 a) können entgegen dem § 15 Abs. 2 PSG bestellte Vorstandsmitglieder nach § 27 PSG zwar vorzeitig abberufen werden, der Widmungsvorgang als solcher bleibt jedoch zivilrechtlich aufrecht (dh. Nichtigkeit des Widmungsvorganges wurde vom OGH nicht angenommen). Dies wäre nach Ansicht der Berufungsbehörde schon deshalb folgerichtig, weil eine Eintragung des Stiftungsvorstandes im Firmenbuch (wie auch im vorliegenden Fall) einen nicht unbeträchtlichen Publizitätswert hat und eine ex tunc-Nichtanerkennung der Widmungsannahme durch den Stiftungsvorstand dem Gläubigerschutzgedanken, der auch durch § 15 Abs. 1 HGB garantiert ist (*Doralt*, aaO, § 15/16, Rz 14), geradezu Hohn sprechen würde. Auch in der hier strittigen Causa sind gerade Dritte - nicht aber die als Stifter bzw. die als Vorstände auftretenden Personen - schutzwürdig.

Wirkt ein Mitglied des Stiftungsvorstandes trotz Vorliegens einer Unvereinbarkeit an einer Geschäftsführungsentscheidung mit, so kommt es für die Wirksamkeit derselben darauf an (s. *Arnold*, aaO, § 15, Rz 55), ob das Beschlussergebnis durch die Teilnahme des ausgeschlossenen Mitgliedes beeinflusst werden konnte. Gemeint ist damit offenkundig eine Beeinflussung entgegen dem Stiftungszweck. § 15 Abs. 2 PSG dient nämlich nach hA der Erfüllung des Stiftungszweckes (bzw. der Vermeidung kollidierender Interessen des Begünstigten und des Stifters - so OGH vom 14.12.2000, 6 Ob 278/00 a) und dem Gläubigerschutzgedanken. Diese Grundsätze wurden aber im gegenständlichen Fall nicht verletzt. Zweck der Stiftung ist nach § 2 der Stiftungsurkunde die Erhaltung und Verwertung des Familienvermögens der Stifter. In der Stiftungszusatzurkunde wurden Liegenschaften der Stifter „zur Erreichung des Stiftungszweckes“ der Privatstiftung gewidmet, wobei deren stiftungsgemäße und ertragreiche Verwertung gemäß § 3 auch durch die unentgeltliche Zurverfügungstellung an die Stifter und deren Angehörige erfolgen konnte. Der bestellte Stiftungsvorstand hat mit der Annahme der Liegenschaftswidmungen (ohne Übernahme von Verbindlichkeiten) zugunsten der Privatstiftung nur den Stifterwillen erfüllt und konnte insofern gar keine dem Schutzgedanken des § 15 Abs. 2 PSG widersprechende Handlungen setzen.

3) Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher die Widmung der Liegenschaften, die durch die Eintragung der Privatstiftung als Eigentümerin und durch die Abgabe von Schenkungssteuererklärungen dokumentiert ist, zivilrechtlich (und damit auch steuerrechtlich) gültig zustandegekommen.

B. Auch auf den Bereich der Zuwendungen hat die Vorstandsbestellung keinen Einfluss:

1) Nach dem vorab Gesagten entsteht die Begünstigtenstellung erst mit der Auswahl der Begünstigten durch den Stiftungsvorstand, sodass auch der Akt der unentgeltlichen Zurverfügungstellung der Liegenschaften noch durch einen gültig bestellten Vorstand erfolgt, weil die Vorstandsmitglieder vor dem bezeichneten Willensakt des Vorstandes nicht Begünstigte sein konnten (sondern erst eine juristische Sekunde später).

2) Eine Kollision wäre aber auch im Bereich der Zuwendung nicht hinderlich:

Die Stifter erhielten als Begünstigte Nutzungen an Liegenschaften eingeräumt, die zuvor rechtmäßig der Privatstiftung gewidmet wurden. Die erfolgte private Nutzung der Liegenschaften wurde nicht bestritten. Damit ist aber die Zuwendung de facto erfolgt. Ob diese zu Recht oder zu Unrecht durch den bestellten Stiftungsvorstand eingeräumt wurde, ist für die Anwendung des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nicht von Bedeutung, da im Steuerrecht auf die Gesetzmäßigkeit jener Handlungen, die zu steuerlichen Vorteilen führen, nicht abgestellt wird (in diesem Zusammenhang ist auf § 23 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach der Umstand, dass ein rechtswidriges (gesetzwidriges) Verhalten zur Tatbestandsverwirklichung führt, der Abgabenverpflichtung nicht entgegensteht).

Die Tatsache, dass Stiftungsvorstandsmitglieder dem Kollisionsrecht unterliegen, hätte demgemäß keinen Einfluss auf die Frage, ob und in welcher Höhe tatsächlich erfolgte Zuwendungen an Begünstigte zu versteuern sind.

e. In der Berufung wird ausgeführt, "in der Privatstiftung ergibt sich eine Unvereinbarkeit zwischen Vorstandsmandat und Begünstigtenstellung. Eine Begünstigtenstellung ist daher nicht denkbar."

Soweit die Bw. allenfalls davon ausgeht, dass aufgrund einer unrichtigen Vorstandsbestellung die Begünstigtenposition der AH bzw. der FJ quasi „aufgehoben“ wird, ist ihr auch in diesem Punkt nicht beizupflichten:

Da Zuwendungen an die Stifter im vorliegenden Fall erfolgt sind, müssen die Begünstigten vorher (vom Vorstand) festgestellt worden sein. Selbst ein entgegen dem Stiftungszweck festgestellter Begünstigter hat bereits einen klagbaren Anspruch gegen die Stiftung erworben. Zudem bedarf es gar keiner formalen Entscheidung von der feststellenden Stelle, es reicht aus, dass einer Person ein Betrag überwiesen wird (*Doralt*, aaO., § 5, Rz 14 und 19). Auch ein von einem formal unzulässigen Vorstand eingesetzter Begünstigter könnte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates - soweit mit der Bestellung des Begünstigten der Stiftungszweck erfüllt wird und die Teilnahme des ausgeschlossenen Mitgliedes diesen Zweck nicht negativ beeinflusst - die Stiftung auf Ausfolgung der Zuwendung klagen. Die tatsächliche Zuwendung eines noch dazu klagbaren Anspruches erfüllt aber in jedem Fall die Voraussetzung des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988.

(6) Liebhaberei der Privatstiftung:

Mit Schreiben des Steuerberaters vom 15. Juni 2004 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass in der Betätigung der Privatstiftung keine Einkunftsquelle gesehen werden könne und daher Liebhaberei anzunehmen sei. In der Berufung vom 15. Dezember 2004 wird dagegen ausgeführt, „es werde nicht von vorneherein Liebhaberei anzunehmen sein“. Ungeachtet der unterschiedlichen Aussagen des Steuerbüros zu dieser Frage, wäre das Vorliegen eines Liebhabereibetriebes kein Hindernis für die Besteuerung einer Zuwendung. Für die Besteuerung von Zuwendungen ist es nämlich ohne Bedeutung, ob die Privatstiftung ihre Investitionen wirtschaftlich sinnvoll tätigt oder nicht, ob sie Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Einkunftsquelle bewirtschaftet oder ob Liebhaberei vorliegt (*Wellinger*,

RdW 2004/336). Dies ist nur systemkonform, da auch bei Kapitalgesellschaften eine Vorteilszuwendung bei Vorliegen von Liebhaberei gegeben sein kann (*Hartl/Laudacher/Moser/Renner/Rumpl*, „Praxisleitfaden Körperschaftsteuerrichtlinie 2001“, S. 184, „Verdeckte Ausschüttung und Liebhaberei“).

(7) Vorbehalt eines Nutzungsrechtes:

Zu prüfen ist zuletzt, ob die Zuwendung durch den Vorbehalt eines Nutzungsrechtes ausgeschlossen wird.

Von der Privatstiftung zugewendete Vermögenswerte sind um vorbehaltene Rechte (zB. Wohnungsrechte) zu vermindern. Das zurückbehaltene Recht kann nämlich grundsätzlich keine Besteuerung des Nutzungsrechtes gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 hervorrufen (*Brauner*, aaO., zum vorbehaltenen Wohnrecht beim Fruchtgenuß; für vorbehaltene Nutzungsrechte muß dasselbe gelten).

Gegen einen derartigen Vorbehalt der Stifter sprechen aber gleich mehrere Fakten:

In § 3 der Stiftungszusatzurkunde wird angeführt, die Verwertung 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 kann, weil in diesem Fall eine Verpachtung durch die Privatstiftung nicht möglich wäre. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass Stiftungszusatzurkunden (zumal im sensiblen Bereich der Widmungsregelung) wohlüberlegt erstellt werden und keine Regelungen enthalten, die sinnlos sind.

Weiters bedürfte ein derartiger Nutzungsvorbehalt einer genauen Definition des Umfanges und seiner Dauer. Eine solche genaue Darlegung und Abgrenzung geht weder aus der Stiftungszusatzurkunde, noch aus anderen Urkunden oder Unterlagen hervor. Hinzu kommt, dass ein Nutzungsvorbehalt zu bewerten wäre, weil er als Gegenleistung iS. des § 1 Abs. 1 Z 1 bzw. 5 Grunderwerbsteuergesetz anzusehen und mit 3,5% gesondert zu versteuern wäre. Eine solche Besteuerung wurde ebenfalls nicht vorgenommen.

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 Bw. auf die daraus folgende steuerliche Verpflichtung aufmerksam gemacht hätte. Dass dies nicht erfolgt ist, vielmehr nur Schenkungssteuer (mittels Selbstbemessung) abgeführt wurde, stellt einen weiteren Hinweis dafür dar, dass die Liegenschaften ohne Vorbehalt der Stiftung gewidmet wurden.

Der Annahme einer Zuwendung an die Begünstigten stehen daher keine rechtlichen Hindernisse entgegen.

3. Die Ermittlung der Zuwendungsbeträge erfolgte durch den Betriebsprüfer im Zusammenwirken mit dem Steuerberater bzw. der Bw. Der Nutzungswert der Liegenschaft am Attersee wurde mit 14.000,00 S monatlich, dh. 168.000,00 S jährlich eingeschätzt, der Nutzungswert der Liegenschaft in G mit monatlich 6.000,00 S bzw. jährlich 72.000,00 S. Damit ergab sich ein Gesamtnutzungswert von jährlich 240.000,00 S (oder 17.441,48 €), der mit 25% zu versteuern war, sodass sich eine KESt von 60.000,00 S (oder 4.360,37 €) berechnete.

Da die Zahlen des Nutzungswertes im Berufungsverfahren nicht bestritten und nach der Darstellung des Betriebsprüfers zudem am unteren Rand der möglichen Bandbreite angesiedelt wurden, waren sie der Steuerbemessung im Berufungsverfahren zugrunde zu legen.

Die Berufung war aus den genannten Gründen abzuweisen.