

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, vom 5.5.2021 betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung gemäß § 299 BAO, St.Nr. ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Mit Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung 2018 vom 17.4.2020 gab die Beschwerdeführerin (Bf) bekannt, Begünstigte der „intransparenten“ liechtensteinischen Y Stiftung mit Sitz in Vaduz zu sein. Sie habe in dieser Eigenschaft am 4.1.2018 eine Zuwendung in Höhe von umgerechnet 2.897.560,15 € erhalten. Der steuerpflichtige Teil der Zuwendung betrage 347.638,07 €, beim übersteigenden Teil handle es sich um eine steuerfreie Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 8 EStG.

Die Bf erläuterte dazu, dass ihr Vater im Jahr 2003 die X Stiftung und diese am 18.2.2015 die Y Stiftung errichtet habe. Die Y Stiftung habe im Jahr der Errichtung umgerechnet 18.640.000,96 € von der X Stiftung erhalten. Bei der X Stiftung habe es sich, wie eine beiliegende Beurteilung des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 15.2.2015 bestätige, um eine steuerlich transparente Stiftung gehandelt, weshalb das Vermögen dem Vater der Bf zuzurechnen gewesen sei. Das mit 1.1.2014 in Kraft getretenen Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein lege erstmals Kriterien für die Einstufung einer Stiftung als intransparent fest. Die X Stiftung erfülle alle diese Kriterien: Faktisch übten seit der Gründung weder Stifter, Begünstigte noch diesen nahestehende Personen die Position des Stiftungsrats

aus, noch existiere ein Organ, welchem ein Weisungsrecht zukomme; den Stiftern bzw. Begünstigten sei zu keinem Zeitpunkt ein Recht auf Abberufung des Stiftungsrats zugestanden; es liege keine Information über das Bestehen eines ausdrücklichen oder konkludenten Mandatsvertrags vor. Es sei daher davon auszugehen, dass die X Stiftung mit 1.1.2014 intransparent und somit in diesem Zeitpunkt steuerlich ein eigenes Zurechnungssubjekt geworden sei, mit 1.1.2014 sei somit ein Wechsel der Vermögens- und Einkünftezurechnung vom Vater der Bf auf die X Stiftung erfolgt. In diesem Zeitpunkt sei von einer Einlage bzw. Zuwendung des Vaters der Bf aus seiner privaten Sphäre in die X Stiftung auszugehen. Da die X Stiftung der Y Stiftung am 18.2.2015 Vermögen zugewendet habe, handle es sich nach österreichischen Verständnis um eine Substiftung. § 27 Abs. 5 Z 8 lit. e und f EStG sähen Sonderregelungen für Zuwendungen einer Stiftung an eine von ihr errichtete Stiftung vor, deren Anwendbarkeit insbesondere die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkotos voraussetze. Da die X Stiftung kein entsprechendes Evidenzkonto geführt habe, seien die Bestimmungen des § 27 Abs. 5 Z 8 lit. e und f EStG konkret nicht anwendbar, weshalb der Vorgang wie eine (Teil-)Liquidation der Hauptstiftung und Errichtung der Substiftung zu beurteilen sei, es komme damit auch zu einer Dotierung des Evidenzkontos bei der Substiftung. Nach herrschender Meinung sei die Errichtung einer Substiftung als Zuwendung in den außerbetrieblichen Bereich der Substiftung anzusehen, weshalb § 15 Abs. 3 Z 2 EStG und nicht § 15 Abs. 3 Z 1 EStG für die Zuwendung zur Anwendung komme. Per 1.1.2018 habe der maßgeblich Wert gemäß § 27 Abs. 5 Z 8 lit. b EStG der Y Stiftung 347.638,07 € betragen. Für die Ermittlung dieses Wertes sei eine sonstige Prüfung des Eigenkapitals der Y Stiftung für die Jahre 2015 bis 2017 (beigelegte Berichte über die Prüfung des maßgeblichen Wertes im Sinne von § 27 Abs. 5 Z 8 lit. b EStG) durchgeführt worden. Per 1.1.2018 habe das (beigelegte) Evidenzkonto 18.640.000,96 € betragen. Da die Zuwendung an die Bf den maßgeblichen Wert der Y Stiftung übersteige und die Zuwendung im Evidenzkonto der Stiftung Deckung finde, stelle die Zuwendung nur in Höhe des maßgeblichen Werts Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, der übersteigende Teil stelle eine Substanzauszahlung dar.

Die belangte Behörde folgte in dem mit Datum 10.6.2020 für das Jahr 2018 ergangenen Einkommensteuerbescheid den Ausführungen im Begleitschreiben und setzte (nur) für eine Zuwendung in Höhe von 347.638,07 € Einkommensteuer fest.

2. Mit Bescheid vom 31.8.2020 hob die belangte Behörde diesen Bescheid gemäß § 299 BAO auf und unterzog im neuen Sachbescheid die gesamte Zuwendung von 2.897.560,15 € der Einkommensteuer mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG. Zur Begründung führt die belangte Behörde u.a. aus, dass durch das Steuerabkommen mit Liechtenstein keine Änderung in der wirtschaftlichen Zurechnung des Vermögens der Stiftung eingetreten sei. Demnach habe die X Stiftung, die nach dem Vorbringen der Bf bei ihrer Gründung transparent gewesen sei, auch bei Gründung der Y Stiftung am 18.2.2015 eine transparente Vermögensstruktur gehabt. Ausgehend vom Vorbringen der Bf, dass die Y Stiftung intransparent, also ein eigenes Zurechnungssubjekt sei, sei die Vermögenszuwendung im Jahr

2015 als Zuwendung aus dem Privatvermögen des Vaters der Bf zu werten und läge somit eine gemäß § 15 Abs. 3 Z 1 EStG (Wertfortführung) zu bewertende Zuwendung vor.

Die mit dem Begleitschreiben vorgelegten „Berichte über die maßgeblichen Werte der Y Stiftung“ würden nur das Evidenzkonto beinhalten, es gehe daraus nicht hervor, welcher Art das Vermögen sei und woraus sich die Gewinne/Verluste dieser Jahre ergeben hätten.

Überdies seien die 2015 eingelegten Vermögenswerte gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 EStG mit den fiktiven Anschaffungskosten und nicht gemäß § 15 Abs. 3 Z 1 EStG mit den steuerlichen Buchwerten bzw. den steuerlichen Anschaffungskosten angesetzt worden. Es liege somit keine laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos vor, weshalb die Voraussetzungen für eine steuerfreie Substanzauszahlung nicht gegeben seien.

3. Mit Schreiben vom 26.1.2021 stellte die Bf den Antrag, den Aufhebungsbescheid und den neuen Sachbescheid vom 31.8.2020 gemäß § 299 BAO aufzuheben. Der Aufhebungsbescheid sei rechtswidrig, weil der aufgehobene Einkommensteuerbescheid vom 10.6.2020 nicht rechtswidrig gewesen sei. Der neue Sachbescheid sei rechtswidrig, weil das der Y Stiftung zugewendete Vermögen zutreffend mit den fiktiven Anschaffungskosten bewertet und das Evidenzkonto ordnungsgemäß geführt worden seien, die Zuwendung des Jahres 2018 erfülle aber im Hinblick darauf, dass es sich dabei um eine Zahlung zum Ausgleich des Erbanspruches der Bf gehandelt habe, schon dem Grund nach nicht den Tatbestand einer steuerpflichtigen Zuwendung, weshalb gar nicht mehr relevant wäre, ob die Voraussetzungen für eine steuerfreie Substanzauszahlung vorlägen. Wie im Schreiben vom 17.4.2020 bringt die Bf zunächst vor, dass die X Stiftung mit Inkrafttreten des Steuerabkommens-Liechtenstein intransparent geworden sei, demgemäß sei die Zuwendung im Jahr 2015 von der X Stiftung an die Y Stiftung erfolgt, welche mit den fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten sei. Durch die Zuwendung der X Stiftung an die Y Stiftung sei somit ein Evidenzkonto im Höhe der fiktiven Anschaffungskosten entstanden. Die ordnungsgemäß geführten Evidenzkonten, aus denen hervorgehe, dass es sich beim gestifteten Vermögen um Kapitalvermögen handle, seien vorgelegt worden. Welcher Art das zugewendete Vermögen sei, müsse aus dem Evidenzkonto nicht hervorgehen. Vorgelegt würde jedoch (als Beilage 4) ein detaillierter Kontoauszug, aus dem jene Vermögenswerte ersichtlich seien, welche der Y Stiftung im Jahr 2015 von der X Stiftung zugewendet worden seien.

Der erwähnte Kontoauszug aus der Buchhaltung der Y Stiftung trägt die Bezeichnung „Zuwendungen Berichtsjahr“ und verzeichnet per 9.3.2015 unter dem Titel „Einlieferungen“ verbuchte Zugänge von Wertpapieren in Höhe von insgesamt 19.025.186,69 USD, per 10.3.2015 verbuchte Einzahlungen in Höhe von insgesamt 490.658,33 USD, einen per 17.3.2015 unter dem Titel „Einlieferung“ verbuchten Zugang von Wertpapieren in Höhe von 295.587,92 USD sowie einen per 18.3.2015 unter dem Titel „X, Zuwendung“ verbuchten Zugang in Höhe von 409.420,65 USD.

Zur behaupteten Rechtswidrigkeit wegen Vorliegens einer Zahlung zum Ausgleich ihres Erbenspruchs führt die Bf aus, dass der an sie im Jahr 2018 geleisteten Zahlung ein zwischen ihr und der Y Stiftung geschlossener Vergleich über ihren Anspruch im Zusammenhang mit einer möglichen Erbteilsverkürzung zu Grunde gelegen sei. Grund für die Erbteilsverkürzung sei gewesen, dass die Erbschaft nach ihrem verstorbenen Vater - die Testamentseröffnung sei ohne ihre Anhörung erfolgt - nach schweizerischem und nicht nach österreichischem Erbrecht abgehandelt worden sei, weshalb sich fälschlicherweise ein geringeres Erbe für die Bf ergeben habe. Als Ausgleich für den erlittenen vermögensrechtlichen Nachteil habe man sich nachträglich mit dem Stiftungsrat darauf verständigt, dass sie eine Zuwendung aus der Y Stiftung in Höhe des Unterschiedsbetrages erhalten solle, die Zuwendung im Jahr 2018 entspreche exakt dem Unterschied zwischen dem gesetzlichen Erbenspruch nach schweizerischem und österreichischen Erbrecht. Verwiesen werde auf VWGH vom 10.2.2016, 2014/15/0021, wonach Zuwendungen zur Abgeltung gerichtlich durchsetzbarer Pflichtteilsergänzungsansprüche grundsätzlich nicht vom Zuwendungsbegriff des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG erfasst seien.

4. Mit dem angefochtenen Bescheid vom 5.5.2021 wies die belangte Behörde den Aufhebungsantrag ab. Folge man der Meinung der Bf, dass das mit Liechtenstein geschlossene Steuerabkommen anwendbar wäre, so bliebe trotzdem, weil die X Stiftung keine freiwillige Meldung abgegeben habe (der Vater der Bf habe bereits Jahre vor dem Abkommen keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt), die Transparenzfiktion auch nach dem 1.1.2014 bestehen. Dies habe zur Folge, dass - bei Transparenz der X Stiftung - der Vater der Bf Stifter der Y Stiftung gewesen sei und damit § 27 Abs. 5 Z 8 lit. d EStG zur Anwendung komme, also die Feststellung des Stiftungseingangswerts nach § 15 Abs. 3 Z 1 EStG, Nachweise dafür seien keine beigebracht worden. Wenn man von der Errichtung einer Substiftung durch eine intransparente Stiftung ausgehe, käme man zum gleichen Ergebnis, weil § 27 Abs. 5 Z 8 lit. f und g EStG nur eine Ausnahme von lit. a darstellten. § 15 Abs. 3 Z 2 EStG gelte nur für inländische Privatstiftungen. Zur vorgebrachten Abgeltung eines Pflichtteilsanspruchs verwies die belangte Behörde auf die EUErbVO, wonach allgemein die Gerichte des Mitgliedsstaates am gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers zum Zeitpunkt seines Todes zuständig seien. Unabhängig davon könne nach österreichischem Recht nur der Pflichtteil eingeklagt werden. Im gegenständlichen Fall wäre daher weder das österreichische Erbrecht anzuwenden, noch wäre ein gerichtlich durchsetzbarer Anspruch auf den gesetzlichen Erbteil gegeben.

5. In ihrer Beschwerde führt die Bf aus, dass selbst bei der von der belangten Behörde vertretenen Nichtanwendbarkeit des Steuerabkommens mit Liechtenstein die Zuwendung an die Bf als steuerfreie Substanzauszahlung zu beurteilen wäre. Erstens wäre die X Stiftung auch bei Nichtanwendbarkeit des Abkommens im Wege der Auslegung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften ab 1.1.2014 als intransparent einzustufen. Zweitens würde eine Einstufung der X Stiftung als transparent am Ergebnis nichts wesentlich ändern. In diesem Fall wäre die

Zuwendung des Vaters an die X Stiftung von 18.640.000,96 € als Zuwendung des Vaters direkt an die Y Stiftung zu werten. Es wäre daher steuerlich von einer Einlage des Vaters der Bf an die Y Stiftung auszugehen, bei der Y Stiftung würde ebenfalls ein Evidenzkonto dotiert, in welchem die gestifteten Vermögenswerte mit den fortgeschriebenen (historischen) Anschaffungskosten des Vaters zu bewerten wären. Dies dürfte aber keine großen Auswirkungen auf die Stiftungseingangswerte bei der Y Stiftung haben. Bei dem im Jahr 2015 an die X Stiftung übertragenen Vermögen handle es sich durchwegs um Wertpapiere des Kapitalvermögens, und zwar zum größten Teil um Anleihen und Schuldverschreibungen, wie sich aus der beiliegenden Vermögensaufstellung der Bank ergebe (Einlieferungen von 19,3 Mio USD plus Einzahlungen von 0,9 Mio USD), erst später seien Teile der Anleihen in Aktien umgeschichtet worden. Bei dieser Zusammensetzung des übertragenen Vermögens sei von keinen beträchtlichen stillen Reserven im übertragenen Vermögen auszugehen, weshalb die historischen Anschaffungskosten der Wertpapiere nicht wesentlich von den Verkehrswerten abweichen könnten. Auch wenn daher nur die historischen Anschaffungskosten der übertragenen Wertpapiere als Stiftungseingangswert im Evidenzkonto der Y Stiftung angesetzt werden dürften, wäre bei der Y Stiftung immer noch ein ausreichend hoher Evidenzkontenstand vorhanden, damit die Zuwendung darin Deckung finden und zur Gänze als steuerneutrale Substanzauszahlung gewertet werden könne.

Weiters sei die Zuwendung berechnet worden, um der Bf einen Ausgleich für ihren Erbanspruch zu verschaffen, die Berechnung könne auf Wunsch übermittelt werden. Was den Hinweis der belangten Behörde auf die EUErbVO betreffe, sei darauf hinzuweisen, dass diese Verordnung abweichende Vereinbarungen zwischen den Parteien zulasse. Beigelegt werde der im Vorfeld der Zuwendung abgeschlossene Vergleich (Schreiben vom 12.8.2016 betreffend „Zusicherung einer Ausschüttung“) zwischen der Bf und der Y Stiftung, wonach die Zuwendung einmalig sei, freiwillig erfolge und auf keinerlei stiftungsrechtlichem oder statutarischem Anspruch beruhe, sie verfolge einzig den Zweck einer Ausgleichszahlung zur Wiederherstellung ursprünglicher Absichten aller Beteiligten, die darin bestanden habe, die gesetzliche Erbfolge einzuhalten.

Die erwähnte Vermögensaufstellung der XY Bank AG, Vaduz, weist per 10.3.2015 geleistete Einzahlungen in Höhe von insgesamt 900.015,41 USD sowie per 9.3.2015 erfolgte Einlieferungen von Wertpapieren (Anleihen und Aktien) in Höhe von insgesamt 19.306.490,37 USD (inklusive Stückzinsen in Höhe von 237.485,88 €) aus.

6. Die belangte Behörde erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. Darin führt die belangte Behörde u.a. aus, dass Voraussetzung für die Feststellung des maßgeblichen Wertes im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 8 lit. b EStG ein testierter unternehmensrechtlicher Bilanzgewinn sei. Für eine steuerneutrale Substanzauszahlung an inländische Begünstigte müsse nach dem Wortlaut der Bestimmung ein den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften entsprechender Jahresabschluss erstellt werden. Eine liechtensteinische Stiftung sei nicht verpflichtet, eine Bilanz zu erstellen. Geschehe dies freiwillig, müsse das Ergebnis nach

inländischen unternehmensrechtlichen Vorschriften umgerechnet werden. Ebenso seien die Stiftungseingangswerte nach Maßgabe der österreichischen Bewertungsvorschriften zu ermitteln. Seien die gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, seien sämtliche Zuwendungen einer liechtensteinischen intransparenten Stiftung zu besteuern. Für eine inländische Privatstiftung sei eine Bestätigung durch den Stiftungsprüfer als Kontrollinstanz nach dem klaren Wortlaut des § 27 Abs. 5 Z 8 lit. b EStG unerlässlich, sodass eine bloße Genehmigung des Jahresabschlusses durch den Stiftungsvorstand nicht ausreichend sei. Auch ein ausländischer unternehmensrechtlicher Jahresabschluss müsse daher durch einen Stiftungsprüfer testiert werden. Die vorgelegten Vermögensaufstellungen der liechtensteinischen Bank für die Y Stiftung per Ende 2015, 2016 und 2017 könnten dies nicht ersetzen. § 27 Abs. 5 Z 8 EStG verlange die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos. Da bislang kein Nachweis über die Intransparenz der X Stiftung erbracht worden sei, seien die Vermögenswerte und Einkünfte dem Vater der Bf persönlich zuzurechnen. Die Errichtung der „Substiftung“ Y Stiftung sei am 18.2.2015 erfolgt, sodass es sich für Zwecke der Substanzauszahlung bei dem zugewendeten Vermögen um sog. „Neuvermögen“ (ab dem 1.8.2008 zugewendetes Vermögen) handle, weshalb § 27 Abs. 5 Z 8 anzuwenden sei. Im vorliegenden Fall sei das zugewendete Vermögen lediglich als „Kapitalvermögen“ bezeichnet worden, unbekannt sei, ob tatsächlich Kapitalvermögen gestiftet bzw. Kapitalvermögen aus dem betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich übertragen worden sei, um welches Kapitalvermögen es sich gehandelt habe bzw. ob die Anschaffung durch den Vater der Bf erfolgt sei. Im ordnungsgemäß geführten Evidenzkonto müsse jedenfalls das gestiftete Vermögen eingetragen werden. Als Nachweis, dass dieses Vermögen tatsächlich gestiftet wurde, wären auch die Vorlage von entsprechenden Stiftungsurkunden und die Annahmeerklärung des Stiftungsrats notwendig, solche Dokumente lägen nicht vor. Es sei unbekannt, um welches Kapitalvermögen es sich handle, der steuerliche Stiftungswert könne nicht überprüft werden, die Bewertung zu fiktiven Anschaffungskosten sei nicht korrekt. Weiters seien auch die bisherigen Zuwendungen an die Bf (2016: 352.744,25 und 2017: 135.000,00) im Evidenzkonto nicht korrekt erfasst. Worauf sich die Vermutung stütze, dass die 2015 angesetzten fiktiven Anschaffungskosten von den historischen Anschaffungskosten kaum abweichen würden, sei durch nichts begründet und erscheine angesichts des Bestehens der X Stiftung seit 2003 unglaubwürdig. Es lägen ferner keine Informationen darüber vor, welche Vermögensgegenstände der Y Stiftung zugewendet worden seien und wie die Bewertung erfolgt sei. Ohne Vermögensaufstellung nach den lokalen Vorschriften und Überleitung auf eine Bilanz nach UGB könne der behauptete buchmäßige Gewinn nicht nachvollzogen werden. Da nicht bekannt sei, um welches Vermögen es sich handle, die Anschaffungskosten des Stifters nicht nachgewiesen worden seien und auch unbekannt sei, ob es Zuwendungen von Wirtschaftsgütern oder Verkäufe gegeben habe, könne seitens der Finanzverwaltung keine Überprüfung des steuerlichen maßgebenden Wertes erfolgen.

Soweit in der Beschwerde betreffend die vorgebrachte Abgeltung von Erbensprüchen darauf hingewiesen werde, dass die EU ErbVO abweichende Vereinbarungen zwischen den Parteien

zulasse, sei die Zuwendung auf Grund der Freiwilligkeit eben als Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG anzusehen.

7. Die Bf brachte firstgerecht einen Vorlageantrag ein. In Bezug auf den von der Beschwerdeentscheidung angesprochenen „maßgeblichen Wert“ verweist die Bf auf die bereits vorgelegten Berichte über dessen Prüfung durch ihre steuerliche Vertretung als Stiftungsprüfer. Insbesondere werde darin bestätigt, dass die liechtensteinischen, von BDO erstellten Abschlüsse (nach einer Überleitung vom liechtensteinischen auf das österreichische Unternehmens- und Steuerrecht) in allen wesentlichen Belangen mit einer Gesamtbeurteilung aus österreichischem Recht übereinstimmten. Die Bf bekräftigt erneut, dass die X Stiftung zum Zeitpunkt der Gründung der Y Stiftung im Februar 2015 als intransparent anzusehen gewesen sei. Folge sei, dass die fiktiven Anschaffungskosten, das seien die Verkehrswerte, im Zeitpunkt der Zuwendung an die Substiftung als Stiftungseingangswerte anzusetzen seien. Dieser Wert lasse sich der übermittelten Vermögensaufstellung der liechtensteinischen Bank entnehmen. In der Beschwerde habe die Bf zeigen wollen, dass es auch bei Heranziehung der historischen Anschaffungskosten des Stifters unzulässig wäre, von so geringen Stiftungseingangswerten bei der Y Stiftung auszugehen, dass die Zuwendung an die Bf nicht mehr darin Deckung fände. Selbst im Falle von stillen Reserven wäre die Zuwendung von 2.897.560,15 € noch im Evidenzkonto (Differenz zu 18.640.000,96: 15.742.440,81 €) gedeckt. Da es sich bei den zugewendeten Wertpapieren fast nur um laufend verzinste Werte gehandelt habe, sei es plausibel, dass sich darin keine beträchtliche stillen Reserven befunden hätten.

8. Mit Schreiben vom 12.8.2022 ersuchte das erkennende Gericht die Bf, die Stiftungsurkunden und allfällige Stiftungszusatzurkunden der X Stiftung und der Y Stiftung, die Jahresabschlüsse der Y Stiftung für die Jahre 2015 bis 2017 und die in den Berichten über die Prüfung des maßgeblichen Wertes erwähnten Überleitungen auf das österreichische Unternehmens- und Steuerrecht sowie Unterlagen über die im Schreiben vom 12.8.2016 erwähnte Erbteilung und die Ermittlung des darin beschriebenen Differenzbetrages vorzulegen.

Die Bf übermittelte dazu mit Schreiben vom 30.9.2022 u.a. folgende Unterlagen:

- Urkunde über die Gründung der X Stiftung vom 23.6.2003 mit einem Stiftungskapital von 30.000,00 CHF.
- Erklärung über die Errichtung der Y Stiftung vom 18.2.2015 durch die AB AG als indirekte Stellvertreterin des Stifters mit der Widmung des statutarischen Mindestvermögens von 30.000,00 CHF.
- Jahresabschlüsse der Y Stiftung für die Jahre 2015 bis 2017; dazu erörtert die Bf, weitere Umrechnungen seien nicht nötig gewesen, da sich in den Jahresabschlüssen keine Wertansätze fänden, die zu steuerlichen Abweichungen führten.
- Erbteilungsvertrag vom 30.6.2017; dazu führt die Bf aus, dass sich der als Zuwendung ausgeschüttete Unterschiedsbetrag aus der Gegenüberstellung der nach

schweizerischem Recht ermittelten Erbquote (1/8) und der nach österreichischem Recht ermittelten Erbquote (1/3) ergebe, sie habe einen gesetzlichen Anspruch auf ihren nach österreichischem Recht ermittelten Erbteil gehabt, die Zuwendung der Y Stiftung habe diesen Nachteil im Vergleichswege ausgeglichen.

9. Mit weiterem Schreiben vom 11.10.2022 ersuchte das erkennende Gericht die Bf, innerhalb von zwei Wochen Unterlagen vorzulegen, aus denen hervorgehe, dass die X Stiftung der Y Stiftung im Jahr 2015 ein Vermögen von umgerechnet rd. 18,6 Mio Euro zugewendet habe und wie sich dieses Vermögen zusammensetze. Dazu wies das erkennende Gericht darauf hin, dass aus der vorgelegten Erklärung über die Errichtung der Y Stiftung lediglich hervorgehe, dass die AB AG als indirekte Stellvertreterin eines (nicht genannten) Stifters die Y Stiftung errichtet und dieser ein Vermögen im Betrag von 30.000,00 CHF gewidmet habe, laut Beschwerdevorbringen habe die Y Stiftung im Jahr 2015 aber eine Vermögenszuwendung in Höhe von umgerechnet rd. 18,6 Mio Euro von der X Stiftung erhalten, dazu seien keine Stiftungsurkunden vorgelegt worden; die belangte Behörde habe bereits in der Beschwerdeentscheidung darauf hingewiesen, dass keine Dokumente für einen Nachweis, dass dieses Vermögen tatsächlich gestiftet wurde, vorliegen würden.

Mit Email vom 21.10.2022 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bf, die Frist bis 30.11.2022 zu verlängern, da die Bf an Krebs leide und derzeit auf Kur weile, man müsse sich, wenn man die Unterlagen nicht von dritter Seite erhalte, zuerst mit ihr besprechen.

Mit Schreiben vom 22.11.2022 übermittelte der steuerliche Vertreter ein von den Stiftungsräten der Y Stiftung unterfertigtes Schreiben vom 18.11.2022, in welchem diese bestätigen, dass die Stifterin der Y Stiftung, die X Stiftung, im Februar 2015 eine Nachstiftung von umgerechnet rd. 18,6 Mio Euro vorgenommen habe, die Bf sei nicht Stifterin der X Stiftung gewesen. Weiters wird im Schreiben vom 22.11.2022 ausgeführt, dass die Stiftungsurkunde, aus der sich dieser Vorgang ergebe, noch nicht habe beschafft werden können, sobald man sie erhalte, werde man sie dem Gericht zukommen lassen.

Mit weiterem Schreiben vom 18.2.2015 übermittelte der steuerliche Vertreter ein mit 18.2.2015 datiertes, als „Widmungserklärung (Initialwidmung)“ bezeichnetes und an die Y Stiftung adressiertes Schriftstück der X Stiftung. Damit werde auch das historische Dokument übermittelt, das der Zuwendung an die Y Stiftung zugrunde gelegen sei.

10. In der am 24.1.2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung führten der steuerliche Vertreter und die Bf aus, dass an die von der X Stiftung errichtete Substiftung nur Vermögen übertragen worden sei, das der Bf erbrechtlich zugestanden wäre. In der Folge sei mit dem Stiftungsrat ein Vergleich geschlossen worden und die Stiftung habe dann im Jahr 2018 genau den Betrag ausgezahlt, der der Differenz zum Erbteil der Bf entspreche, weshalb der Vorgang überhaupt nicht der Einkommensteuer unterliege. Der Vater der Bf habe Ende 2014 einen Schlaganfall gehabt, Anfang 2015 sei dann der Wohnsitz in die Schweiz verlegt worden. Nach

schweizerischem Erbrecht habe der Erbanteil $\frac{1}{8}$ betragen, der Vater der Bf habe aber gewollt, dass jeder ein Drittel bekomme. Aus diesem Grund seien dann in der Folge der Erbteilungsvertrag geschlossen und die Ausgleichszahlung vereinbart worden. In dem in der Erbteilungsvereinbarung genannten Testament sei es vor allem um die Zuordnung der Wohnung in Monte Carlo, um die Aufhebung des Erbverzichts der Gattin sowie erinnerlich darum gegangen, dass jeder, wie im österreichischen Erbrecht vorgesehen, sein Drittel erben solle.

Die Finanzamtsvertreterin verwies darauf, dass in dem in der Beschwerde zitierten Erkenntnis des VwGH tatsächlich ein gesetzlicher Erbanspruch bestanden habe. Ein solcher liege gegenständliche auf Grund der Erbteilungsvereinbarung nicht vor. Allein der Umstand, dass die Stiftung mit der Auszahlung etwas habe ausgleichen wollen, ändere nichts an der steuerlichen Beurteilung. Für das Finanzamt sei nicht nachvollziehbar, dass es um einen gesetzlichen Pflichtteilsanspruch gegangen sei, ein solcher wäre wesentlich niedriger gewesen. Nach österreichischem Recht könne nur der Pflichtteil eingeklagt werden, dieser sei die Hälfte des gesetzlichen Erbanspruchs.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass es um den gesetzlichen Erbanspruch gehe, der wesentlich höher sei als der Pflichtteil.

In Bezug auf die Frage des (wenn die Auszahlung als Stiftungszuwendung zu beurteilen sei) Vorliegens der Voraussetzungen für eine Substanzauszahlung führte der steuerliche Vertreter aus, dass ausgehend von der Annahme des Finanzamtes, die X Stiftung sei transparent gewesen, eine Zuwendung des Vaters der Bf an die Y Stiftung vorliegen würde. Die historischen Anschaffungskosten seien nicht mehr bekannt, es könnte aber anhand der Vermögensaufstellung der XY Bank (Beilage 2 der Beschwerde) leicht eine Schätzung der Stiftungseingangswerte vorgenommen werden. Das Vermögen bestehe ja hauptsächlich, nämlich mit rd. 15,9 Mio USD, aus Anleihen. In der Aufstellung seien die einzelnen Wertpapiere mit ihrem Nominale, ihrem Emissionsdatum und auch dem Einstandskurs angeführt, sodass leicht gefolgert werden könne, dass die Zuwendung des Jahres 2018 im Stiftungseingangswert auf jeden Fall Deckung finde. Gehe man dagegen von der Intransparenz der X Stiftung aus, dann liege eine Zuwendung der X Stiftung an die Y Stiftung vor, die, wie bereits vorgebracht, mit den fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten sei und in dieser Höhe jedenfalls zu einer Dotierung des Evidenzkontos führe.

Die Finanzamtsvertreterin hielt dem entgegen, dass eine Schätzung nicht den gesetzlich normierten Voraussetzungen entspreche, das Evidenzkonto stimme nicht, wenn die Anschaffungskosten von Anfang an falsch angegeben seien.

Der steuerliche Vertreter verwies dazu auf eine Entscheidung des VwGH zur Einlagenrückzahlung bei Kapitalgesellschaften, wonach eine solche Rückzahlung selbst bei Fehlen eines Evidenzkontos angenommen werden könne, wenn eindeutig von einer Rückzahlung auszugehen sei.

11. Mit einem ergänzenden Schreiben vom 26.1.2023 übermittelte die Bf das von ihrem Vater im Jahr 2009 in Österreich errichtete Testament. Darin verfügte der Vater, dass sein Nachlass, abgesehen von seinem Hälfteanteil an der Eigentumswohnung in Monaco, der an seine Ehefrau übergehen solle, die gesetzliche Erbfolge eintreten solle. Weiters legte die Bf zum Beleg für die Intransparenz der X Stiftung ein medizinisches Attest bei, wonach der Vater der Bf nach einem Schlaganfall im Zeitpunkt der Zuwendung an die RSH Stiftung nicht mehr geschäftsfähig gewesen sei. Ferner legte die Bf anhand der Aufstellung der auf dem Depot der Y Stiftung im Jahr 2015 vorhandenen Vermögenswerte erneut dar, dass die Zuwendung des Jahres 2018 allein in dem im Evidenzkonto vorhandenen Wert der Anleihen in Höhe von rund 15,1 Mio USD Deckung finden würde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (Ritz/Koran, BAO Kommentar⁷, § 299 Rz 10).

Die Bf sieht die Unrichtigkeit des Einkommensteuerbescheides 2020 vom 31.8.2020 (in erster Linie) darin, dass in diesem Bescheid die Zahlung der Y Stiftung in Höhe von umgerechnet 2.897.560,15 € versteuert worden sei, obwohl diese schon dem Grunde nach nicht den Tatbestand einer steuerpflichtigen Zuwendung erfüllen könne, weil es sich dabei um eine Ausgleichszahlung im Zusammenhang mit dem Erbe nach ihrem verstorbenen Vater handle, die Zahlung entspreche exakt dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Erbteil nach österreichischem und jenem nach schweizerischem Erbrecht, auf diese Ausgleichszahlung habe man sich mit der Y Stiftung nachträglich geeinigt, verwiesen werde dazu auf VwGH 10.2.2016, 2014/15/0021.

Gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 gelten als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (auch) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 KStG fallenden Privatstiftungen sowie von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind. Erfasst sind damit Zuwendungen von eigennützigen in- und ausländischen Privatstiftungen an Begünstigte. § 27 Abs. 5 Z 7 setzt jedenfalls voraus, dass die ausländische Privatstiftung Zurechnungssubjekt für das Stiftungsvermögen und die daraus erzielten Einkünfte ist (Doralt/ Kirchmayr/ Mayr/ Zorn, EStG Kommentar, § 27 Abs. 5 Z 7, Tz 274).

Dass die Y Stiftung wirtschaftliche Eigentümerin des Stiftungsvermögens ist und ihr die daraus erzielten Einkünfte zuzurechnen sind, steht nicht in Streit. Ebenso ist unstrittig, dass die Y Stiftung einer inländischen Privatstiftung vergleichbar ist. Gegen diese Einschätzung bestehen im Hinblick darauf, dass die Y Stiftung den vorgelegten Statuten zufolge als privatnützige Familienstiftung gemäß Art. 552 des Liechtensteiner Personen- und Gesellschaftsrechts (also mit eigener Rechtspersönlichkeit, eigenem Vermögen, vom Stifter unabhängiger Leitung durch

eigene Organe, einem von der Stiftung zu verfolgenden Zweck in Form der Ausstattung und Unterstützung von Angehörigen sowie dem Ausschluss der Ausübung gewerblicher bzw. wirtschaftlicher Tätigkeiten) errichtet worden ist, keine Bedenken; auch erfüllt eine liechtensteinische Stiftung grundsätzlich die Voraussetzungen des Typenvergleichs (Doralt/ Kirchmayr/ Mayr/ Zorn, EStG Kommentar, § 27 Abs. 5 Z 7, Tz 275).

Es ist daher davon auszugehen, dass Zuwendungen der Y Stiftung an die Bf in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG fallen.

Aus dem von der Bf verwiesenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.2.2016 ergibt sich aber, dass in Erfüllung zivilrechtlicher - nicht im Stiftungsrecht wurzelnder - Verpflichtungen erfolgende Leistungen einer Privatstiftung keine Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG darstellen, weil sie nicht von einem subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung getragen sind.

Dass die strittige Zuwendung aus einer der Bf gegenüber bestehenden gesetzlichen Verpflichtung der Y Stiftung heraus erfolgt wäre, hat die Bf schon dem Grunde nach nicht dargetan. In dem von Mitgliedern des Stiftungsrates der Y Stiftung und der Bf unterfertigten Schreiben vom 12.8.2016 betreffend „Zusicherung einer Ausschüttung“ ist zwar von einem Ausgleich der Differenz des zwischen schweizerischem und österreichischem Recht bestehenden Anteils der Bf am Nachlass ihres Vaters die Rede, welche zivilrechtliche Grundlage die Stiftung zu einer solchen Ausgleichszahlung verpflichtet hätte, geht daraus jedoch nicht hervor. Auch spricht die Bf in ihrer Beschwerde bloß allgemein davon, dass, wenn eine Zuwendung ihre Wurzel in einer gesetzlichen Verpflichtung habe, nicht von einer Zuwendung der Privatstiftung ausgegangen werden könne, verweist dazu aber bloß auf die Ausführungen im „Vergleich“ vom 12.8.2016, wonach die Zuwendung einmalig sei, freiwillig erfolge und auf keinerlei stiftungsrechtlichem oder statutarischem Anspruch beruhe bzw. die Wiederherstellung der ursprünglichen Absichten aller Beteiligten bezwecke, eine der Y Stiftung gesetzlich auferlegte Verpflichtung kann dem nicht entnommen werden.

Parteien der im Schreiben vom 12.8.2016 als Grundlage für die von der Y Stiftung in Höhe eines Differenzbetrages zu leistende Ausgleichszahlung bezeichneten, auf Grundlage schweizerischen Rechts am 30.6.2017 geschlossenen Erbteilungsvereinbarung sind die Bf, ihr Bruder und die Ehefrau des Verstorbenen. Der zwischen diesen geteilte Nachlass besteht aus Vermögenswerten auf Depots bzw. Konten bei Banken und Gold in einem Schrankfach im Gesamtwert von rd. 19,7 Mio CHF, weiters aus einer Wohnung in Monaco. Die Teilung erfolgte in der Weise, dass die Ehefrau von den Vermögenswerten auf den Depots und Konten $\frac{3}{4}$ und die beiden Kinder jeweils $\frac{1}{8}$ bzw. vom Vermögenswert auf einem Konto die Ehefrau $\frac{1}{3}$ und die beiden Kinder auch jeweils $\frac{1}{3}$ erhalten haben, die Wohnung wurde, unter Verzicht der Nachkommen auf ihren Drittelanteil, zur Gänze der Ehefrau übergeben, das Gold wurde ebenfalls der Ehefrau zugeteilt. Festgehalten ist in der Vereinbarung weiters, dass mit der

Aufteilung aller güter- und erbrechtlichen Ansprüche der Erben bezüglich der geteilten Vermögenswerte abgegolten seien.

Inwiefern sich aus diesem Erbteilungsvertrag eine gesetzliche Verpflichtung der Y Stiftung gegenüber der Bf zum Ausgleich erbrechtlicher Nachteile ergeben könnte, ist nicht nachvollziehbar. Die Behauptung der Bf im Aufhebungsantrag, die Testamentseröffnung sei ohne ihre Anhörung erfolgt, trifft im Hinblick darauf, dass sie Partei des Erbteilungsvertrages gewesen ist und darin auch das vom Vater errichtete Testament referiert wird, nicht zu. Ebenso ist nicht plausibel, dass sich für die Bf wegen der Abhandlung nach schweizerischem Erbrecht fälschlicherweise ein geringeres Erbe ergeben habe. Wenn der im Testament niedergelegte Wille des Vaters, zu seinem Nachlass solle, abgesehen von der Eigentumswohnung in Monaco, die gesetzliche Erbfolge eintreten, im Hinblick auf die in Österreich erfolgte Testamentserrichtung, wie von der Bf vorgebracht, so zu verstehen war, dass die drei Erben (Ehefrau, Sohn und Tochter) jeweils ein Drittel erhalten sollten, so leuchtet nicht ein, warum das schweizerische Erbrecht einer Aufteilung des Nachlasses entsprechend diesem testamentarischen Willen des Vaters entgegengestanden wäre. Die drei Erben haben sich vielmehr im Erbteilungsvertrag auf die darin festgelegten Teilungsregeln mit der damit verbundenen Vereinbarung der Abgeltung aller erbrechtlichen Ansprüche frei geeinigt, was sich u.a. auch darin zeigt, dass die Eigentumswohnung, wie im Testament verfügt, unter Verzicht auf ihre Erbenstellung durch die beiden Nachkommen nur der Ehefrau zugeteilt und vom (höchsten) Depotstand über rund 9,5 Mio CHF eine Drittelteilung vorgenommen wurde. Welche „ursprünglichen Absichten aller Beteiligten“ mit der Zusicherung einer Ausschüttung im Schreiben vom 12.8.2016 wiederhergestellt werden sollten, ist im Übrigen auch im Hinblick darauf, dass der Erbteilungsvertrag erst rund ein Jahr später abgeschlossen wurde, nicht ersichtlich. Die vom erkennenden Gericht angeforderten, im Schreiben vom 12.8.2016 erwähnten Unterlagen über die Ermittlung des Differenzbetrages und dessen Bekanntgabe an die Y Stiftung hat die Bf, obwohl sie in der Beschwerde erklärte, die Berechnung auf Wunsch vorlegen zu können, nicht vorgelegt, sodass (auch rechnerisch) nicht nachvollzogen werden kann, dass es sich bei der Zuwendung im Jahr 2018 „exakt“ um den behaupteten Differenzbetrag handeln würde.

Zu beachten ist ferner, dass ein Anspruch auf Pflichtteilsergänzung (und nur auf den Pflichtteil besteht ein gesetzlicher und einklagbarer Anspruch) primär aus dem Nachlass zu entrichten ist; nur wenn der Nachlass nicht ausreicht, kann der (dafür beweispflichtige) Pflichtteilsberechtigte subsidiär direkt gegen den Beschenkten (hier: eine Stiftung) vorgehen (vgl. Zorn, Zum Pflichtteilsergänzungsanspruch bei Vermögensübertragung auf eine Privatstiftung, RdW 2016, 284, wonach der Noterbe den Nachweis zu erbringen hat, dass die Pflichtteilsergänzung nicht im Nachlass Deckung findet, also nicht bei den primär heranzuziehenden Erben und Vermächtnisnehmern einzufordern ist). Dass derartige Verhältnisse vorliegen würden, legt die Bf mit ihrem Vorbringen, das die, allenfalls gerichtliche, Geltendmachung eines (konkret bezifferten) Pflichtteilsergänzungsanspruchs nicht erkennen lässt, nicht dar. Die Bf hat auch in

keiner Weise nachvollziehbar gemacht, dass sie mit den ihr nach den im Erbteilungsvertrag vereinbarten Quoten zugekommenen Vermögenswerten (so wurde ihr vom höchsten Depotstand über rund 9,5 Mio CHF ein Drittel zugeteilt) weniger als den gesetzlichen Pflichtteil erhalten hätte. Vielmehr hat die Bf im Erbteilungsvertrag zugestimmt, dass mit der Aufteilung alle güter- und erbrechtlichen Ansprüche der Erben bezüglich dieser Erbansprüche abgegolten sind.

Ferner geht im Zweifel (und solche sind im Hinblick auf das unbestimmte, nicht nachvollziehbare Behaupten einer auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruhenden Zuwendung angebracht) die Begünstigtenstellung, aus der heraus die Bf schon vor dem Streitjahr Zuwendungen von der Y Stiftung erhalten hat, vor (vgl. erneut Zorn, Zum Pflichtteilsergänzungsanspruch bei Vermögensübertragung auf eine Privatstiftung, RdW 2016, 284, wonach zudem der Umstand, dass der Noterbe selbst Begünstigter der Stiftung ist, zur Folge haben kann, dass gar kein Pflichtteilsergänzungsanspruch besteht). Wenn überhaupt, könnte die Bf in ihrem Erbanspruch daher nur insoweit verkürzt worden sein, als Vermögen des Vaters anderen Stiftungen zugewendet wurde, in denen sie keine Begünstigtenstellung hat.

Selbst wenn mit der Zusicherung einer Ausschüttung im Schreiben vom 12.8.2016 intendiert gewesen ist, dass der Bf laut Erbteilungsvertrag zugekommene Nachlassvermögen im Wege einer einmaligen größeren Stiftungszuwendung „aufzubessern“, so kann das mangels einer erkennbaren gesetzlichen Verpflichtung der Y Stiftung nur, wie im Schreiben vom 12.8.2016 über die Zusicherung einer Ausschüttung auch festgehalten, freiwillig (ein Rechtsanspruch von Begünstigten auf Erhalt einer Zuwendung besteht nach Pkt. 12.3. der Statuten der Y Stiftung ohnehin nicht), als eine dem Stiftungszweck entsprechende Zuwendung an die Bf als Begünstigte (und Zweck der Y Stiftung ist u.a. die Ausstattung und Unterstützung der Begünstigten), erfolgt sein. Der Abschluss eines Vergleichs kann, so im Schreiben vom 12.8.2016 überhaupt ein Vergleich gesehen werden kann, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10.2.2016 auch ausdrücklich festhält, nicht die Möglichkeit bieten, unentgeltliche, aufgrund des Stiftungszwecks geleistete, steuerpflichtige Zuwendungen der Steuerpflicht zu entziehen, indem sie dem Titel einer vorgeblich bestehenden gesetzlichen Verpflichtung unterstellt werden.

Mit ihrem Vorbringen, die strittige Zahlung habe der Tilgung eines gesetzlichen Anspruchs gedient und erfülle daher nicht den Tatbestand einer steuerpflichtigen Stiftungszuwendung, gelingt es der Bf daher nicht, eine zur Aufhebung Anlass gebende Unrichtigkeit aufzuzeigen.

Die Bf stützt ihren Aufhebungsantrag weiters alternativ bzw. hilfsweise darauf, dass ein Verstoß gegen die Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z 8 EStG vorliege. Gehe man nicht von einer schon dem Grunde nach nicht steuerpflichtigen Zuwendung aus, so würden für einen Teil der im Einkommensteuerbescheid vom 31.8.2020 zur Gänze als steuerpflichtig behandelten

Zuwendung die Voraussetzungen des § 27 Abs. 5 Z 8 EStG für eine (steuerneutrale) Substanzauszahlung vorliegen.

§ 27 Abs. 5 Z 8 EStG 1988 lautet:

„8. Nicht zu den Einkünften im Sinne der Z 7 gehören Zuwendungen, soweit sie nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen eine Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen darstellen:

a) Zuwendungen gelten insoweit als Substanzauszahlung, als sie den maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b übersteigen und im Evidenzkonto im Sinne der lit. c Deckung finden.

b) Als maßgeblicher Wert gilt der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn zuzüglich der gebildeten Gewinnrücklagen gemäß § 224 Abs. 3 A III und IV des Unternehmensgesetzbuches und zuzüglich der steuerrechtlichen stillen Reserven des zugewendeten Vermögens. Der am Beginn des Geschäftsjahres vorhandene Bilanzgewinn ist um Beträge zu erhöhen, die zu einer Verminderung auf Grund des Ansatzes des beizulegenden Wertes gemäß § 202 Abs. 1 des Unternehmensgesetzbuches geführt haben. Zuwendungen im Bilanzerstellungszeitraum gelten nicht als Substanzauszahlung, solange der im Jahresabschluss ausgewiesene Bilanzgewinn nicht vom Abschlussprüfer bestätigt ist.

c) Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung ist die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos. Es erhöht sich um sämtliche Stiftungseingangswerte und vermindert sich um Substanzauszahlungen.

d) Stiftungseingangswert ist der Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung. Dabei sind § 6 Z 5, § 6 Z 9 und § 15 Abs. 3 Z 1 anzuwenden.

e) Soweit Zuwendungen Substanzauszahlungen darstellen, vermindern sie das Evidenzkonto in Höhe der in § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b genannten Werte.

f) Zuwendungen einer Stiftung (Vermögensmasse) an eine von ihr errichtete Stiftung (Vermögensmasse) gelten abweichend von lit. a als Substanzauszahlung, soweit sie im Evidenzkonto (lit. c) Deckung finden. Die empfangende Stiftung (Vermögensmasse) hat die als Substanzauszahlungen geltenden Beträge als Stiftungseingangswert in gleicher Höhe anzusetzen; dieser Stiftungseingangswert ist um den bei der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) vorhandenen maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b zu vermindern.

g) Abweichend von lit. f gelten Zuwendungen einer Stiftung (Vermögensmasse) an eine von ihr errichtete Stiftung (Vermögensmasse) als Substanzauszahlung, soweit sie Vermögen betreffen, das in einer unternehmensrechtlichen Vermögensaufstellung zum 31. Juli 2008 erfasst ist. Die empfangende Stiftung (Vermögensmasse) hat die steuerlich maßgebenden Werte fortzuführen. Diese Zuwendungen erhöhen nicht die Stiftungseingangswerte und fließen nicht in das Evidenzkonto bei der empfangenden Stiftung (Vermögensmasse) ein. Dies gilt nur insoweit, als die Zuwendung im Stiftungszweck der zuwendenden Stiftung (Vermögensmasse) Deckung findet.

h) Soweit Zuwendungen als Substanzauszahlung gelten, sind sie in die Kapitalertragsteuer-Anmeldung aufzunehmen.“

Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung ist die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos (Doralt/ Kirchmayr/ Mayr/ Zorn, EStG Kommentar, § 27 Abs. 5 Z 7 Rz 315). Das Evidenzkonto erhöht sich um die steuerlichen Stiftungseingangswerte. Der Stiftungseingangswert der in das Evidenzkonto aufzunehmenden Vermögenszuwendungen ist der Wert des gestifteten Vermögens zum Zeitpunkt der Zuwendung.

Ob die ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos auch die Aufnahme der Art des der Stiftung zugewendeten Vermögens erfordert, kann gegenständlich dahingestellt bleiben. Da den Stiftungseingangswerten eine entscheidende Bedeutung bei der Beurteilung der Frage zukommt, ob und inwieweit eine Ausnahme von der grundsätzlich bestehenden Steuerpflicht einer Stiftungszuwendung gegeben ist, wird von einer ordnungsgemäßen Führung eines Evidenzkontos nur dann gesprochen werden können, wenn die Stiftungseingangswerte dort nachweislich in der richtigen Höhe ausgewiesen sind.

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden (und gemäß § 269 Abs. 12 BAO auch das Bundesfinanzgericht) die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Weiters sind gemäß § 119 Abs. 1 BAO die für den Bestand oder Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen, sodass die Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen erhält (VwGH 20.9.1989, 88/13/0072). Dort, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts ihre Grenzen (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; 94/15/0181).

Die Höhe der in einem für die Erlangung einer Ausnahme von der Steuerpflicht zu führenden Evidenzkonto ausgewiesenen Stiftungseingangswerte ist abgabenrechtlich relevant, weshalb die Abgabenbehörde nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet ist, die tatsächlichen Verhältnisse, nämlich die tatsächliche Höhe der Stiftungseingangswerte bzw. die Richtigkeit der Bewertung des zugewendeten Vermögens, zu überprüfen und hierfür Nachweise zu verlangen. Da es sich bei der Ausnahme von der Steuerpflicht um eine abgabenrechtliche Begünstigung handelt und ein Sachverhalt mit Auslandsbezug vorliegt, oblag es zudem der Bf, die hierfür bedeutsamen Umstände, nämlich insbesondere das gestiftete Vermögen, offenzulegen. Soll auch ausländischen Privatstiftungen, wie inländischen Privatstiftungen, die Möglichkeit einer steuerneutralen Substanzauszahlung zustehen, dann müssen die hierfür maßgeblichen Umstände auch wahrheitsgemäß und nachprüfbar dargetan werden. Die Abgabenbehörde muss jedenfalls in die Lage versetzt werden, wie bei Zuwendungen von inländischen Privatstiftungen, auch bei Zuwendungen ausländischer Stiftungen die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ausnahme von der Steuerpflicht zu überprüfen, wozu

es insbesondere erforderlich ist, den Stiftungsvorgang gegenüber der Abgabenbehörde durch Vorlage der betreffenden Stiftungsurkunde eindeutig zu dokumentieren. Die von der Bf im Laufe des Verfahrens vorgelegten Unterlagen reichen hierfür nicht aus.

So beschränkte sich das Vorbringen der Bf im Verfahren vor der belangten Behörde auf die bloße Behauptung, dass es sich beim gestifteten Vermögen um Kapitalvermögen in Höhe von rd. 18,6 Mio Euro handle. Die von ihr dazu vorgelegte Vermögensaufstellung über den Depotstand bei der XY Bank (Beilage 1 der Beschwerde) gibt lediglich darüber Auskunft, welche Vermögenswerte auf dieses Depot eingezahlt und eingeliefert wurden bzw. von der Y Stiftung gehalten werden. Auch den Jahresabschlüssen können nur im Jahr 2015 erfolgte Titeleinlieferungen in Höhe von 20.188.765,59 USD entnommen werden. Diese Unterlagen sagen weder darüber etwas aus, ob es sich dabei um der Y Stiftung im Wege einer Stiftung zugewendetes Vermögen handelt, noch darüber, von wem die Y Stiftung eine Zuwendung erhalten hat.

Darauf, dass keine Dokumente für den Nachweis des gestifteten Vermögens vorliegen und ihr eine Überprüfung der steuerlichen Werte daher nicht möglich sei, hat die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung ausdrücklich hingewiesen. Die Bf hat aber erst nach zweimaligem Ersuchen des erkennenden Gerichts ein Schriftstück präsentiert, welches das historische Dokument über die Zuwendung des in Rede stehenden Vermögens von umgerechnet rd. 18,6 Mio Euro von der X Stiftung an die Y Stiftung darstelle. Abgesehen davon, dass nicht erklärlich ist, wie die Bf bereits mit ihrem Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung vom 17.4.2020 Aussagen zu Art und Wert des gestifteten Vermögens bzw. zu dessen fiktiven Anschaffungskosten treffen konnte, wenn sie erst im Dezember 2022 ein Schriftstück mit Informationen darüber habe beschaffen können, was überhaupt den Gegenstand der Zuwendung an die Y Stiftung bildete, ist das als Widmungserklärung bezeichnete Schriftstück vom 18.2.2015 ebenfalls nicht geeignet, den behaupteten Stiftungsvorgang nachvollziehbar zu machen und der Abgabenbehörde bzw. dem erkennenden Gericht eine Überprüfung der im Evidenzkonto ausgewiesenen Stiftungseingangswerte zu ermöglichen.

In dem Schriftstück wird ausgeführt, dass die X Stiftung der Y Stiftung im Zuge der Stiftungserrichtung folgende Vermögenswerte widme:

„1/3 der Vermögenswerte der X Stiftung bei der XY Bank AG, Vaduz, Kundennummer abcde, gemäß beiliegender Vermögensaufstellung per 18.02.2015, nach Abzug von ca. USD 10.000.000,-- sowie allfälliger bis zum Zeitpunkt des Transfers anfallender Kosten. Das statutarische Mindestvermögen von CHF 30.000,-- gemäß Art. 1.2 der ersten Stiftungsstatuten steht ab sofort zur freien Verfügung der Y Stiftung.“

Die erwähnte Vermögensaufstellung hat folgenden Inhalt:

Anlageklasse	Betrag in USD
Liquidität	12.534.468,20
Kurzfristige Anlagen	839.841,23
Obligationen	51.338.970,25
Aktien	5.782.819,06
Hedge Funds	411.603,98
Private Equity	280.206,33
Immobilienbeteiligungen	88.409,07
Rohstoffe/Edelmetalle	30.238,65
	71.306.556,77

Das laut Widmungserklärung auf die Y Stiftung zu übertragende Vermögen wird schon dadurch nicht hinreichend determiniert, dass darin ein Abzug von „ca.“ 10 Mio USD vorgesehen ist, wobei auch offenbleibt, von welchen der in der Vermögensaufstellung enthaltenen Anlageklassen dieser Cirkabetrag abgezogen werden sollte. Da sich das Vermögen innerhalb der einzelnen Anlageklassen wohl aus einer Mehrzahl von Obligationen bzw. Aktien mit unterschiedlicher Laufzeit und Verzinsung bzw. unterschiedlichen Kurswerten zusammensetzte, ist auch nicht klaggestellt, welche Titel konkret auf die Y Stiftung übertragen werden sollten. Ob es sich bei den auf dem bei der XY Bank unterhaltenen Depot der Y Stiftung als Einlieferungen ausgewiesenen unterschiedlichen Wertpapiertiteln im Gesamtbetrag von rund 19,3 Mio USD und Einzahlungen im Betrag von rund 0,9 Mio USD (vgl. Beilage 1 der Beschwerde) um von der X Stiftung zugewendete Vermögenswerte handelt, kann anhand der Widmungserklärung und der dieser beigelegten Vermögensaufstellung nicht nachvollzogen werden. Angesichts der unbestimmten Weise, in der darin gewidmetes Vermögen umschrieben wird, ist schon nicht ersichtlich, inwiefern dieses Schriftstück überhaupt die Grundlage für die Übertragung des Eigentums an konkreten Vermögenswerten (konkreten Aktien, konkreten Anleihen) von der X Stiftung an die Y Stiftung hätte bilden sollen.

Dass ein eindeutiger, nachvollziehbarer Bezug zwischen der der Widmungserklärung beigelegten Vermögensaufstellung und den auf das Depot der Y Stiftung eingelieferten Werten nicht hergestellt werden kann, war für die steuerlich vertretene Bf erkennbar. Da bereits die belangte Behörde einen Nachweis des gestifteten Vermögens verlangt hat und auch das erkennende Gericht die Bf ausdrücklich ersuchte, Unterlagen über das von der X Stiftung zugewendete Vermögen von umgerechnet rd. 18,6 Mio Euro sowie darüber vorzulegen, wie sich das zugewendete Vermögen zusammensetzte, war ein weiteres Ersuchen nicht geboten.

Zur Aufhellung des Sachverhalts trägt es auch nicht bei, wenn die Bf im Schreiben vom 17.4.2020 einerseits vorbringt, die X Stiftung habe als „intransparente“ Stiftung am 18.2.2015 der Y Stiftung Vermögen zugewendet, sich gleichzeitig aber auf ein Schreiben der Kantonalen Steuerverwaltung vom 15.2.2015 zum Beweis dafür bezieht, dass die X Stiftung „transparent“ gewesen sei, wobei die Kantonale Steuerverwaltung zudem von einer Zurechnung des Vermögens der X Stiftung an den Vater der Bf auch noch nach dessen Zuzug in die Schweiz (der, wie die Bf in der mündlichen Verhandlung vorbrachte, Anfang 2015 erfolgt ist) ausgeht.

Im Übrigen hängt die Frage, ob Vermögen dem Stifter oder der Stiftung zuzurechnen ist, nicht von der Transparenz oder Intransparenz der Stiftung im Sinne der Regelungen des Steuerabkommens mit Liechtenstein, die nur für die dort vorgesehene Einmalzahlung Bedeutung haben, ab (vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2021/15/0001). Es ist auch nicht nachvollziehbar, warum die durch einen Schlaganfall eingetretene gesundheitliche Beeinträchtigung des Stifters, auch wenn diese zu dessen Geschäftsunfähigkeit geführt haben mag, an den für die Vermögenszurechnung maßgebenden Grundsätzen etwas geändert haben sollte.

Die Offenlegung der für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei der in Rede stehenden Zuwendung der Y Stiftung an die Bf in Höhe von 2.897.560,15 € nur mit einem Teilbetrag von 347.638,07 € um eine steuerpflichtige Zuwendung und mit dem übersteigenden Betrag um eine steuerneutrale Substanzauszahlung handelt, maßgebenden Umstände ist daher nicht in einer Weise erfolgt, dass sich die Abgabenbehörde ein richtiges und klares Bild von diesen Umständen machen kann. Es bleibt letztlich ungeklärt, wer die im März 2015 auf das Depot der Y Stiftung eingelieferten Wertpapiere erworben hat und wann diese Wertpapiere erworben wurden bzw. ob es sich dabei um (wie vorgebracht: von der X Stiftung) gestiftetes Vermögen gehandelt hat, sodass auch nicht festgestellt werden kann, ob die im Evidenzkonto ausgewiesenen Werte zutreffend sind, d.h. den österreichischen steuerrechtlichen Vorschriften entsprechen.

Da es aus den dargelegten Gründen an einem überprüfbaren Nachweis der Richtigkeit der im Evidenzkonto ausgewiesenen Stiftungseingangswerte fehlt, kann auch nicht von einer ordnungsgemäßen Führung des Evidenzkontos ausgegangen werden.

Für das Vorliegen und das Ausmaß einer steuerneutralen Substanzauszahlung kommt es ferner darauf an, inwieweit die Zuwendung der Y Stiftung den maßgeblichen Wert (also insbesondere den Bilanzgewinn gemäß UGB) überstiegen hat. Auch eine ausländische Stiftung muss dieses Kriterium erfüllen und folglich einen nach österreichischem Recht nach den Grundsätzen des UGB erstellten Jahresabschluss zuzüglich einer entsprechenden abgabenrechtlichen Gewinnadaptierung vorlegen (Doralt/ Kirchmayr/ Mayr/ Zorn, EStG Kommentar, § 27 Abs. 5 Z 7, Tz 321). Der maßgebliche Wert ist daher nach österreichischen unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften zu ermitteln bzw. ist der nach liechtensteinischem Recht ermittelte Wert auf ein nach österreichischem Recht ermitteltes Ergebnis umzurechnen. In ihrem Vorlageantrag bringt die Bf zwar vor, ihre steuerliche Vertretung habe den maßgeblichen Wert geprüft und bestätigt, dass die liechtensteinischen Abschlüsse nach einer Überleitung auf das österreichische Unternehmens- und Steuerrecht in allen wesentlichen Belangen mit einer Gesamtbeurteilung nach österreichischem Recht übereinstimmten, nachvollziehbar gemacht hat sie dieses Vorbringen aber nicht. Die sog. „Berichte über die Prüfung des maßgeblichen Wertes“ enthalten nicht mehr als die Behauptung einer Bewertung des buchungsmäßigen Bilanzgewinnes nach den Bestimmungen des österreichischen

Unternehmens- und Steuerrechts. Dem Verlangen des erkennenden Gerichts, die in diesen Berichten erwähnten Überleitungen auf das österreichische Unternehmens- und Steuerrecht vorzulegen, ist die Bf nicht nachgekommen, in ihrem Schreiben vom 30.9.2022 erklärte sie vielmehr, abweichend von ihrem Vorbringen im Vorlageantrag, dass weitere Umrechnungen nicht nötig gewesen seien, da sich in den Jahresabschlüssen keine Wertansätze fänden, die zu steuerlichen Abweichungen führten. Auch dieses Vorbringen entbehrt einer nachvollziehbaren Darstellung. In den einzelnen Jahren wurden z.B. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertberichtigungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens vorgenommen, ob und inwieweit diese Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen mit den österreichischen unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften im Einklang stehen, hat die Bf nicht dargetan. Damit hat die Bf die für die Erlangung der Begünstigung einer steuerneutralen Substanzauszahlung bedeutsamen Umstände auch in diesem Punkt nicht derart offengelegt, dass sich die Abgabenbehörde ein richtiges und klares Bild vom Vorliegen der hierfür erforderlichen Voraussetzungen machen konnte. Daher liegen auch aus diesem Grund die Voraussetzungen dafür, die im Streitjahr erfolgte Zuwendung in einer bestimmten Höhe als Substanzauszahlung zu beurteilen, nicht vor.

Die belangte Behörde hat in der Beschwerdeentscheidung schließlich zu Recht darauf hingewiesen, dass die bisherigen, in den Jahren 2016 (352.744,25 €) und 2017 (135.000,00 €) getätigten Zuwendungen im Evidenzkonto nicht korrekt erfasst wurden, ein Umstand, der ebenfalls die ordnungsgemäße Führung des Evidenzkontos ausschließt.

Das Gesetz stellt eindeutige Kriterien für das Vorliegen einer steuerfreien Substanzauszahlung auf, zu denen insbesondere die ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos und die Feststellung des maßgeblichen Wertes gehören. Wie gesagt, müssen diese Kriterien für die Abgabenbehörde nachvollziehbar und nachprüfbar sein. Dass, wie die Bf meint, auch bei einer bloßen Schätzung der Stiftungseingangswerte ein bei weitem ausreichender Evidenzkontenstand vorhanden gewesen sei, um ungeachtet von Bewertungsfragen die Zuwendung des Streitjahres als steuerneutrale Substanzauszahlung werten zu können, genügt dem nicht, zumal die Höhe der Stiftungseingangswerte auch maßgebend für die Beurteilung künftiger weiterer Zuwendungen ist.

Da die Bf sohin die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Substanzauszahlung nicht dargetan hat, hat die belangte Behörde im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 31.8.2020 zu Recht die gesamte Zuwendung von umgerechnet 2.897.560,15 € als steuerpflichtig behandelt.

Damit hat die belangte Behörde mit dem Bescheid vom 31.8.2020 auch zu Recht den zuvor ergangenen Einkommensteuerbescheid 2018, in dem nur ein Teil der Zuwendung als steuerpflichtig behandelt worden war, aufgehoben.

Da aus den dargelegten Gründen der Spruch sowohl des Aufhebungsbescheides als auch jener des Einkommensteuerbescheides vom 31.8.2020 dem Gesetz entspricht, hat die belangte

Behörde den Antrag der Bf auf deren Aufhebung nach § 299 BAO mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht abgewiesen. Es war daher auch die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde spruchgemäß abzuweisen.

Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegenständlich war zu beurteilen, ob den vom Aufhebungsantrag betroffenen Bescheiden eine von der Bf behauptete Unrichtigkeit anhaftet. Die Beurteilung der Frage, ob die von der Y Stiftung im Jahr 2018 an die Bf geleistete Zahlung auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruhte, erfolgte einzelfallbezogen im Wege der Würdigung des dazu erstatteten Vorbringens der Bf. Dass die ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos Voraussetzung für das Vorliegen einer Substanzauszahlung ist, folgt unmittelbar aus dem Gesetz. Die Feststellung, dass von einer ordnungsgemäßen Führung des Evidenzkontos nicht ausgegangen werden kann, beruht ebenfalls auf einer einzelfallbezogenen Würdigung der dazu vorgebrachten Umstände. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 31. Jänner 2023