

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, vom 27. Juli 2010 gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 7. Juli 2010 betreffend Haftungsbescheid (Kapitalertragsteuer) für den Zeitraum 10/2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine Privatstiftung, die mit Stiftungsurkunde vom Datum<sup>1</sup> errichtet und ins Firmenbuch eingetragen wurde. Im Rahmen der Stiftungsvorstandsitzung vom 19.7.2007 wurde im darüber erstellten notariellen Protokoll die Erklärung des Stifters festgehalten, dass er der Bf. die von ihm zur Gänze gehaltenen Aktien an der P.AG nicht zuwenden wird und dadurch der primäre Stiftungszweck nicht mehr erreicht werden kann.

Im Hinblick auf diese Erklärung des Stifters wurde, wie eben in diesem Protokoll vom 19.7.2007 festgehalten, durch den Stiftungsvorstand einstimmig der Beschluss gefasst, dass die Bf. gemäß § 35 Abs. 1 Z 4 PSG aufgelöst wird, da der Stiftungszweck nicht mehr erreichbar ist (§ 35 Abs. 2 Z 2 PSG).

Der Auflösungsbeschluss wurde auf Antrag vom 23.7.2007 ins Firmenbuch eingetragen. Die Stiftung (Bf.) ist damit aufgelöst.

Das Vermögen wurde nach der einjährigen Sperrfrist am 28.10.2008 an den Letztbegünstigten, den Stifter, ausgekehrt. Da die Zertifikate der MEL, in denen das ursprüngliche Vermögen von Euro 70.000 angelegt war, zwischenzeitig erheblich an

Wert verloren hatten, war das Vermögen mit dem Verkehrswert bewertet nur mehr Euro 20.521,13 wert.

Mit Schreiben bzw. Erklärung der Bf. an die Abgabenbehörde vom 16.9.2009 wurde die selbst berechnete Kapitalertragsteuer (KeSt) im Rahmen der Letztzuwendung von Vermögen an den Stifter mit Null bekanntgegeben, da die **Anrechnung der Stiftungseingangswerte beantragt** wurde.

Es wurde dazu erklärt, dass sich der Stifter den Widerruf gemäß § 34 PSG nicht vorbehalten hatte; die Stiftung sei aus pflichtteilsrechtlichen Überlegungen unwiderruflich gestaltet worden. Da der Stifter jedoch in der Folge beschlossen hatte, seine Unternehmensanteile nicht der Bf. zuzuwenden, konnte durch diese Willensänderung der Stiftungszweck nicht erreicht werden. Damit liege ein Auflösungsgrund, wie die Widerrufserklärung des Stifters, vor. Es sei somit § 32 Z 4 lit b EStG (idF vor dem SchenkMG) auch bei Verfolgung anderer Auflösungsgründe iSd § 35 Abs. 1 PSG analog anzuwenden.

Mit **Haftungsbescheid vom 7.7.2010** schrieb die Abgabenbehörde der Bf. die Kapitalertragsteuer - KeSt für die Letztzuwendung für den Zeitraum 10/2008 vor. In der Begründung führte die Abgabenbehörde u.a. an, dass die Anrechnung von Stiftungseingangswerten gemäß § 32 Z 4 lit b EStG 1988 (idF vor dem SchenkMG, BGBl I 85/2008) bzw. nach § 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (idF SchenkMG) nur dann zustehe, wenn der Stifter Letztbegünstigter ist und die Auflösung der Privatstiftung durch Widerruf erfolgt. Andere Gründe seien nicht erfasst.

Im konkreten Fall habe sich der Stifter den Widerruf der Privatstiftung gemäß § 34 PSG nicht vorbehalten. Die Auflösung der Bf. erfolgte wegen Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszweckes. Die genannte Kürzungsbestimmung könne daher auf den konkreten Fall nicht angewendet werden.

Gegen den o.a. Bescheid wurde mit Schreiben vom 27.7.2010 rechtzeitig das **Rechtsmittel** der Berufung erhoben.

In der Begründung dazu wurde auf § 32 Z 4 lit b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG, BGBl I 2008/85 verwiesen. Diese Bestimmung sah vor, dass im Falle eines Widerrufs einer Privatstiftung der Stifter eine Kürzung der Letztzuwendung um die Stiftungseingangswerte beantragen konnte, wenn er gleichzeitig auch Letztbegünstigter war. Damit sollte verhindert werden, dass der Stifter die Rückerstattung des von ihm zugewendeten Vermögens zu versteuern hätte. Diese Kürzung um die Stiftungseingangswerte gem. § 32 Z 4 lit b EStG konnte nach Rz. 248 StfR 2001 bereits im Rahmen des KeSt-Abzuges durch den Stiftungsvorstand vorgenommen werden.

Im gegenständlichen Fall habe der Stifter der Bf. einen Betrag von Euro 70.000 zugewendet. Seine ausdrückliche Erklärung, der Stiftung entgegen ihrer Zwecksetzung die Unternehmensanteile nicht mehr zuzuwenden, habe allerdings – wie eine ausdrückliche Widerrufserklärung – zur Auflösung und Abwicklung der Privatstiftung geführt.

Der VfGH habe mit Erkenntnis vom 2.3.2005, G 104/04 eine Wortfolge in § 33 lit a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben, weil diese Bestimmung die Erstattung der Schenkungssteuer an den formalen Widerruf einer Schenkung aus den im ABGB genannten Gründen geknüpft habe. In wirtschaftlich gleich gelagerten Fällen war eine Erstattung hingegen nach dem Gesetzeswortlaut nicht möglich, was zur ungleichen steuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlich gleich gelagerter Sachverhalte führte und sachlich nicht gerechtfertigt werden konnte.

Das Einkommensteuergesetz sei in weit stärkerem Ausmaß als das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz von einer wirtschaftlichen Begriffsbildung geprägt. Wenn die formale Beschränkung auf bestimmte Widerrufsvorgänge für Zwecke der Schenkungssteuererstattung verfassungswidrig gewesen sei, sei dies nach Ansicht der Bf. die Beschränkung der Anrechnung der Stiftungseingangswerte gemäß § 32 Z 4 lit b EStG idF vor dem SchenkMG auf den Widerruf iSd § 34 PSG umso mehr. Dazu käme, dass auch im Fall des Widerrufs iSd § 34 PSG die Auflösung der Stiftung und die Herausgabe des Vermögens nicht durch die Widerrufserklärung des Stifters, sondern durch eine stiftungsrechtliche Handlung des Stiftungsvorstandes verwirklicht werde. Die Widerrufserklärung sei – wie die Zweckverfehlung – nur der Anlass für den Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes. Ob der Auflösungsbeschluss nun aufgrund einer gültigen Widerrufserklärung des Stifters oder einer die Zweckverfehlung begründeten Absichtserklärung des Stifters gefasst werde, sei für den wirtschaftlichen Erfolg gleich. In beiden Fällen müsse die (nochmalige) Besteuerung des rückerstatteten Vermögens mit Kapitalertragsteuer verhindert werden.

Die einschränkende Auslegung des Begriffes „Widerruf“ in § 32 Z 4 lit b EStG idF vor dem SchenkMG auf den Widerruf iSd § 34 PSG bewirke dieselbe Verfassungswidrigkeit wie die Beschränkung des § 33 lit a ErbStG auf den Schenkungswiderruf gemäß ABGB (vgl. Bedenken bei *Marschner* in Jakom, 2. Auflage, § 27 Rz. 240). In verfassungskonformer Interpretation sei der Begriff des Widerrufs in § 32 Z 4 lit b EStG daher wirtschaftlich auszulegen und die Anrechnungsbestimmung auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Stiftung dem Stifter als Letztbegünstigtem gegen ihren Willen das Vermögen herauszugeben hat.

Da das herausgegebene Vermögen mit Euro 20.521,13 geringer gewesen sei als die Summe der Stiftungseingangswerte mit Euro 70.000 und die Kürzung um die Stiftungseingangswerte gem. § 32 Z 4 lit b EStG bereits im Rahmen des KeSt-Abzuges berücksichtigt werden könne, sei der KeSt-Abzug zu Recht unterblieben. Der bekämpfte Bescheid sei mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes behaftet.

Es wurde die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides beantragt.

Der ursprüngliche Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung wurde mit Schreiben vom 12.6.2014 unter Verweis auf die Entscheidung des UFS RV/\*\*, zurückgezogen. Es werde vom Antrag abgesehen, da sich die Beschwerdegründe im Wesentlichen auf die Verfassungswidrigkeit des § 32 Z 4 lit b EStG idF vor dem SchenkMG beziehen.

In einem wurde jedoch angeregt, dass das BFG beim VfGH die Aufhebung der maßgeblichen Bestimmung des § 32 Z 4 lit b EStG idF vor dem SchenkMG als verfassungswidrig gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit a B-VG iVm §§ 62 ff VfGG beantragen möge.

Durch das Erkenntnis des VfGH vom 2.3.2005, G 104/04, zu § 33 lit a ErbStG sei klargestellt worden, dass eine Beschränkung auf den Formalakt des Widerrufs iSd § 34 PSG unsachlich und damit gleichheitswidrig sei. Dies müsse umso mehr bei einer wirtschaftlich anknüpfenden Abgabe wie der Einkommensteuer gelten.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Im Sinne des **§ 323 Abs. 38 BAO gF** sind durch das Bundesfinanzgericht (BFG) die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gegenständlich ist somit über die nunmehr als Beschwerde geltende Berufung der Bf. zu entscheiden.

Gemäß **§ 93 Abs. 2 Z 1 lit d EStG 1988** zählen zu den steuerabzugspflichtigen Kapitalerträgen Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen.

Gemäß **§ 95 Abs. 2 EStG 1988** haftet der zum Abzug Verpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß **§ 32 Z 4 lit b EStG 1988** idF BGBl I 2001/2 (vor SchenkMG BGBl I 2008/85) galt für Zuwendungen von Privatstiftungen bis 1.8.2008:

*„ist der (jeweilige) Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes (PSG) Letztbegünstigter, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die im Zeitpunkt seiner seinerzeitigen Zuwendungen an die Privatstiftung steuerlich maßgebenden Werte zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist.“*

Diese Bestimmung wurde zwar durch das SchenkMG aufgehoben, bestand jedoch im Wesentlichen unverändert in den ersten beiden Sätzen des § 27 Abs. 1 Z 9 EStG idF SchenkMG – BGBl I 2008/85 – weiter.

**§ 34 PSG** – Widerruf der Privatstiftung - lautet:

*„Eine Privatstiftung kann vom Stifter nur dann widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf nicht vorbehalten werden.“*

**§ 35 PSG** – Auflösung – lautet:

*Abs. 1 Die Privatstiftung wird aufgelöst, sobald*

*1 die in der Stiftungserklärung vorgesehene Dauer abgelaufen ist;*

2. über das Vermögen der Privatstiftung das Konkursverfahren eröffnet worden ist;
3. der Beschluss über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens Rechtskraft erlangt hat;
4. der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss gefasst hat;
5. das Gericht die Auflösung beschlossen hat.

*Abs. 2 Der Stiftungsvorstand hat einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, sobald*

1. ihm ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen ist;
2. der Stiftungszweck erreicht oder nicht mehr erreichbar ist;
3. eine nicht gemeinnützige Privatstiftung, deren überwiegender Zweck die Versorgung von natürlichen Personen ist, 100 Jahre gedauert hat, es sei denn, dass alle Letztbegünstigten einstimmig beschließen, die Privatstiftung für einen weiteren Zeitraum, längstens jedoch jeweils für 100 Jahre, fortzusetzen;
4. andere in der Stiftungserklärung dafür genannte Gründe gegeben sind.

*Abs. 3 ...*

Der im Oktober 2006 errichteten Bf. wurde seitens des Stifters ein Vermögen von Euro 70.000 in bar zugewendet. Die Bf. wurde laut Stiftungserklärung mit dem Zweck gegründet die PIH und die zu ihr gehörigen Gesellschaften der sogenannten iG sowie allfälliger weiterer Unternehmungen nach den Grundsätzen und Vorstellungen des Stifters als Grundlage und damit Sicherung der Leistungen an Begünstigte der Stiftung zu erhalten und zu erweitern.

Wie in den eingebrachten Schriftsätzen ausgeführt wurde, hatte sich der Stifter den Widerruf der Stiftung gem. § 34 PSG aus pflichtteilsrechtlichen Gründen nicht vorbehalten. Mit Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes vom 19.7.2007 wurde die Stiftung aufgelöst.

Begründet wurde dies damit, dass der Stiftungszweck nicht mehr erreichbar sei, da der Stifter erklärt hatte, die von ihm zur Gänze gehaltenen Aktien an der P.AG nicht zuwenden zu wollen.

Der Auflösungsbeschluss wurde auf Antrag vom 23.7.2007 ins Firmenbuch eingetragen. Die Stiftung (Bf.) ist damit aufgelöst.

Das Vermögen wurde nach der einjährigen Sperrfrist an den Letztbegünstigten, in diesem Fall an den Stifter, ausgekehrt und mit der der Abgabenbehörde übermittelten Kapitalertragsteuer-Anmeldung ein Vermögen von Null angegeben, da die Anrechnung der Stiftungseingangswerte beantragt wurde.

Durch den Wertverlust des in Zertifikaten der MEL angelegten ursprünglichen Vermögens von Euro 70.000 betrug der Verkehrswert zum Zeitpunkt der Zuwendung nur mehr Euro 20.521,13.

Mit dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid über die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 10/2008 vom 7.7.2010 schrieb die Abgabenbehörde der Bf. die KeSt für die Letztzuwendung vor.

Als Begründung war angeführt, dass bei Auflösung einer Privatstiftung infolge Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszweckes eine Anrechnung der Stiftungseingangswerte nicht zum Tragen komme.

Strittig ist nunmehr, ob die bei Widerruf der Stiftung geltende Kürzungsbestimmung des § 32 Z 4 lit b EStG 1988 idF vor SchenkungsMG bzw. des § 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 idF SchenkMG (BGBl I 85/2008), auch im Falle der Auskehrung des Vermögens an den Stifter als Letztbegünstigten aufgrund Auflösung der Stiftung wegen Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks, anzuwenden ist.

Nach Ansicht der Bf. sei die Beschränkung der gesetzlichen Bestimmung auf den Tatbestand "Widerruf" als verfassungswidrig zu beurteilen.

In der Beschwerde wurde diesbezüglich argumentiert, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 2.3.2005, G 104/04 die Wortfolge in § 33 lit a ErbStG „... *wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde* ...“ als verfassungswidrig aufgehoben habe.

Wenn die formale Beschränkung auf bestimmte Widerrufsvorgänge für Zwecke der Schenkungssteuererstattung verfassungswidrig gewesen sei, sei dies nach Ansicht der Bf. die Beschränkung der Anrechnung der Stiftungseingangswerte gemäß § 32 Z 4 lit b EStG idF vor dem SchenkMG auf den Widerruf iSd § 34 PSG umso mehr.

Die Widerrufserklärung sei – wie die Zweckverfehlung – nur der Anlass für den Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes. Ob der Auflösungsbeschluss nun aufgrund einer gültigen Widerrufserklärung des Stifters oder einer die Zweckverfehlung begründeten Absichtserklärung des Stifters gefasst werde, sei für den wirtschaftlichen Erfolg gleich. In beiden Fällen müsse die (nochmalige) Besteuerung des rückerstatteten Vermögens mit Kapitalertragsteuer verhindert werden.

In verfassungskonformer Interpretation sei der Begriff „Widerruf“ in § 32 Z 4 lit b EStG idF vor dem SchenkMG daher wirtschaftlich auszulegen und die Anrechnungsbestimmung auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Stiftung dem Stifter als Letztbegünstigten gegen ihren Willen das Vermögen herauszugeben habe.

Grundsätzlich wird seitens des BFG zu diesen Argumenten festgehalten, dass bei Auflösung einer Privatstiftung, aus den in § 35 PSG angeführten Gründen, die Stiftung als Steuersubjekt untergeht und das Vermögen an die Letztbegünstigten verteilt wird. Obwohl die Auflösung auch durch Widerruf erfolgen kann, besteht hinsichtlich der zivilrechtlichen und der steuerrechtlichen Folgen zwischen dem Widerruf und der Auflösung (aus anderen Gründen) ein Unterschied. Zivilrechtlich erfolgt im Falle des Widerrufs eine Rückstellung des Vermögens an den Stifter, im Falle der Auflösung aus anderen Gründen erfolgt die Zuwendung an den Letztbegünstigten oder mangels eines solchen ggf. auch an die Republik Österreich.

Nur im Falle des Vorbehalts des Widerrufs kann der Stifter die Auflösung der Stiftung durch seinen Willen bewirken. Jegliche andere Willensentscheidung des Stifters, die die Auflösung der Stiftung zur Folge hätte, wäre wohl als unzulässige Umgehung des § 34 PSG zu beurteilen.

Die Verteilung des Vermögens bei Auflösung der Stiftung wird stets wie eine Zuwendung an den oder die Letztbegünstigten behandelt. Der Letztbegünstigte (grundsätzlich auch der Stifter) wird daher steuerlich gleich wie ein Begünstigter behandelt und es kommen die steuerlichen Bestimmungen der Zuwendungsbesteuerung zur Anwendung. D.h. auf Ebene des Letztbegünstigten liegen jeweils einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen vor die mit 25% Kapitalertragsteuer (KeSt) zu besteuern sind.

Bei der Besteuerung der Zuwendung an Letztbegünstigte wird grundsätzlich nicht unterschieden, ob die Zuwendung aus Erträgen der Privatstiftung oder aus dem der Stiftung zugewendeten Vermögen stammt. Dies führt dazu, dass in jedem Fall auch die Vermögenssubstanz mit Kapitalertragsteuer belastet wird (sog. „Mausefalleneffekt“). Um nun diesen „Mausefalleneffekt“ für den Stifter, der bereits versteuertes Vermögen zugewendet hatte, zu mildern, bestand für diesen im Falle des Widerrufs eine gesetzliche Sonderregelung.

§ 32 Z 4 lit b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG war eine Begünstigungsbestimmung des Einkommensteuergesetzes, die sich auf die konkrete (natürliche) Person des Stifters als Letztbegünstigten im Falle des Widerrufs bezog und die Anrechnung der Stiftungseingangswerte ermöglichte. Mit dieser Begünstigung sollte sich nach der Intention des Gesetzgebers infolge des Widerrufs für den Stifter aus der Errichtung der Privatstiftung und der Zuwendung des Stiftungsvermögens kein steuerlicher Nachteil iSd Doppelbesteuerung ergeben. Durch die Möglichkeit der Anrechnung der Stiftungseingangswerte sollte annähernd jene Steuerbelastung erreicht werden, die den Stifter auch ohne Gründung der Stiftung getroffen hätte.

Beim hier in Rede stehenden Widerruf gem. § 34 PSG handelt es sich um ein höchstpersönliches Gestaltungsrecht des Stifters, dass grundsätzlich nicht auf Erben übergeht und auch nicht zu Lebzeiten übertragbar ist. Nur durch den Widerrufsvorbehalt, der in der Stiftungsurkunde erklärt werden muss, wird es dem Stifter ermöglicht die Verfügungsberechtigung über sein Vermögen, dessen er sich mit Errichtung der Privatstiftung entledigt hat, zurück zu erlangen. Das bedeutet, dass der Stifter durch den Widerrufsvorbehalt zivilrechtlich nach wie vor als Eigentümer des Vermögens angesehen werden kann. Da sich der Stifter im Fall des Widerrufsvorbehalts nicht völlig von seiner Eigentümerstellung trennt, bleiben aber auch etwaige Pflichtteilsansprüche trotz Zuwendung des Vermögens aufrecht.

Wird die Aufnahme des Widerrufsvorbehalts in die Stiftungsurkunde unterlassen, hat sich der Stifter endgültig dieses Gestaltungsrechtes und damit auch der Wiedererlangung der Verfügungsmacht über das gestiftete Vermögen begeben. Es können aber etwaige Pflichtteilsansprüche nicht geltend gemacht werden.

Im gegenständlichen Fall der Bf. wurde die Stiftung unwiderruflich errichtet. Der Stifter hatte somit eindeutig auf das Recht des Widerrufs und damit auch auf die Möglichkeit der Verfügungsberechtigung über sein (gestiftetes) Vermögen verzichtet. Er hatte damit,

wie aus den vorliegenden Schriftsätzen hervorgeht, aber auch die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen verhindert.

Wenn sich der Stifter nun seines Gestaltungsrechts begeben hat, sich somit von seiner Eigentümerstellung getrennt hat, kann er dieses durch keinerlei Art von Willenserklärung wiedererlangen.

Als Folge der Willenserklärung des Stifters, die von ihm zur Gänze gehaltenen Aktien der P.AG nicht zuwenden zu wollen, kam es nach einstimmigem Beschluss des Stiftungsvorstandes vom 19. Juli 2007 zur Auflösung der Stiftung aufgrund der Nichterfüllung des Stiftungszwecks (§ 35 Abs. 2 Z 2 PSG).

Auch wenn es im gegenständlichen Fall durch die Vorgangsweise des Stifters, der auch Letztbegünstigter war, zur Auflösung der Stiftung und Übertragung des Vermögens an den Stifter gekommen war, lag kein dem Widerrufsrecht des Stifters gleichzusetzendes Gestaltungsrecht vor.

Nur für den Fall der im Stiftungsrecht enthaltenen Bestimmung des Widerrufs (§ 34 PSG) hätte die Begünstigungsbestimmung des § 32 Z 4 lit b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG zum Tragen kommen können. Eine Anwendung dieser Bestimmung im Fall der Auflösung der Stiftung wegen Nichterfüllung des Stiftungszweckes war gesetzlich nicht vorgesehen.

Der Stifter war im gegenständlichen Fall, d.h. aufgrund der Auflösung infolge Nichterfüllung des Stiftungszweckes, als Letztbegünstigter zu beurteilen, wie dies auch jeder unabhängige Dritte gewesen wäre. Dass hier im konkreten Fall der Bf. die Nichterfüllung des Stiftungszwecks ihre Ursache in einer Willensänderung des Stifters hatte, ändert daran nichts. Diese Willensänderung zieht, entgegen einem etwaigen Widerruf gem. § 34 PSG, keine Verfügungsrechte des Stifters nach sich.

Es waren somit die im Fall der Auflösung der Stiftung für alle Zuwendungsempfänger gleich geltenden gesetzlichen Bestimmungen anzuwenden.

D.h. auf Ebene des Letztbegünstigten, somit auch hier im Fall des Stifters, lagen aufgrund der Auskehrung des Vermögens einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen vor die mit 25% Kapitalertragsteuer (KeSt) zu besteuern waren. Die Möglichkeit der Anrechnung der Stiftungseingangswerte war nicht gegeben.

Für die seitens der Bf. wegen etwaiger Verfassungswidrigkeit geforderte Streichung des Tatbestandes „Widerruf“ aus § 32 Z 4 lit b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG und somit Anwendung der Anrechnungsbestimmung auf alle Fälle in denen die Stiftung dem Stifter als Letztbegünstigten das Vermögen herauszugeben hat, liegt keine sachliche Begründung vor. Zudem würde dies dazu führen, dass die jeweiligen anderen Letztbegünstigten im Fall der Auflösung der Privatstiftung und einer daraus resultierenden Zuwendung schlechter gestellt wären als der Stifter, da diesen die Anrechnung der Stiftungseingangswerte nicht zustünde.

Im Gegensatz zur als verfassungswidrig aufgehobenen Bestimmung des ErbStG im Zusammenhang mit der Erstattung der Schenkungssteuer nur im Falle eines Widerrufs der Schenkung, bezieht sich der in Rede stehende Widerruf nur auf den einzigen konkreten Fall des Widerrufs aufgrund eines bereits in der Stiftungserklärung



abgegebenen Widerrufvorbehalts. Nur in diesem Fall sollte der Stifter, dem noch materielle Eigentümerinteressen verblieben waren, begünstigt sein.

Auch wenn dem Gesetzgeber insofern verfassungsrechtlich inhaltliche Schranken gesetzt sind, als ihm verboten ist, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl. zB VfSlg 14.039/1995, 16.407/2001), so ist es dem Gesetzgeber innerhalb dieser Schranken verfassungsrechtlich durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen (s. etwa VfSlg 16.176/2001, 16.504/2002).

Diese Schranken sind nach Ansicht des BFG im vorliegenden Fall nicht überschritten. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden (zB VfSlg 14.301/1995, 15.980/2000 und 16.814/2003).

Da die in Rede stehende Bestimmung des § 32 Z 4 lit b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG nach Ansicht des BFG nicht als verfassungswidrig zu beurteilen war, war von der Anregung einer Normenkontrolle durch den VfGH gemäß Art. 140 B-VG abzusehen.

Im Fall der Bf. war der Tatbestand des Widerrufs iSd § 32 Z 4 lit b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG nicht erfüllt, sodass eine Anwendung der begünstigenden Bestimmung auf den dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Sachverhalt nicht gegeben war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist eine Revision nicht zulässig, da diese nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 20. August 2014