

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-Privatstiftung, Adr.1 vertreten durch die BPS Brugger Pamperl Schallhart Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatung GmbH & CoKG, 5020 Salzburg, Sterneckstraße 55, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 04. Juli 2008, St.Nr., betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2004 bis 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, eine eigennützige Privatstiftung, wurde mit Stiftungsurkunde vom 22.10.1993 von G gegründet.

Im Rahmen einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung (Zeitraum 2004 bis 2006) und Nachschau (Zeitraum 1/2007 bis 4/2008) wurde u.a. folgende Feststellung getroffen (vgl. Prüfungsbericht vom 06.06.2008):

“Tz. 1 Nutzung B-Gasse

Gemäß Vereinbarung zw. den Pflichtteilsberechtigten und der X-Privatstiftung vom 25. Juni 1996 wurde allen Begünstigten der X-Privatstiftung das Recht eingeräumt, das Ferienhaus B-Gasse (KG Y) höchstpersönlich selbst bzw. gemeinsam mit Familienangehörigen zu nutzen.

Diese Zuwendung von Nutzungsrechten an Begünstigte wird im Zuge der Betriebsprüfung mit dem Mittelpreis des Verbraucherortes bewertet und entsprechend der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Monatliche Berechnungsgrundlage für das Objekt in der B-Gasse in Höhe von Euro 600,00 ergibt pro Jahr Euro 7.200.

<i>Zeitraum</i>	<i>jährl. Zuwendung</i>	<i>KapESt</i>
<i>2004</i>	<i>€ 7.200</i>	<i>€ 1.800</i>
<i>2005</i>	<i>€ 7.200</i>	<i>€ 1.800</i>
<i>2006</i>	<i>€ 7.200</i>	<i>€ 1.800</i>
<i>2007 (Nachschau)</i>	<i>€ 7.200</i>	<i>€ 1.800</i>

Im Hinblick auf die getroffene Prüfungsfeststellung erließ die Abgabenbehörde Haftungsbescheide, mittels der sie die Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer in Höhe von jeweils 1.800 Euro für die Jahre 2004 bis 2007 in Anspruch nahm.

Gegen die genannten, jeweils mit 04.07.2008 datierten, Bescheide brachte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 28.07.2008 Berufung ein.

In der Rechtsmittelschrift bringt sie vor, laut den Stiftungsurkunden hätte sich G für sich und seine Gattin A das Nutzungsrecht am Objekt B-Gasse vorbehalten. Den Nachkommen von G sei kein Nutzungsrecht eingeräumt worden. Dazu sei es erst nach dem Ableben von G gekommen, nachdem diese ihren Pflichtteil eingefordert hätten. Im Rahmen eines Pflichtteilsvergleiches sei den Nachkommen neben einer Barabfindung auch ein Nutzungsrecht am Objekt B-Gasse gewährt worden. Da G sein ganzes Vermögen in die Stiftung eingebracht gehabt hätte, hätten die Nachkommen versucht auf das Vermögen der Stiftung zuzugreifen. Um das Risiko eines jahrelangen Rechtsstreites zu vermeiden, sei am 25. Juni 1996 ein Pflichtteilsvergleich abgeschlossen worden. Dadurch sollte die finanzielle Belastung der X-Privatstiftung verringert werden. Der vereinbarte Nutzungsanspruch sei ausschließlich auf Grund des Durchgriffes (in Ermangelung eines ausreichenden Vermögens des Erblassers G) auf das Vermögen der X-Privatstiftung erfolgt. Es handle sich somit um keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 in Verbindung mit § 15 Abs. 3 EStG. Das den Nachkommen überlassene Nutzungsrecht sei eine Zuwendung im Sinne des § 1 und 2 ErbStG. Eine Zuwendungsbesteuerung gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 in Verbindung mit § 15 Abs. 3 EStG sei daher nicht zulässig.

Die Abgabenbehörde legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 sind Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Bei inländischen Kapitalerträgen, zu denen nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 2/2001 u.a. Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen zählen, wird gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Die Beschwerdeführerin bekämpft die erlassenen Bescheide mit der Begründung, einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen lägen nicht vor. Die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Liegenschaft B-Gasse in S stelle keine Zuwendung iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, sondern vielmehr eine solche gemäß den §§ 1 und 2 ErbStG dar. Eine Zuwendungsbesteuerung gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sei nicht zulässig.

Mit diesem Vorbringen ist die Beschwerdeführerin im Recht.

In der Privatstiftungsurkunde vom 22.10.1993 ist in den Punkten III. und V. Folgendes festgehalten:

“III.

Stiftungszweck

Die X-Privatstiftung hat den nachstehenden erlaubten, vom Stifter bestimmten Zweck:

Nutzung, Verwaltung und Verwertung (§ 1 Privatstiftungsgesetz) des bestehenden Vermögens, insbesondere die Erwirtschaftung von Erträgen, mittels derer Zuwendungen an den Stifter selbst, seine Ehegattin sowie direkte Nachkommen des Stifters erfolgen sollen.

Die Festlegung der Zuwendungen erfolgt durch den Stiftungsvorstand, soweit nicht in der Privatstiftungsurkunde sowie in der zulässiger Weise errichteten Stiftungszusatzurkunde eine genaue Festlegung erfolgt ist. “

“V.

Begünstigt sind:

- a) der Stifter, G*
- b) dessen Ehegattin A*
- c) deren Kinder bzw. Enkelkinder bzw. direkte Nachkommen“*

Die Privatstiftungszusatzurkunde vom 22.10.1993 sieht in Punkt IV. Folgendes vor:

“IV.

Der Stifter legt bindend fest, dass ab 01.01.1994 folgende Ausschüttungen aus dem Stiftungsvermögen zu erfolgen haben:

- a) monatlich S 40.000,-- an den Stifter G bzw. an dessen Ehegattin A nach seinem Ableben*
- b) monatlich S 15.000,-- an die Tochter M, geb. mm;*
- c) monatlich S 15.000,-- an die Tochter I, geb. nn;*
- d) monatlich S 3.000,-- an die Enkeltochter nach dem verstorbenen Sohn GU, N, geb. oo;*
- e) Die Tochter W, geb. pp, die als Nonne im Kloster Z lebt, soll vorläufig keine monatlichen Zahlungen erhalten. Über allfällige Spenden im Einvernehmen mit dem Kloster hat der Stiftungsvorstand zu entscheiden.*
- f) monatlich 50 % der an F, S zu bezahlenden wertgesicherten Leibrente, wobei der Anteil des Stifters derzeit monatlich ca. S 3.500,-- beträgt.“*

Im Nachtrag zur Privatstiftungsurkunde vom 08.11.1993 wird in Punkt II. Folgendes festgehalten:

“II.

Ferner bestimmt der Stifter das unbeschränkte Nutzungsrecht des Stifters sowie seiner Ehegattin A ob den Liegenschaften EZ 999, Bezirksgericht S.“

Der Stifter G ist verstorben. Nach dessen Tod forderten die pflichtteilsberechtigten Nachkommen des Stifters, I, M, W und N ihren Pflichtteil mittels Klage beim Landesgericht Salzburg ein. In dem anhängigen zivilgerichtlichen Verfahren wurde zwischen den Pflichtteilsberechtigten und der Beschwerdeführerin ein Vergleich abgeschlossen, der im Schreiben der Klagsvertreter RÄ B, Adr.2, vom 25. Juni 1996 an die Rechtsvertreter der beklagten Partei RÄ C, Adr.3, wie folgt festgehalten ist:

“Betrifft: I, M, W, N – X-Privatstiftung

Sehr geehrte Herren Kollegen!

Unter Bezugnahme auf Ihr Schreiben vom 24.6.1996 teile ich namens meiner Mandantinnen mit, dass diese die von Ihnen gestellten Angebote annehmen. Es ist daher folgende Vereinbarung zustande gekommen:

a) Die Stiftung bezahlt an die Pflichtteilsberechtigten M, I, W und N einen Pauschalbetrag von S 11.400.000,00 in drei Raten zu folgenden Fälligkeiten:

- 1. Rate 3 Wochen nach schriftlicher Annahme des Vergleichs*
- 2. Rate 120 Tage nach schriftlicher Annahme des Vergleichs*

3. Rate 210 Tage nach schriftlicher Annahme des Vergleichs

[...]

b) Die monatlichen Ausschüttungen von je S 15.000,00 werden ab dem Monat, das der schriftlichen Annahme des Vergleichs folgt, auch an N geleistet. Diese monatlichen Zahlungen sind Ausschüttungen der Stiftung und ist die Stiftung von Gesetzes wegen verpflichtet, die Kapitalertragsteuer in der gesetzlichen Höhe innerhalb einer Woche nach Ausschüttung an das zuständige Finanzamt abzuführen. Bei den Begünstigten tritt dadurch Finalbesteuerung ein, das heißt, dass die abzüglich der Kapitalertragsteuer ausbezahlten Beträge bei den Begünstigten keiner weiteren Besteuerung unterliegen.

c) Ab 1.1.2001 erhöhen sich die monatlichen Ausschüttungen für I, M und N auf je S 20.000,00 vor KEST und außerdem erhalten ab diesem Zeitpunkt die Enkel nach G, D, E, H, J und K, monatliche Ausschüttungen von je S 5.000,00 vor KEST.

d) Allen Begünstigten der X-Privatstiftung wird das Recht eingeräumt, das Nebenhaus der Liegenschaft Adr. höchstpersönlich selbst bzw. gemeinsam mit Familienangehörigen zu nutzen. Jede Form der Vermietung und Überlassung an Dritte ist unzulässig. Die Wäsche wird einmalig beigestellt, für laufende Instandhaltung und Reinigung sind die jeweiligen Benützer verantwortlich. Im Garten des Objektes Adr. wird eine angemessene Teilfläche zur Benutzung für das Nebenhaus freigegeben. Diesbezüglich gilt der mir mit Ihrem Schreiben vom 24.6.1996 übermittelte Plan als vereinbart. Während der Benützung des Gebäudes wird auch ein Garagenplatz zur Verfügung gestellt. Der Garagenbedarf ist jedoch zwei Tage vorher beim Vorstandsmitglied der Stiftung, Herrn P, anzumelden.

e) Mit der schriftlichen Annahme dieser Vereinbarung tritt in dem beim Landesgericht Salzburg zu Cg behängenden Verfahren ewiges Ruhen ein. Der Beweissicherungsantrag vor dem Landesgericht Salzburg wird zurückgezogen. Diesbezüglich wird gegenseitige Kostenaufhebung vereinbart. Sollten in dem Verfahren Cg Gerichtsgebühren vorgeschrieben werden, so wird diese Pauschalgebühr zur Gänze von der X-Privatstiftung zur Bezahlung übernommen.

f) Mit der schriftlichen Vereinbarung sind alle wechselseitigen Ansprüche aus dem Titel des Schenkungspflichtteils abgegolten und über diese Vereinbarung hinaus bestehen sohin keinerlei Ansprüche meiner Mandantinnen gegen die X-Privatstiftung als Pflichtteilsberechtigte nachG jedweder Art.

[...]“

Nach § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 gelten als Einkünfte aus Kapitalvermögen Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 KStG fallenden Privatstiftung. Zwar enthält das Gesetz keine Legaldefinition für den Begriff der Zuwendung, doch spricht es ausdrücklich von Zuwendungen *einer* Privatstiftung. Unter dem Begriff der Zuwendung ist daher jede unentgeltliche Vorteilsgewährung **durch** eine Privatstiftung bzw. **von** einer Privatstiftung an Begünstigte oder Letztbegünstigte zu verstehen (vgl. PrechtI, SWK 2007, 534 ff). Für das Vorliegen einer Zuwendung ist es unerheblich, ob diese ihrer Höhe nach stiftungs(zusatz)urkundlich gedeckt ist oder nicht und ob der Zuwendungsempfänger

nach der Stiftungsurkunde oder der Stiftungszusatzurkunde konkret oder abstrakt als Begünstigter oder Letztbegünstigter in Betracht kommt. Ebenso ist es unerheblich, ob eine Zuwendung nach außen hin als solche erkennbar ist oder nicht ("verdeckte" Zuwendung) - vgl. Arnold/Stanger/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht² Rz II/522. Wesentlich ist, dass eine Zuwendung **von** der Privatstiftung aufgrund handelsrechtlicher Vorschriften immer nur auf vorherigen Beschluss des Stiftungsvorstands möglich ist. Ohne Genehmigung des Stiftungsvorstands sind Zuwendungen nicht möglich (vgl. Precht, a.a.O.). Wird die Stiftung zur Vermögensübertragung aufgrund einer gesetzlichen Anordnung gezwungen (Herausgabe des Stiftungsvermögens ex lege), so liegt eine Zuwendung **von** der Stiftung nicht vor. Die Vermögensherausgabe erfolgt nicht aufgrund einer Beschlussfassung durch den Stiftungsvorstand, sondern auf Grund des Gesetzes. Darüber hinaus fehlt es diesfalls auch an dem für eine Zuwendung notwendigen Bereicherungswillen (vgl. Precht a.a.O.). Eine Zuwendung iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 setzt nämlich neben der Bereicherung des Begünstigten auch die subjektive Bereicherungsabsicht der Privatstiftung voraus (vgl. Arnold/Stanger/Tanzer a.a.O. Rz II 521). Durch den gesetzlichen Zwang zur Herausgabe des Vermögens wird aber jeglicher Bereicherungswillen ausgeschlossen (vgl. Fraberger/Haslinger ZfS 2008, 49 ff).

Im vorliegenden Fall haben die pflichtteilsberechtigten Nachkommen des Stifters I (Tochter), M (Tochter), W (Tochter), N (Tochter des verstorbenen Sohnes GU) nach dessen Tode ihren Pflichtteilsanspruch mit Klage beim Landesgericht Salzburg geltend gemacht. Im Rahmen des anhängigen Zivilprozesses wurde zwischen den Streitparteien ein Pflichtteilsvergleich abgeschlossen (Vereinbarung vom 25.06.1996). Dieser Vergleich sieht u.a. in Punkt d) die Einräumung des Nutzungsrechtes am Nebenhaus der Liegenschaft Adr. (= B-Gasse) an alle Begünstigten der Privatstiftung vor. In Punkt f) erklären die Vertragsparteien mit dem Wirksamwerden der Vereinbarung das beim Landesgericht Salzburg zu Cg behängende Verfahren ewig ruhen zu lassen. In Punkt f) halten die Vertragsparteien ausdrücklich fest, dass mit der schriftlichen Vereinbarung alle wechselseitigen Ansprüche aus dem Titel des Schenkungspflichtteils abgegolten sind und über diese Vereinbarung hinaus keinerlei Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten gegen die X-Privatstiftung mehr bestehen. Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen obligatorischen Geldanspruch gegen den Nachlass bzw. nach Einantwortung gegen die Erben (vgl. Nemeth in Schwimann ABGB Taschenkommentar² § 764 Rz 1). Als Forderungsrecht gelten für den Pflichtteilsanspruch die schuldrechtlichen Regeln. Der Geldanspruch ist durch Zuweisung von Verlassenschaftsstücken oder Forderungen ablösbar, die Ablösung bedarf allerdings des Einverständnisses des Pflichtteilsberechtigten (vgl. Welser in Rummel ABGB Kommentar³ § 764 Rz 6, 7; siehe dazu auch Nemeth in Schwimann/Kodek ABGB Praxiskommentar³ § 764 Rz 1). Das Gericht pflichtet der Beschwerdeführerin bei, dass die Einräumung des Nutzungsrechtes an der Liegenschaft B-Gasse in S (= EZ 9999) keine Zuwendungsbesteuerung gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auslöst. Die Einräumung des Nutzungsrechtes erfolgte **nicht** aufgrund einer Beschlussfassung der Stiftung bzw. derer Organe, sondern in

Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung. Durch das Nutzungsrecht wurde ein Teil des Pflichtteilsanspruches der pflichtteilsberechtigten Nachkommen des Stifters abgegolten. Damit fehlt es aber auch an dem für eine Zuwendung erforderlichen Bereicherungswillen der Stiftung. Eine Zuwendung iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 liegt nicht vor, sodass der Beschwerde Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben waren.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vorliegen.

Salzburg, am 6. Juni 2014