

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Vors als Vorsitzende, die Richterin Ri sowie die fachkundigen Laienrichter LRi1 und LRi2 in der Beschwerdesache PSt, Adr, vertreten durch Vertr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 24.06.2013, ErfNr2003, betreffend Antrag auf Abänderung des Schenkungssteuerbescheides vom 3. März 2005 gemäß § 295a BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin Schrf zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

1. Stiftung

Am 14. Mai 2003 hat St (=Stifter), die PSt (= Stiftung), mit Änderungsvorbehalt und Widerrufsvorbehalt (Punkte XII und XIII) nach den Bestimmungen des Privatstiftungsgesetzes gegründet (Stiftungskapital 70.000 €); die Stiftung wurde am 15. Juli 2003 im Firmenbuch eingetragen.

Mit Stiftungszusatzurkunde ebenfalls vom 14. Mai 2003 hat der Stifter sodann 100.000 € Bargeld, Wertpapiere bei der DBank und die folgenden 3 (deutschen) Grundstücke in die Stiftung eingebracht.

- A GrundstückA
- B GrundstückB
- C GrundstückC

Am 17. Oktober 2003 ist der Stifter verstorben.

Im österreichischen Verlassenschaftsverfahren, AZahl, wurde der Ehegattin W (=Witwe), als Alleinerbin aufgrund unbedingter Erbserklärung und eines gemeinschaftlichen Testaments vom 9. Juli 1973 am 13. Juli 2004 der Nachlass zur Gänze eingewantwortet. Erbschaftsteuer war hiefür keine vorzuschreiben, weil in Österreich

ausschließlich erbschaftssteuerfreies Vermögen gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG (Bankguthaben in Höhe von 121.979,70 €) vorhanden war (ErfNr2004).

In Deutschland wurde das Eigentum am deutschen Vermögen des Stifters ebenfalls durch Erbschein am 8. März 2004 der Witwe übertragen.

Da die mit Stiftungszusatzurkunde eingebrachten Vermögenswerte (Bargeld, Wertpapiere, Grundstücke) zum Todeszeitpunkt des Stifters tatsächlich noch nicht der Stiftung übertragen waren, war nach den Vorstellungen aller Beteiligten und der rechtlichen Situation die Stiftung, wie vom Stifter angeordnet, aus dem Nachlass bzw. von der Witwe als Alleinerbin noch zu erfüllen.

2. Schenkungssteuer

Mit Bescheid vom 4. Juni 2004 (ErfNr2003) hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (=GVG) für den Erwerb der Stiftung aufgrund der Stiftungs- und Stiftungszusatzurkunde die Schenkungssteuer zunächst vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO in Höhe von 424.739,15 € vorgeschrieben.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2005 hat die Stiftung sodann das schenkungssteuerpflichtige Vermögen abschließend wie folgt bekannt gegeben:

- Mindestvermögen in Höhe von 70.000 €, zugeflossen am 28. Mai 2003 (zu Lebzeiten des Stifters),
- Bargeld in Höhe von 100.000 €, zugeflossen am 7. April 2004 aus dem österreichischen Nachlass
- Wertpapierdepot bei der DBank in Höhe von 7.844.893 €, Übertragung am 28. April 2004 durch die Witwe,
- Verkaufserlös für das Grundstück C in Höhe von 412.000 €, zugeflossen am 26. August 2004, und
- Wert für die 2 weiteren unbebauten Grundstücke in Deutschland lt. Schätzung rd. 526.300 €.

Hiefür hat das GVG mit **Bescheid vom 3. März 2005** von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 8.953.083 € die Schenkungssteuer nunmehr endgültig in Höhe von 447.654,15 € festgesetzt.

3. Klage auf Pflichtteilsergänzung

In der Folge ist es zu Meinungsverschiedenheiten zwischen der Witwe und dem Stiftungsvorstand gekommen, welche zunächst außergerichtlich bereinigt werden sollten (Korrespondenz hierüber seit dem 10. Februar 2005). Am 6. September 2006 hat die Witwe schließlich gegen die Stiftung beim Landesgericht LG eine Klage auf Pflichtteilsergänzung und insbesondere auf Herausgabe des Geschenks (Wertpapierdepot) eingebracht (CgZahl).

In der mündlichen Verhandlung vom 18. Juli 2012 hat - nach längerem Verfahren - die Witwe ihr Klagebegehren dahingehend geändert, dass es auf Zwangsvollstreckung in das Wertpapierdepot (nunmehr bei der ÖBank) zur Hereinbringung eines Betrages von

2.544.321,80 € gelautet hat. Überdies ist klargestellt worden, dass die Liegenschaften A und B erst 2011 an die Stiftung übertragen wurden, weil ein Verkauf durch die Witwe nicht gelungen sei.

Das Zivilverfahren wurde schließlich durch **gerichtlichen Vergleich** am **18. September 2012** abgeschlossen. Mit Bezahlung einer Vergleichssumme in Höhe von 1,9 Mio. € sollten sämtliche verfahrensgegenständlichen Ansprüche der Witwe bereinigt und verglichen sein.

4. Antrag gemäß § 295a BAO

Mit Schreiben an das GVG vom 4. Oktober 2012 vertritt die Stiftung die Ansicht, dass die Bezahlung der Vergleichssumme eine Minderung des gestifteten Vermögens im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung darstelle, da der Stifter über diesen Betrag gar nicht verfügen hätte dürfen und können, sodass die festgesetzte Schenkungssteuer anteilig an die Stiftung zurück zu zahlen sei.

Die Stiftung stellt daher den Antrag **auf Abänderung des Schenkungssteuerbescheides** vom 3. März 2005 gemäß § 295a BAO, da der mittels gerichtlichem Vergleich festgestellte Pflichtteilergänzungsanspruch ein rückwirkendes Ereignis darstelle, das abgabenrechtliche Wirkung auf den Umfang des Abgabenanspruches für die Vergangenheit habe.

Diesen Antrag hat das GVG mit Bescheid vom 24. Juni 2013 **abgewiesen**.

Zur Begründung führt das GVG aus, bei zivilrechtlicher Anknüpfung in Abgabentatbeständen komme eine erfolgreiche Anfechtung nur dann als rückwirkendes Ereignis in Betracht, wenn sie zivilrechtlich ex tunc wirke. Derartiges liege aber nicht vor. Reiche der Nachlass nicht aus, um den Pflichtteil zu decken, räume § 951 ABGB eine Form des Widerrufsrechts hinsichtlich einer zum Nachteil des Pflichtteilsberechtigten erfolgten Schenkung ein, welches in einen Ergänzungsanspruch münde. Es handle sich dabei (auch nach den Feststellungen des Gerichtes) um eine Geldforderung, die durch Leistungsklage zu verfolgen sei. Der Ergänzungsanspruch (Geldanspruch auf Zahlung) führe nicht zu einer Erstattung der Schenkungssteuer, weil mit ihm ein Herausgabeanspruch nicht verbunden sei. Überdies liege infolge eines späteren Pflichtteilergänzungsanspruches grundsätzlich keine Ungültigkeit der vorgenommenen Schenkung vor, vielmehr setze der Ergänzungsanspruch die rechtsgültige Zuwendung voraus. Der Stifter habe jedenfalls frei über sein Vermögen verfügen können.

5. Berufung

Gegen den Abweisungsbescheid hat die Stiftung am 31. Juli 2013 **Berufung** eingelegt und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt, im Wesentlichen mit der folgenden Begründung:

Das Stiftungsvermögen gehöre nicht in den Nachlass des Stifters und bei Vermögenszuwendungen an die Privatstiftung handle es sich um einen pflichtteilsrelevanten Vorgang. Nach der einschlägigen Judikatur habe die Zweijahresfrist

des § 785 Abs. 3 ABGB aber erst mit dem Tod des Stifters zu laufen begonnen, weil erst durch sein Ableben das Vermögensopfer erfüllt worden sei.

Die pflichtteilsberechtigte Ehegattin habe von der Stiftung die Herausgabe des Geschenkten verlangen können, dabei sei zunächst die Zuwendung anzufechten. Das Entstehen des Pflichtteilsanspruches sowie des erhöhten Pflichtteils wirkten auf den Tod des Erblassers zurück. Deshalb sei erst mit dem Tod des Erblassers zivilrechtlich das Vermögensopfer erbracht worden und sei diese Zuwendung mit den Pflichtteilsansprüchen der Witwe belastet bzw. die Zuwendung insoweit teilweise auflösend bedingt gewesen.

6. Berufungsvorlage

Das GVG hat am 16. September 2013 die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit BGBl. I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat mit 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm. Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl. I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl. 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über Vorhalt des BFG hat die Stiftung, nunmehrige Beschwerdeführerin (=Bf.), am 14. August 2015 ergänzend wie folgt ausgeführt:

Die beiden unbebauten Grundstücke seien 2003 zugewendet worden, die grundbücherliche Durchführung sei 2011 erfolgt. Die lange Zeit zwischen Zuwendung und Durchführung resultiere aus der beabsichtigten Veräußerung, die die Witwe habe erledigen wollen, was aber nicht möglich gewesen sei. 2011 sollten daher die Grundstücke der Bf. übertragen werden. Am 19. Oktober 2011 sei der Vorstand vor Ort gewesen, um die Grundstücke zu besichtigen. Der Wert lt. Schreiben ans GVG sei nach Rücksprache mit einem ortsansässigen Makler mit 50 € pro m² angenommen worden.

Die Witwe habe bereits kurz nach dem Tod des Stifters gesprächsweise festgestellt, dass sie es nicht einsehe, aus der Verlassenschaft nichts zu bekommen, da ihr Mann fast sein gesamtes Vermögen in die Stiftung eingebracht habe. Als die Witwe überdies für das Jahr 2004 keine Zuwendung aus der Stiftung erhalten habe, hätten Gespräche über einen allfälligen Pflichtteilsergänzungsanspruch begonnen, der dann aufgrund des Scheiterns der Verhandlungen und überzogener Vorstellungen der Witwe gerichtlich geltend gemacht worden seien.

In der mündlichen Verhandlung am 16. Dezember 2015 hat die Bf. ihr bisheriges Vorbringen aufrecht erhalten und ergänzend darauf hingewiesen, dass der

Pflichtteilsergänzung zwangsläufig ein Widerruf der Schenkung vorauszugehen habe, der ex tunc wirke.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass das FA in Zusammenhang mit dem gegenständlichen Sachverhalt auch einen Haftungsbescheid wegen Haftung für Kapitalertragsteuer aufgrund des Zuflusses der Pflichtteilsergänzung erlassen hat. Das BFG hat diesen Haftungsbescheid unter der Zahl RVZahl aufgehoben. Dagegen hat das FA Amtsrevision an den Verwaltungsgerichtshof, RoZahl, erhoben. Das höchstgerichtliche Erkenntnis ist noch nicht ergangen.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist unstrittig aufgrund des Akteninhaltes (einschließlich Verlassenschaftsakt des Bezirksgerichtes BG und Gerichtsakt des Landesgerichtes Salzburg), des durchgeführten Beweisverfahrens und der Parteienangaben erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabenanspruches hat.

Schenkungen unter Lebenden unterliegen der Schenkungssteuer.

Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und gemäß § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG 1955 der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Nach § 354 ABGB ist Eigentum das Recht mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten, und jeden Andern davon auszuschließen.

Nach § 785 Abs. 1 ABGB sind auf Verlangen eines pflichtteilsberechtigten Kindes oder des pflichtteilsberechtigten Ehegatten bei der Berechnung des Nachlasses Schenkungen des Erblassers in Anschlag zu bringen.

Wenn bei Bestimmung des Pflichtteiles Schenkungen in Anschlag gebracht werden, der Nachlass aber zu dessen Deckung nicht ausreicht, kann gemäß § 951 Abs. 1 ABGB der verkürzte Noterbe vom Beschenkten die Herausgabe des Geschenkes zur Deckung des Fehlbetrages verlangen. Der Beschenkte kann die Herausgabe durch Zahlung des Fehlbetrages abwenden.

Erwägungen

Die Festsetzung der Schenkungssteuer für die Schenkung gemäß der Stiftungszusatzurkunde vom 14. Mai 2003 ist seinerzeit unbestritten geblieben und ist der endgültige Schenkungssteuerbescheid vom 3. März 2005 somit in Rechtskraft erwachsen.

Nunmehr hat die Bf. wegen erfolgter Schenkungsanfechtung durch die Witwe den gegenständlichen Antrag auf Bescheidänderung gemäß § 295a BAO gestellt.

Die Regelungen des § 295a BAO sind als Ausnahme vom Grundsatz zu sehen, dass nach Entstehung des Abgabeananspruches eintretende Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabeananspruches ändern. § 295a BAO ist aber nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft von vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheiden. § 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung (vgl. Ritz, BAO, § 295a, Tz. 3).

Rückwirkende Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde, tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabeanprüche ergibt; gerichtliche ... (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/16/0098). Die materiellen Abgabenvorschriften normieren, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt (siehe Fischerlehner, Abgabenverfahren 2013, § 295a Anm. 2).

Nur abgabenrelevante Sachverhalte, die einerseits erst nach der Entstehung der Abgabenschuld eintreten, jedoch andererseits Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung (ex tunc, ex radice) berühren, werden von § 295a BAO erfasst. Der nach § 295a BAO abgabenrelevante Sachverhalt muss "abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabeananspruches haben". Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich also "in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist" (Beiser, § 295a BAO - Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit Auslegung, Ziel und Anwendungsbeispiele, ÖStZ 2005, Heft 7).

Dementsprechend führen auch die Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO aus (siehe Erlass des BMF vom 29. November 2006, BMF-010103/0083-VI/2006):

Ein Ereignis ist rückwirkend (im Sinn des § 295a BAO), wenn es nach Entstehen des Abgabeananspruches (§ 4 BAO) eintritt. Es wirkt in die Vergangenheit, wenn nunmehr der veränderte Sachverhalt an die Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu unterwerfen ist. (Rückwirkende) Ereignisse sind sachverhaltsändernde Geschehnisse. Dies sind nicht nur Tatsachen. Darunter können auch Willenserklärungen von Parteien (zB erfolgreiche Anfechtung eines Rechtsgeschäftes, Ausübung in Abgabenvorschrift vorgesehener Wahlrechte) oder Amtshandlungen (zB rechtsgestaltende individuelle Verwaltungsakte, Ausstellung von Bescheinigungen) fallen. Tritt ein rückwirkendes Ereignis nach Erlassung eines Bescheides ein, so kann der Eintritt des Ereignisses zur Abänderung des Bescheides gemäß § 295a BAO führen. Ob ein rückwirkendes Ereignis, das nach Eintritt der formellen Rechtskraft eintritt, auf den Abgabeanpruch rückwirkt, ist eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung materiellrechtlicher Abgabenvorschriften.

Bei zivilrechtlicher Anknüpfung in Abgabentatbeständen (zB § 3 ErbStG - Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes) kommt die erfolgreiche Anfechtung dann als rückwirkendes Ereignis (iSd. § 295a BAO) in Betracht, wenn die Anfechtung zivilrechtlich ex tunc (rückwirkend) wirkt (Ritz, BAO, § 295a, Tz. 21).

Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist allein die Frage, ob die Schenkungsanfechtung der Witwe Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO entfaltet.

Zu Lebzeiten darf ein Eigentümer nach § 354 ABGB seine Sachen beliebig gebrauchen, zerstören, oder über sie rechtsgeschäftlich verfügen (zB verschenken). Das Pflichtteilsrecht hindert den Erblasser allerdings daran, über sein ganzes Vermögen *letztwillig* zu verfügen, es beschränkt also seine Testierfreiheit. Der Erblasser soll Pflichtteilsansprüche, zB der Ehegattin, überdies nicht dadurch vereiteln, dass er vor seinem Tod sein Vermögen verschenkt. Der Anspruch auf den Nachlasspflichtteil geht ja ins Leere, wenn kein Nachlass vorhanden ist. Deshalb ordnet § 785 Abs. 1 ABGB an, dass auf Verlangen - zB des pflichtteilsberechtigten Ehegatten - bei der Berechnung des Nachlasses Schenkungen des Erblassers in Anschlag zu bringen sind. Die Schenkung muss eine solche unter Lebenden sein. Ob sie vorliegt, ist nach den §§ 938 ff. ABGB zu beurteilen. Der (Anrechnung nach § 785 ABGB und daher der) Anfechtung nach § 951 ABGB können aber auch unentgeltliche Zuwendungen an eine Stiftung unterliegen (vgl. Koziol-Welser, Band II, Seite 513). Dass im vorliegenden Fall die Dotierung der Stiftung eine „Schenkungen“ an eine nicht pflichtteilsberechtigte Person iSd. § 785 ABGB darstellt, ist unstrittig.

Wenn der Nachlass zur Befriedigung des Schenkungspflichtteils nicht hinreicht, kann gemäß § 951 ABGB der Noterbe vom Beschenkten die Herausgabe des Geschenks verlangen, soweit es zur Deckung des Fehlbetrags nötig ist. Das Recht, vom Beschenkten die Ergänzung zu fordern, ist im streitigen Verfahren durchzusetzen. Das Klagebegehren hat - entgegen dem Wortlaut des § 951 ABGB - **nicht auf Herausgabe des Geschenks** sondern auf Zahlung des Ausfalls bei sonstiger Exekution in die geschenkte Sache zu lauten. Der Beschenkte kann also den Zugriff auf die Sache durch Leistung des vollen Fehlbetrages abwenden (Facultas alternativa - siehe Welser in Rummel/Lukas, ABGB § 785, Rz. 30).

Das Begehren nach § 951 ABGB hat auf Zahlung des Ausfalls am Pflichtteil bei sonstiger Exekution in die geschenkte Sache zu lauten, nicht auf Übertragung des Eigentumsrechts am Zuwendungsobjekt. Der Pflichtteilsanspruch geht eben auf Geld und nicht auf eine bestimmte Vermögensmasse oder einen Verlassenschaftsteil. **Der Schenkungsvertrag hat wegen des Bestehens dieses Anfechtungsrechts weder die Gültigkeit verloren, noch kann der Verkürzte dessen Aufhebung verlangen.** Der Pflichtteilsauffüllungsanspruch ist ausschließlich obligatorischer Natur (vgl. Schwimann §§ 951, 952 Rzn. 20 bis 23).

Die pflichtteilswidrige Verfügung des Erblassers ist als solche nicht rechtswidrig. Das Gesetz missbilligt die Tatsache des Vorempfanges wegen seines pflichtteilswidrigen

Ergebnisses erst nach den Umständen im Zeitpunkt des Erbanfalles (OGH 12.1.1984, SZ 57/7 EFSlg. 46.021).

Auch WP/StB DDR. Klaus Wiedermann vertritt zu einem ähnlichen steuerlichen Problem (Zuwendung im Sinne des § 27 EStG) in seinem Artikel *"Die Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen durch Privatstiftungen - eine steuerliche Analyse"*, RWZ Heft 2, 39, diese Rechtsansicht:

Da die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches allerdings keine zivilrechtliche Ex-tunc-Wirkung auf die gewidmeten Vermögenswerte an sich zeitigt, sondern der Pflichtteilsanspruch lediglich eine finanzielle Vorbelastung der gewidmeten Vermögenswerte mit einer sich im Todeszeitpunkt konkretisierenden Geldschuld darstellt, sollten die vor dem Tod des Stifters erfolgten Körperschaftsteuerveranlagungen der Privatstiftung nicht Gegenstand einer Rechtskraftdurchbrechung gem. § 295a BAO sein.

Teilweise anderer Ansicht sind Keppert (*"Anspruch und Pflichtteil"*, persaldo 2013 H 2, 31) und Fraberger/Haslinger (*"Stellt jede Vermögensherausgabe aus einer österreichischen Privatstiftung eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG dar?"* ZfS 2008, 50 und 52).

Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich nach Ansicht des BFG zweifelsfrei, dass die Argumentation der Bf., die Schenkung an die Stiftung mit Stiftungszusatzurkunde vom 14. Mai 2003 sei schon im Zeitpunkt der Zuwendung zu Unrecht erfolgt und habe daher quasi "gar nicht stattgefunden", nicht im Einklang mit der zivilrechtlichen Literatur und der Rechtsprechung steht. Ebensowenig kann den obigen Rechtsausführungen ein dem Verlangen gemäß § 951 ABGB immanenter Widerruf der Schenkung ex tunc entnommen werden.

Der (subsidiäre) Anspruch auf Pflichtteilsergänzung wegen Schenkung ist Ausfluss des Pflichtteilsrechts; er ist ein Geldanspruch und unterliegt den Regeln des Schuldrechts. Hat der Beschenkte das Geschenk gutgläubig verbraucht, weitergeschenkt oder wurde es ihm entzogen, geht das Anfechtungsrecht ins Leere. Dem Grunde nach entsteht der Ergänzungsanspruch des § 951 ABGB erst dann, wenn feststeht, dass der Anspruch nach § 785 ABGB nicht ausreicht (die Nachlassdeckung erschöpft ist). Die Anfechtung nach § 951 ABGB wirkt somit keinesfalls ex tunc, das heißt für den konkreten Fall, das Stiftungsvermögen wurde der Bf. zivilrechtlich wirksam übertragen und die Anfechtung nach § 951 ABGB hat sich für die Vergangenheit nicht in der Weise ausgewirkt, dass die zivilrechtlich gültige Schenkung des Stifters an die Stiftung nicht mehr der Besteuerung zu Grunde zu legen ist.

Die Hinweise der Bf. auf die Vermögensopfertheorie können der Beschwerde, wie das BFG schon in seinem Erkenntnis vom 11. August 2014, RVZahl vertreten hat, auch nicht zum Erfolg verhelfen: *"Weder Rechtsprechung noch Lehre und Literatur vertreten jemals, das gestiftete Vermögen sei überhaupt nicht auf die Stiftung übergegangen. Zur Diskussion steht nur, ob die Zweijahresfrist anwendbar sein kann. Rückschlüsse darauf, dass eine Vermögensübertragung ex tunc wegfallen könnte, lassen sich daraus schon*

deshalb nicht ableiten, weil der Pflichtteilsgeschädigte niemals die Herausgabe der Sache verlangen, sondern nur einen Geldanspruch geltend machen kann."

Auch der liechtensteinische OGH kommt in seiner Entscheidung 6 CG.2004.23 zu dem Schluss: *"Die Widerrufs- und Änderungsvorbehalte des Stifters begründen keine Entgeltlichkeit, sondern stellen nur einen Begründungsansatz für das Bestreben dar, den Beginn der bei Stiftungen für zu kurz erachteten Anfechtungsfrist hinauszuschieben. Der Schenkungscharakter der Vermögenszuwendung an eine Stiftung wird davon nicht tangiert."*

Nicht zuletzt haben die Parteien einen Vergleich geschlossen. Der Vergleich bildet aber einen neuen selbständigen Verpflichtungsgrund und es besteht keine direkte Verbindung mehr mit den ursprünglichen Ansprüchen. Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall wiederum, dass aufgrund der Anfechtung letztlich mit Vergleichsabschluss am 18. September 2012 nur die Geldforderung in Höhe von 1,9 Mio. € entstanden ist, die Schenkung an sich davon jedoch unberührt geblieben ist.

Ein Antrag nach § 295a BAO war daher im konkreten Fall nicht möglich, weil eine Schenkungsanfechtung nicht rückwirkend die Schenkung beseitigt, sondern lediglich der Durchsetzung des Schenkungspflichtteils dient.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

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 VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Rechtsfrage, ob einer Schenkungsanfechtung gemäß § 951 Abs. 1 ABGB Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO zukommt, vom VwGH noch nicht behandelt und auch in der Literatur nicht eindeutig beantwortet ist, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 21. Dezember 2015