

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter Mag. Erich Schwaiger,
über die Beschwerde
der Beschwerdeführerin PS,
Anschrift
vertreten durch die mit Zustellvollmacht
ausgewiesene
Höllermeier Schaller & Partner Steuerberatung
Salzburg GmbH & Co KG,
Anschrift
vom 14. März 2013
gegen den Bescheid
des Finanzamtes Salzburg-Stadt , 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße
10
vertreten durch
Mag. Dieter Lukesch
vom 22. Februar 2013
betreffend **die Haftung für Kapitalertragssteuer aufgrund des
Zuflusses der Pflichtteilsergänzung an X*** Y*****

zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird **aufgehoben**.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt legte die Berufung vom 14. März 2013 im Mai 2013 und damit vor dem 1. Jänner 2014 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor. Sie gilt deshalb gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht abzusprechen hat. Die Berufungswerberin gilt als Beschwerdeführerin (kurz Bf.). Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Erledigung zugewiesen.

1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Bf. ist eine 2003 nach österreichischen Recht errichtete und steuerlich vertretene Privatstiftung. Mit Schreiben vom 4. Oktober 2012 beantragte sie die Abänderung des Schenkungssteuerbescheides vom 3. März 2005 betreffend die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom 14. Mai 2003 gemäß § 295a BAO.

Es solle die Schenkungssteuerbemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Erwerb) um **EUR 1.900.000,00** gemindert werden, da ein mittels gerichtlichen Vergleiches festgestellter Pflichtteilsergänzungsanspruch der X*** Y*** ein rückwirkendes Ereignis darstelle. Im Detail begründete die Bf. ihr Begehren wie folgt:

*Frau Y*** hat im Jahr 2006 eine Klage gegen die Privatstiftung auf Pflichtteilsergänzung eingebbracht (Klagssumme EUR 2.927.125,65 s. A), da ihrer Meinung nach ihr Mann die Erbmasse durch Errichtung der Privatstiftung unrechtmäßig vermindert habe. Das Gerichtsverfahren, das sich u.a. durch Einholung verschiedener Gutachten in die Länge zog, wurde am 18. September 2012 durch den Abschluss eines gerichtlichen Vergleiches abgeschlossen (Vergleichssumme EUR 1.900.000,00). Mit Bezahlung dieses Betrages sind sämtliche verfahrensgegenständliche Ansprüche der Klägerin bereinigt und verglichen (siehe Beilage).*

Der Vorstand der Stiftung geht davon aus, dass die Bezahlung der Vergleichssumme eine Minderung des gestifteten Vermögens im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung darstellt, da der Stifter über diesen Betrag gar nicht verfügen hätte dürfen und können.

Aus dem in Kopie vorgelegten Vergleich geht nur die folgende Vereinbarung hervor:

„VERGLEICHSAUSFERTIGUNG

...

Wegen: EUR 2.544.321;80 samt Anhang (Sonstiger Anspruch – allgemeine Streitsache)

Die Parteien haben in der Verhandlung am 18. September 2012 folgenden gerichtlichen VERGLEICH geschlossen:

Die beklagte Partei verpflichtet sich, der Klägerin zuhanden des Klagevertreters einen Pauschalbetrag von EUR 1.900.000,00 binnen vierzehn Tagen bei sonstiger Exekution zu

bezahlen. Mit Bezahlung des Vergleichsbetrages sind alle verfahrensgegenständlichen Ansprüche der Klägerin bereinigt und verglichen.“

1.1 Gründung der Beschwerdeführerin

Die Bf. wurde mit **Stiftungsurkunde** vom 14. Mai 2003 von Z*** Y*** auf unbestimmte Dauer errichtet und mit einem Stiftungskapital von EUR 70.000,00 ausgestattet. Mit selben Datum errichtete der Stifter auch eine **Stiftungszusatzurkunde** und brachte weitere Vermögenswerte ein. Dabei handelt es sich um die folgenden Werte:

- „a) Bargeld in der Höhe von EUR 100.000,00.*
- b) deutsches Wertpapierdepot im Wert von ca. EUR 8.500.000,00.*
- c) mehrere deutsche Grundstücke“*

Unter Pkt. II wurden die Begünstigten bestimmt. Zu Lebenszeit des Stifters sollte dieser selbst Alleinbegünstigter sein und nach dessen Ableben sollten diese Stellung die folgenden Personen übernehmen:

- Vier Personen mit jeweils wertgesicherten EUR 50.000,00, wovon zwei davon bis zu deren Volljährigkeit nur EUR 15.000,00 erhalten sollen (Pkt. 2.1),
- vom Vorstand auszuwählende unterstützungswürdige Künstler bzw. Studierende in Form von Stipendien mit EUR 50.000,00 sowie ein Verein mit EUR 30.000,00 (Pkt. 2.2) und
- schlussendlich die Gattin des Stifters (X***) mit dem restlichen Ertrag (Pkt. 2.3).

Die Gesamtausschüttungen aus der Bf. wurden unter Pkt. III mit den jährlichen Veranlagungsgewinnen aus dem Stiftungsvermögen (Zinserträgnisse, Veranlagungsgewinne, Gewinne aus Aktien und sonstigen Wertpapiergeschäften etc.) begrenzt. Zuwendungen sollten damit primär an die unter Pkt. 2.1 genannten fließen. Nur bei genügenden Erträgen sollten auch die anderen Begünstigten bedient werden. Die Beträge sollen jährlich nach Feststellung des Jahresabschlusses und Beschlussfassung des Stiftungsvorstandes zur Auszahlung gebracht werden.

Daneben finden sich in dieser Urkunde noch Regeln für das Ableben der einzelnen Begünstigten. Im Falle von X*** Y*** würden danach deren Anteile jeweils den anderen Begünstigten nach bestimmten Regeln zufallen.

Im Falle der Auflösung der Privatstiftung nach dem Ableben des Stifters ist das Stiftungsvermögen auf einen neu zu errichtenden Rechtsträger mit gleichem oder ähnlichem Namen zu übertragen, der der Rechtsform der Privatstiftung und ihrem Zweck am ehesten entspricht. Dieser Rechtsträger gilt als Letztbegünstigter. Die Verpflichtung zur Vermögensübertragung gilt auch für den Fall, dass noch Begünstigte vorhanden sind.

Unter Pkt. V schreibt die Zusatzurkunde eine konservative Veranlagungspolitik (risikolose oder mündelsichere Papiere und Liegenschaftsvermietung) vor. Vorhandene Aktien oder Aktienfonds sind bei Erreichen des ursprünglichen Kaufpreises zu verkaufen.

Nach Ableben des Stifters steht die Änderungsbefugnis bezüglich der Stiftungs- und der Stiftungszusatzurkunde dem Stiftungsvorstand zu.

Mit 2. Oktober 2003 änderte der Stifter die Regeln für das Ableben von X*** Y*** dahingehend, dass die an sich ihr zukommenden Erträge im Todesfall nur den unterstützungswürdigen Künstlern bzw. Studierenden und dem Verein zukommen sollen.

1.2 Tod des Stifters, Vergleich, Haftungsbescheid

Schon am 17. Oktober 2003 verstarb der Stifter.

Zuwendungen an die unter Pkt. 2.1 genannten Begünstigten beschloss der Stiftungsvorstand daraufhin nur in den Jahren 2006 und 2007 (vgl. Evidenzkonto Zwischensteuer 2012).

Im Kalenderjahr 2005 erhob X*** Y*** erstmals Pflichtteilergänzungsansprüche gegen die Bf. (vgl. Lagebericht Jahresabschluss 2005) und klagte diese schlussendlich im Jahr 2006 gerichtlich ein. Im September 2012 folgte der gerichtliche Vergleich zwischen ihr und der Bf.

Ausschließlich aufgrund der Angaben im Schreiben vom 4. Oktober 2012 (Antrag gem. § 295a BAO samt beiliegendem Vergleich) sowie des oben skizzierten Akteninhaltes nahm das Finanzamt Salzburg-Stadt (kurz FA) die Bf. als Haftungspflichtige für den Zufluss von Kapitalerträgen an X*** Y*** im September 2012 in Anspruch. Es errechnete die darauf entfallende Kapitalertragsteuer (kurz KeSt) mit 25% von EUR 1.900.000,00 (EUR 475.000,00).

Das FA begründete den Haftungsbescheid vom 22. Februar 2013 wie folgt:

Der Pflichtteilsberechtigte hat nach § 951 ABGB zivilrechtlich einen Anspruch gegen den Beschenkten auf Zahlung des Ausfalls an Pflichtteil in die geschenkte Sache. Dies wirkt jedoch nicht ex tunc. Es kann daher nicht fingiert werden dass die „Schenkung“ an die Stiftung nicht stattgefunden hat. Die zivilrechtliche Schenkung (Zuwendung) an die Stiftung ist gültig, sie muss aber zum Teil wieder herausgegeben werden. Alles was einer Privatstiftung zivilrechtlich wirksam übertragen wurde, kann nur in Form einer Zuwendung wieder übertragen werden.

Zahlungen der Privatstiftung, die zur Befriedigung eines Pflichtteilanspruches geleistet werden, sind daher als Zuwendung i.S.d. § 27 Abs. 5 Z 7 EStG anzusehen und lösen eine KeSt-Pflicht aus.

Lt. Auskunft des Vorstandes trägt die KeSt Frau Y***. Daher sind EUR 1.900.000,00 mit 25% KeSt behaftet (=475.000,00).

1.3 Berufung bzw. Beschwerde

Dagegen ergriff die Bf. am 14. März 2013 via FinanzOnline Beschwerde, ohne die Entscheidung durch den (gesamten) Berufungssenat und eine mündliche Verhandlung zu beantragen. Sie gab bekannt, dass X*** Y*** am 10. Februar 2013 verstorben sei.

Nach Erlassung des Mängelbehebungsauftrages vom 21. März 2013 reichte die Bf. die in der Beschwerde angekündigte Begründung mit Schreiben vom 19. April 2013

(Postaufgabestempel vom 22. April 2013) fristgerecht nach. In diesem Schreiben führte die Bf. – auszugsweise - ergänzend aus:

*„Frau Y*** war Alleinerbin des Z*** Y*** und hat nach längeren Verhandlungen und Gesprächen mit dem Vorstand der Stiftung im Jahr 2006 (vor Ende der dreijährigen Verjährungsfrist) eine Klage gegen die Privatstiftung auf Pflichtteilsergänzung eingebracht (Klagssumme EUR 2.927.125,65 s. A), da ihrer Meinung nach ihr Mann die Erbmasse durch Errichtung der Privatstiftung unrechtmäßig vermindert habe. Das Gerichtsverfahren, das sich u.a. durch Einholung verschiedener Gutachten in die Länge zog, wurde am 18. September 2012 durch den Abschluss eines gerichtlichen Vergleiches beendet (Vergleichssumme EUR 1.900.000,00). Mit Bezahlung dieses Betrages sind sämtliche verfahrensgegenständliche Ansprüche der Klägerin bereinigt und verglichen.“*

Der Vorstand der Stiftung geht davon aus, dass die Bezahlung der Vergleichssumme eine Minderung des gestifteten Vermögens im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung bzw. des Todes des Stifters darstellt, da der Stifter über diesen Betrag gar nicht verfügen hätte dürfen und können, bzw. um den Betrag des Pflichtteilsergänzungsanspruches zuviel Vermögen aus der Verlassenschaft in die Stiftung eingebracht wurde.

Nach österreichischem Recht (§ 951 ABGB) beginnt die Verjährungsfrist des Anspruches auf den Schenkungspflichtteil ab dem Tod des Erblassers. Auch nach deutschem Recht ist der Pflichtteilsanspruch gemäß § 2332 BGB innerhalb einer Frist von drei Jahren von Kenntnis des Erbfalles an geltend zu machen. Daraus folgt, dass der Pflichtteilsergänzungsanspruch mit dem Tod des Erblassers (17. Oktober 2003) entstanden ist.

Die Dotierung der Privatstiftung (mit Ausnahme des Mindestvermögens von EUR 70.000 bei Gründung der Privatstiftung) erfolgte im April bzw. Mai 2004, also nach dem Ableben des Stifters, aus dem Nachlassvermögen, somit konnte das der Pflichtteilsberechtigten zustehende Vermögen nicht rechtswirksam in die Stiftung eingebracht werden. Eine KEST-pflichtige Zuwendung kommt aus diesem Grund für den Vergleichsbetrag nicht in Betracht.

Wir stellen daher den Antrag, den Haftungsbescheid für den Zeitraum 9/2012 aufzuheben und den Betrag von EUR 475.000,00 bis zur Erledigung dieser Berufung von der Einhebung auszusetzen.

In Eventu stellen wir den Antrag, den Haftungsbescheid wie folgt abzuändern:

Im von derWP_GmbH testierten Jahresabschluss 31.12.2011 finden sich folgende Positionen: Passiva, A. Stiftungsvermögen, II. Gewinnrücklagen EUR 1.357.434,66 und III. Bilanzverlust EUR 282.854,95, in Summe EUR 1.074.579,71. Gemäß § 27 (5) Z 8 EStG gehören Zuwendungen nicht zu den Einkünften im Sinne der Z 7 des § 27 (5) EStG, soweit sie eine Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen darstellen. Zuwendungen gelten insoweit als Substanzauszahlung, als sie den maßgeblichen Wert (hier Gewinnrücklagen abzüglich Bilanzverlust = EUR 1.074.579,71) übersteigen und im Evidenzkonto (siehe Beilage) Deckung finden.

Infolge dessen wären EUR 1.074.579,71 KEST-pflichtig und EUR 825.420,29 KEST-frei.“

Weiters sind aufgrund des Artikel 10 DBA D (Deutschland/Österreich) Dividenden im Ansässigkeitsstaat des Empfängers steuerpflichtig, wobei der Sitzstaat der Stiftung die Dividenden mit bis zu 15% besteuern darf. Zuwendungen von Privatstiftungen fallen unter Dividenden. Da Frau X*** Y*** in Deutschland ansässig war, könnten höchstens 15% von EUR 1.074.579,71, somit EUR 161.186,96 festgesetzt werden.

Sollte die Berufung der 2. Instanz (UFS) vorgelegt werden, beantragen wir eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Diesem Schreiben wurde eine mit „Evidenzkonto gem. § 27 Abs. 5 Z 8 lit. c“ überschriebene Aufstellung beigelegt, aus der folgenden Zuwendungen an die Bf. ersichtlich sind:

Tabelle Stiftungseingangswerte

NICHT DARGESTELLT

Diese Begründung ergänzte die Bf. mit einem (zusätzlich mit Fußnoten versehenen) Schreiben vom 23. Dezember 2013 wie folgt:

„1. Keine Steuerpflicht für die Herausgabe von Pflichtteilen durch Privatstiftungen“

1.1 Keine Vermögenswidmung durch Z* Y*** an die PS aufgrund des Herausgabeanspruchs des Geschenkes**

Gemäß § 2303 Abs 2 BGB steht einem Ehegatten im Falle des Todes des andren Ehegatten ein Pflichtteilsanspruch zu. Der Pflichtteilsanspruch beläuft sich auf die Hälfte des gesetzlichen Erbes.

Gemäß § 2325 BGB steht einem Pflichtteilsberechtigten dann ein Ergänzungsanspruch zu, wenn der Erblasser einem Dritten Schenkungen gemacht hat, welche den Pflichtteil beeinträchtigen.

Nach der Judikatur des Bundesgerichtshofes ist als Schenkung iSd § 2325 BGB auch eine endgültige, unentgeltliche Zuwendung an eine gemeinnützige Stiftung, gleich ob als kapitalerhöhende Zustiftung oder als Spende zur satzungsgemäßen Verwendung, zu beurteilen, da beides einen endgültigen Vermögenstransfer zum Nachteil des Pflichtteilsberechtigten darstellt.

Aufgrund der bereits im Todeszeitpunkt nach der sog. "Vermögensopfertheorie" (iS Rsp des OGH) bestehenden Herausgabeansprüche im obigen Sinne wurde aus steuerlicher Sicht das schlussendlich herausgegebene Vermögen niemals der PS gewidmet. Der PS kam vielmehr nur das "Nettovermögen" (nach Abzug des Ergänzungspflichtteils) im Sinne eines "vorbelasteten Eigentums" zu. Da das herausgegebene Vermögen wirtschaftlich somit niemals Stiftungsvermögen war, konnte es auch nachfolgend weder zivilrechtlich noch steuerlich von der PS zugewendet werden.

1.2. Interpretation des ertragsteuerlichen Zuwendungs begriffes des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG

§ 27 Abs. 5 Z 7 EStG lautet:

...

Es ist schon richtig, dass eine Legaldefinition des Zuwendungsbegriffes nicht existiert. Die Finanzverwaltung stützt sich bei Ihrer Rechtsansicht auf die StiftR 2009 [Rz 213 und 223]:

...

a) Fehlende Beschlussfassung des Stiftungsvorstandes

Sollte hingegen - entgegen den Ausführungen unter Pkt. 1.1 - davon auszugehen sein, dass auch das herauszugebende Vermögen der PS gewidmet wurde, müssen in der Folge die vorstehenden Aussagen aus den StiftR 2009 nach der hA dahingehend relativiert werden, dass der Begriff der Zuwendung einer Privatstiftung nach § 27 Abs 5 Z 7 EStG

- *eine unentgeltliche Vermögensübertragung von der Privatstiftung voraussetzt,*
- *die aus gesellschaftsrechtlicher Sicht eines vorhergehenden Beschlusses des Stiftungsvorstandes bedarf.*

Unstrittig ist von Unentgeltlichkeit auszugehen. Die Unentgeltlichkeit alleine reicht aber für eine Steuerpflicht nicht aus, da aus gesellschaftsrechtlicher Sicht jedenfalls ein vorhergehender Beschluss des Stiftungsvorstandes vorliegen muss. Der Grund für die vorherige zwingende Genehmigung durch den Stiftungsvorstand liegt insbesondere in der Gläubigerschutzbestimmung des § 17 Abs 2 2. Satz PSG, wonach der Stiftungsvorstand Leistungen an Begünstigte nur dann vornehmen darf, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern nicht geschmälert werden.

Im vorliegenden Sachverhalt mangelt es aber an einem solchen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht erforderlichen Beschluss, da dieser nicht notwendig ist, wenn zwar die Vermögenswidmungen wirksam zustande gekommen sind (bzw. sein sollten), diese jedoch bereits im Widmungszeitpunkt mit gesetzlich begründeten (Herausgabe-)Ansprüchen, wie zB Pflichtteils(-ergänzungs-)ansprüchen, belastet sind. In einer solchen Konstellation befreit sich die Privatstiftung nämlich lediglich von einer sie treffenden, gesetzlich begründeten und bereits bei Vermögenseinlage latenten Verpflichtung gegenüber den Pflichtteilsberechtigten, so dass eine Zuwendung der Privatstiftung iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG bei einer Pflichtteilsbezahlung bzw. einer in § 951 ABGB begründeten Vermögensherausgabe ex lege nicht vorliegen kann. Der Rechtsgrund für die Pflichtteilszahlungen ist die Erfüllung zwingender gesetzlicher Vorschriften, womit es sich schon rein begrifflich nicht um eine "Zuwendung" im Sinne des EStG handeln kann und zwar auch dann nicht, wenn es einen Beschluss des Stiftungsvorstandes geben sollte, dieser gesetzlichen Pflicht nachzukommen - dies machte einen derartigen Beschluss nicht zu einem "Zuwendungsbeschluss" im Sinne des § 27 EStG. Gegenständlich haben die Stiftungsvorstände - nachweislich der Protokolle der Stiftungsvorstandssitzungen - keinen "Zuwendungsbeschluss" für die Auszahlungen von Pflichtteilen gemacht, sondern im Wissen, dass es sich um gesetzlich begründete Ansprüche handelt, auf der Basis des Gesetzes bzw. des gerichtlichen Vergleiches im Namen der Stiftung Zahlungen an die Pflichtteilsberechtigten (mit gleichzeitigem Hinweis auf den Rechtsgrund der Zahlung in den Überweisungsbelegen) vorgenommen.

b) Keine Bereicherung des Begünstigten bzw subjektive Bereicherungsabsicht der Stiftung

§ 27 Abs 5 Z 7 EStG setzt nach hA eine Bereicherung des Empfängers des Vermögens sowie einen subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung voraus. Der subjektive Bereicherungswille wird durch die Organe der Privatstiftung (somit durch den Stiftungsvorstand) gebildet.

Aufgrund des gesetzlichen Anspruches der Pflichtteilsberechtigten liegt jedoch weder eine objektive Bereicherung noch eine subjektive Bereicherungsabsicht durch die Privatstiftung vor. Letzteres schon deswegen nicht, da ein gesetzlicher Zwang zur Übertragung besteht und dieser jeglichen Bereicherungswillen ausschließt und für die Zahlungsherausgabe keine Genehmigung durch den Stiftungsvorstand erforderlich oder gar zulässig ist. Nach Stangl "erscheint [es] daher sachgerecht, unentgeltliche Vermögensübertragungen, die einer Stiftung von "außen durch ein Rechtsgeschäft außerhalb der Stiftungserklärung - aufgezwungen werden, vom Zuwendungs begriff des § 27 Abs 5 Z 7 EStG auszuklammern. So wird insbesondere die aufgrund gesetzlicher Anordnung erfolgende Erfüllung eines geltend gemachten Pflichtteilergänzungsanspruches durch eine Privatstiftung beim Pflichtteilsberechtigten nicht als einkommensteuerpflichtige Zuwendung anzusehen sein.

Die beiden unter a) und b) darstellten Argumente, die gegen eine Steuerpflicht nach § 27 Abs 1 Z 7 EStG idF vor BBG 2011 sprechen, sind unabhängig voneinander zu beurteilen.

1.3. Steuerneutrale Substanzauszahlung

Das Nachlassvermögen, welches die Basis für die Pflichtteilsansprüche bildet, konnte frühestens mit dem Todestag von Z*** Y*** (17.10.2003) auf die PS übergehen. Dementsprechend fällt das Vermögen, das aufgrund der Erbschaft (Gesamtrechtsnachfolge nach Z*** Y***) an die PS übergegangen ist, jedenfalls unter § 27 Abs 1 Z 8 EStG idF vor BBG 2011.

Zuwendungen gelten dann nicht als steuerpflichtige (und folglich KEST-pflichtige) Einkünfte, wenn sie Substanzauszahlungen von nach dem 01.08.2008 gestifteten Vermögen darstellen. Dazu ist erforderlich, dass sie den maßgeblichen Wert iSd § 27 Abs 1 Z 8 lit a EStG idF vor BBG 2011 übersteigen und im Evidenzkonto nach § 27 Abs 1 Z 8 lit c EStG erfasst sind.

Da es sich bei der steuerneutralen Substanzauszahlung („Einlagenrückzahlungsprivileg“) um keine antragsbezogene Begünstigung des Steuerpflichtigen handelt, sondern amtswegig das Vorliegen einer Substanzauszahlung zu prüfen ist, liegt insoweit ein Verfahrensfehler vor.

1.4. Verstoß gegen den Gleichheitssatz

Darüber hinaus ist anzuführen, dass Pflichtteils(-ergänzungs-)ansprüche beim Empfänger, zumindest für den Fall, dass keine Privatstiftung Alleinerbe ist, nicht steuerpflichtig sind. Die von der Behörde vertretene Ansicht würde bedeuten, dass die Steuerpflicht für Pflichtteils(-ergänzungs-)ansprüche davon abhängen würde, ob der von Gesetzes wegen

zur Leistung des Pflichtteils Verpflichtete eine Privatstiftung oder eine natürliche Person ist.

Bei der Privatstiftung ergäbe sich die KEST-Belastung der Pflichtteile rein aus der Besonderheit der Rechtsform des Steuerpflichtigen. Da es sich beim Erwerb des Pflichtteilsberechtigten stets um einen Erwerb von Todes wegen handelt und nach der Rsp des VwGH daher einkommensteuerneutral zu sein hat (vgl. VwGH 27.11.1968, 290/68), ist es mit dem Sachlichkeitsprinzip nicht zu erklären, warum bei einer natürlichen Person als Herausgabeverpflichtetem Ertragsteuerneutralität gegeben sein soll, bei einer Privatstiftung als Herausgabeverpflichteter hingegen 25% KEST fällig werden sollen.

Dies zusätzlich vor dem Hintergrund, dass es für die Vermögensherausgabe durch die Stiftung als gesetzlicher Verpflichtung keines Stiftungsvorstandsbeschlusses bedürfte, sondern der Pflichtteilsberechtigte gegebenenfalls mittels Richterspruch und richterlichem Exekutionstitel das Vermögen herausfordern könnte. Es wäre sehr erstaunlich, wenn die Befolgung eines richterlichen Exekutionsbefehles gegen die Privatstiftung die Annahme einer KEST-pflichtige Zuwendung der Stiftung rechtfertigen würde.

Es scheidet auch eine objektive Bereicherung des Pflichtteilsberechtigten durch die Auszahlung des Pflichtteiles durch die Privatstiftung aus, weil der Pflichtteilsberechtigte von Gesetzes wegen (erb- und pflichtteilsrechtliche Vorschriften des ABGB) eine Forderung gegenüber der Privatstiftung hat, sodass deren Begleichung aus der Sicht des Pflichtteilberechtigten eine reine Vermögensumschichtung darstellt, jedoch keine objektive Bereicherung. Aus der Sicht der Privatstiftung ist die Sachlage spiegelbildlich: sie erhält Vermögen, welches latent mit Pflichtteilsansprüchen belastet ist und diese Ansprüche erstarken mit dem Tod des Stifters zu echten Verbindlichkeiten, deren Grundlage zwingende gesetzliche Vorschriften sind.

Falls die Ansicht der Behörde zutreffen sollte, verstößt dies gegen Verfassungsrecht. Nach der Rsp des VfGH verbietet nämlich der Gleichheitssatz, Differenzierungen, die sachlich nicht begründbar sind (Art 7 B-VG, Art 2 StGG). Wesentlich Gleiches ist demnach gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Die Überprüfung des Gleichheitssatzes hat in drei Schritten zu erfolgen:

- Feststellung, ob eine rechtliche Ungleichbehandlung vorliegt.
- Sachliche Rechtfertigung der Differenzierung
- Verhältnismäßigkeit des Rechtfertigungsgrundes

Im vorliegenden Sachverhalt liegt unzweifelhaft eine Ungleichbehandlung vor (unterschiedliche Steuerfolge, ob der Herausgabeverpflichtete eine Privatstiftung oder eine natürliche Person ist), eine sachliche Rechtfertigung kann hingegen nicht erkannt werden. Die Prüfung der Verhältnismäßigkeit kann daher entfallen.

Zusammenfassend dürfen wir daher festhalten, dass die Vermögensherausgaben aufgrund des Pflichtteilsanspruches bzw des Vergleiches über den Pflichtteilsanspruch nicht der Einkommensteuer bzw. der KEST unterliegen, sich sohin der Spruch des Haftungsbescheides für den Zeitraum 09/2012 aufgrund des zuvor Gesagten jedenfalls

als inhaltlich rechtswidrig erweist. Daher ist dieser Haftungsbescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit (in eventu wegen Verfahrensfehlern) ersatzlos aufzuheben.

Im Übrigen verweisen wir auf die bereits eingebrachte Berufung vom 19. April 2013 und die darin gemachten Anträge, die freilich vollinhaltlich aufrecht bleiben.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dieses Erkenntnis basiert auf dem oben dargestellten Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten ist.

2 Beweiswürdigung, Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

Strittig ist primär, ob die Zahlung aufgrund des gerichtlichen Vergleiches vom September 2012 eine Zuwendung im Sinne des § 27 EStG 1988 darstellt und ob infolge dessen ein KESt-Abzug vorzunehmen gewesen ist.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen und unter die nachstehenden rechtlichen Grundlagen zu subsumieren:

2.1 Rechtsgrundlage für die Zahlung

In ihrem Antrag auf Änderung des Schenkungssteuerbescheides nannte die Bf. keine Rechtsgrundlage für die Zahlung, sondern nur die Tatsache der unrechtmäßigen Verringerung der Erbmasse durch die Errichtung der Privatstiftung. In der Beschwerde bezeichnete sie die der Zahlung zugrunde liegende Prozesshandlung als „Klage gegen die Privatstiftung auf Pflichtteilergänzung“ und nannte als Rechtsgrundlagen § 951 ABGB (österreichisches Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) und § 2332 BGB (deutsches Bürgerliches Gesetzbuch). In der Beschwerdeergänzung nannte sie zusätzlich § 2325 BGB. Die Klage war 2006 eingereicht worden. Der Prozess wurde mit gerichtlichem Vergleich von September 2012 beendet.

Das Stiftungsvermögen einer Privatstiftung gehört im Fall des Ablebens des Stifters nicht mehr zu dessen Sachen oder Rechten und ist daher auch nicht in dessen Inventar aufzunehmen (vgl. OGH 30.5.2012, 8 Ob 115/11). Das Stiftungsvermögen steht auch für den Fall im zivilrechtlichen Eigentum der Privatstiftung, dass sich der Stifter eine Änderung der Stiftungserklärung nach § 33 PSG oder einen Widerruf der Privatstiftung nach § 34 PSG vorbehalten hat (vgl. *Arnold* in *Arnold*, Privatstiftungsgesetz - Kommentar 1³, Einleitung Tz 23).

Gem. § 951 Abs. ABGB kann der verkürzte Noterbe vom Beschenkten die Herausgabe eines Geschenkes verlangen, wenn der Nachlass zur Deckung seines Pflichtteils nicht ausreicht. Der Beschenkte kann die Herausgabe durch Zahlung des Fehlbetrages abwenden.

Daraus ist abzuleiten, dass das Klagebegehren in diesem Fall **nicht auf die Herausgabe des Geschenks**, sondern auf Zahlung des Ausfalls am Pflichtteil bei Exekution in die geschenkte Sache zu lauten hat (vgl. *Schubert in Rummel*³, § 951 Rz 3 sowie *Welser in Rummel*³, § 785 Rz 27 mit vielen weiteren Nachweisen).

Es handelt sich also um eine **Geldforderung**. Der Anspruch verjährt in drei Jahren nach dem Todestag des Schenkens (§ 1487 ABGB).

Gem. § 785 Abs. 3 ABGB bleiben Schenkungen an nicht pflichtteilsberechtigte Personen unberücksichtigt, wenn sie früher als zwei Jahre vor dem Tod des Erblassers gemacht wurden. Innerhalb dieser Zeit trifft der Rückforderungsanspruch jeden nicht pflichtteilsberechtigten Dritten. Es ist richtig, dass diese Zweijahresfrist unter Umständen auch bei Nichtpflichtteilsberechtigten wie einer Privatstiftung nicht zur Anwendung kommt, wenn der Verdacht eines Rechtsmissbrauches vorliegt (vgl. etwa *Aichberger-Beig in Gruber/Kalss/Müller/Schauer, Erbrecht und Vermögensnachfolge* (Mai 2010) § 4 Tz 80). Der OGH äußerte einen solchen etwa im Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen an eine Liechtensteiner Stiftung, zog daraus aber ausschließlich Konsequenzen im Hinblick auf die Anwendung der Zweijahresregel. Aus der Organisation einer Privatstiftung, in die der Erblasser sein wesentliches Vermögen eingebracht hatte, kann sich danach eine Umgehung der unbefristeten Anrechnung von Schenkungen an einen Pflichtteilsberechtigten ergeben (OGH 19.12.2002, 6 Ob 290/02 v). Weder Rechtsprechung noch Lehre und Literatur vertraten 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 könnten, lassen sich daraus schon deshalb nicht ableiten, weil der Pflichtteilsgeschädigte niemals die Herausgabe der Sache verlangen, sondern nur einen Geldanspruch geltend machen kann (siehe oben).

Im hier zu beurteilenden Fall spielte die Zweijahresfrist von vornherein keine Rolle, da zwischen der Gründung der Bf. und dem Tod des Stifters nur ein sehr kurzer Zeitraum lag. In diesem Zeitraum hätte - unabhängig vom Naheverhältnis zum Stifter - auch jeden anderen Geschenknehmer die Verpflichtung getroffen, den Pflichtteilsausfall zu ersetzen.

§ 2325 BGB enthält eine ähnliche Regel. Hier kommt es allerdings ab dem zweiten Jahr nach einer Schenkung zu einer Verringerung der Berücksichtigung der Schenkung um jährlich 1/10. Auch in Deutschland handelt es sich um eine Geldforderung („...so kann der Pflichtteilsberechtigte als Ergänzung des Pflichtteils den **Betrag** verlangen ...“).

Vom FA wurde nicht bezweifelt, dass der Zahlung zugrunde liegende gerichtliche Vergleich ausschließlich auf diesen Rechtsgrundlagen basiert. Auch den Akten ist nichts Gegenteiliges zu entnehmen.

2.2 Sache des bekämpften Bescheides

Das Finanzamt nahm die Berufungswerberin mit dem bekämpften Bescheid nur für die auf die **Kapitaleinkünfte der X*** Y***** entfallende KESt als Haftungspflichtige in Anspruch. Mit diesem Bescheid und der dazu erhobenen Beschwerde wurde der Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichts abgegrenzt.

Dessen Änderungsbefugnis („nach jeder Richtung“) ist nämlich durch die Sache beschränkt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des FA gebildet hat (vgl. z.B. VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028; 25.4.2013, 2012/15/0161; 27.9.2012, 2010/16/0032; 29.7.2010, 2009/15/0152).

Spruch eines Haftungsbescheides (§ 224 BAO) ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 279 Tz 12 mit vielen weiteren Nachweisen). Die Abgabe wird im Falle der Kapitalertragsteuer vor allem durch die Art des Vorteils, den Zeitpunkt der Zuwendung und eine Zuordnung zum jeweiligen Empfänger bestimmt (vgl. *Schwaiger*, SWK 25/2010, S 777 und SWK 1/2014, 36; UFS 9.9.2009, RV/0352-S/05; 9.9.2009, RV/0132-S/08).

2.3 KESt-Abzug

Die KESt-Abfuhr an das FA hat bei den Einkünften aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 (siehe unten) durch den Abzugsverpflichteten unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge durchzuführen ist. Für die Beurteilung des KESt-Abzuges sind deshalb die rechtlichen Verhältnisse im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge zu beachten.

Dieser Zeitpunkt wird nicht in § 19 EStG 1988, sondern als lex specialis in § 95 Abs. 3 EStG 1988 definiert (*Doralt*, EStG16, § 96 Tz 3 unter Hinweis auf *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 96 Tz 2). Gem. § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 gelten Kapitalerträge, deren Zuwendung durch eine nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallende Privatstiftung beschlossen wird, für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer **an jenem Tag als zugeflossen**, der im **Beschluss** als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Fehlt eine solche Bezeichnung ist es der **Tag nach der Beschlussfassung**.

Im Fall einer verdeckten Zuwendung ohne formellen Zuwendungsbeschluss des Stiftungsvorstandes kommt § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 19 EStG 1988 zur Anwendung und ist der Zufluss **mit der Auszahlung an den Begünstigten** anzunehmen (vgl. *Marschner* in Jakom EStG, 2014, § 95 Tz 24 unter Hinweis auf EStR 2000 Rz 7710). Zum Zufluss kommt es damit dann, wenn die Zuwendung vom Stiftungsvorstand beschlossen oder dem Begünstigten tatsächlich ausbezahlt wird (*Marschner*, Optimierung, 1263 ff.).

Dieser Zufluss und die Erlangung der Verfügungsmacht über die Vergleichssumme erfolgten hier nicht vor dem Abschluss des gerichtlichen Vergleichs. Demzufolge ist die **Rechtslage Ende 2012** anzuwenden.

Gem. 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2 EStG 1988) in Form von Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 dann vor, wenn die Privatstiftung Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Die Bf. hat ihren Sitz hier in Österreich, weshalb dies grundsätzlich gegeben ist.

Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gelten - wie von der Bf. richtig ausgeführt - gem. § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 in der im September 2012 gültigen Fassung (Stand BGBl. I Nr. 112/2011) **Zuwendungen jeder Art** von nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Die Bf. wies unter Behauptung eines Verfahrensfehlers darauf hin, dass Zuwendungen nicht zu den Einkünften im Sinne dieser Z 7 gehören, soweit sie eine Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen darstellen (siehe Z 8 leg.cit.). Sie selbst stellte dabei dar, dass dies nur für nach dem 01.08.2008 gestiftetes Vermögen gilt (Pkt. 3 der Ergänzung; vgl. auch § 124b Z 146 lit. f EStG 1988). Da hier sämtliche Zuwendungen des Stifters an die Bf. noch zu dessen Lebzeiten und damit zur Gänze vor diesem Stichtag erfolgten, ist eine steuerneutrale Substanzauszahlung hier nicht möglich. Diese Rüge geht deshalb ins Leere.

2.4 Zuwendung

Voraussetzung für den Zufluss eines KESt-pflichtigen Kapitalertrages ist das Vorliegen einer Zuwendung. Diese kann in offener oder verdeckter Form vorliegen (vgl.

VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257 unter Hinweis auf *Büsser* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁴², § 27 Tz 31.1.1. und *Stangl* in *Arnold/Hangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², Rz II/522).

2.4.1 Allgemeines

Wenngleich eine Legaldefinition des Zuwendungsbumsgriffs fehlt, können Zuwendungen als **unentgeltliche** Vermögensübertragungen umschrieben werden. Entgegen der Verwaltungsübung (vgl. StiftR 2009 Rz 213) ist aber nicht jede unentgeltliche Überführung von Vermögen durch eine Privatstiftung an Dritte eine Zuwendung. Wie von der Bf. richtig eingewendet, bedürfen Zuwendungen nämlich eines – zumindest konkludenten - **Beschlusses des Stiftungsvorstands** und müssen nach herrschender Ansicht auf eine von den Organen der Privatstiftung gewollte **Bereicherung** des Empfängers der Zuwendung abzielen.

Das Höchstgericht formulierte 2013 vorsichtig, dass eine Zuwendung **jedenfalls dann** vorliegt, wenn ein Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten

Willensentscheidung der Stiftung beruht. Die könnte sich schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben und läge z.B. auch dann vor, wenn der Stiftungsvorstand - ausdrücklich oder schlüssig - mit einem Vorteil, den sich der Begünstigte ursprünglich ohne dessen Kenntnis zuwendet, in der Folge einverstanden ist. Davon könnte unter Umständen auch ausgegangen werden, wenn keine Rückforderung erfolgte (VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257). Damit schloss es zwar den Fall nicht aus, dass auch eine Vorteilsgewährung ohne Willensentscheidung der Stiftung denkbar ist, gab aber doch eine klare Richtung vor:

Eine Zuwendung muss auf eine **Vorteilsgewährung** an den Zuwendungsempfänger gerichtet sein. Dies ist dann nicht der Fall, wenn nicht die Gewährung von Vorteilen, sondern die **Tilgung einer zivilrechtlichen Schuld**, die auch jeder fremde Dritte leisten müsste, beabsichtigt ist.

Petritz (*Petritz in Hofstätter/Reichel*, EStG⁵¹, § 27 Abs 5 EStG neu Tz 44) wie auch Marschner (*Marschner in Jakom*, EStG 2014, § 27 Tz 288) gehen mit vielen weiteren überzeugenden Nachweisen davon aus, dass ein solcher subjektiver Bereicherungswille der Privatstiftung fehlt, wenn Vermögensherausgaben nur deshalb erfolgen, weil das Vermögen im Widmungszeitpunkt mit gesetzlichen oder vertraglichen Herausgabeverpflichtungen belastet war, welche beim Eintritt bestimmter Ereignisse schlagend werden. Als Beispiel nennen die beiden Autoren die hier zur Diskussion stehenden Pflichtteilsergänzungsansprüche gegenüber der Privatstiftung, welche nach dem Tod des Stifter geltend gemacht werden und den Stiftungsvorstand nach § 951 ABGB gesetzlich verpflichten, das Vermögen (anteilig) herauszugeben. Andere Kommentatoren folgen dem und halten es für sachgerecht, solche unentgeltliche Vermögensübertragungen, die einer Stiftung „von außen“ - durch ein Rechtsgeschäft **außerhalb der Stiftungserklärung** - aufgezwungen werden, vom Zuwendungsbegriff auszuklammern (vgl. *Stangl*, Privatstiftungs-Steuerrecht², II 521).

2.4.2 Definition über das PSG

Gewisse Rückschlüsse auf die Definition von „Zuwendungen“ lassen auch die Kommentare zu § 17 Abs. 2 PSG zu. Danach haben die Stiftungsvorstandsmitglieder ihre Aufgaben sparsam und mit der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters zu erfüllen. Der Stiftungsvorstand darf Leistungen **an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks** nur dann und soweit vornehmen, wenn dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden.

Nach Arnold (*Arnold in Arnold*, Privatstiftungsgesetz 1³, § 17 Tz 61 ff mit vielen weiteren Nachweisen) handelt es sich bei dieser Bestimmung um das Kernstück des stiftungsrechtlichen Gläubigerschutzes. Sie spreche von „Leistungen an Begünstigte zur Erfüllung des Stiftungszwecks“ und wolle damit offenbar **Zuwendungen** an Begünstigte von **fremdüblichen Geschäften** abgrenzen.

Fremdübliche synallagmatische Geschäfte seien bei angemessenem Leistungsaustausch keine solchen unzulässigen Leistungen. Werde aber das Austauschverhältnis zugunsten irgendeiner Person exzessiv und nicht nur geringfügig überschritten, werde diese automatisch Begünstigter. Dies gelte auch für den Stifter selbst, unabhängig davon, in welcher Form die Leistungen erfolgen.

Das PSG unterscheidet damit - für Gläubigerschutzzwecke - zwischen „Begünstigten“ und „Gläubigern“. Als Gläubiger sind dabei wohl jedenfalls all jene gemeint, deren Ansprüche unabhängig von der Stiftungssatzung und von Stiftungsvorstandsbeschlüssen entstehen. Darunter fallen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch Pflichtteilsansprüche gem. § 951 ABGB.

2.4.3 „Grundsatzentscheidung“ VwGH 27.11.1968, 0290/68 (siehe ÖStZB 1969, 56)

Die Bf. führte diese Entscheidung als Grundsatzentscheidung ins Treffen. Darin beurteilte das Höchstgericht (für Zwecke der Spekulationsgewinnbesteuerung), ob Grundstücke dann **als angeschafft gelten**, wenn sie anstelle des in Geld bestehenden Pflichtteilanspruches überlassen wurden. Hier ging es also um die Abgrenzung zwischen Anschaffung und unentgeltlichem Erwerb beim Pflichtteilsberechtigten. Dieses Problem steht hier nicht direkt zur Diskussion, sondern die Frage, ob der Zufluss als „Zuwendung“ zu behandeln ist.

Hilfreich für die Interpretation des Gesetzes ist allerdings die Aussage des VwGH, dass der Anspruch des Noterben auf den Pflichtteil unentgeltlich erworben wurde. Der Begriff der "Anschaffung" schließt demnach den Erwerb durch Erbschaft aus. Unter Erbschaft ist nicht nur der unentgeltliche Erwerb der Erben, sondern auch der gleichfalls unentgeltliche Erwerb der Noterben und des Legatars zu verstehen. Diese Rechtsprechung blieb zwar nicht unkritisiert (vgl. Doralt/Kempf in Doralt, EStG⁷, § 30 Tz 36 unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 24 Tz 7.1 sowie Reischauer in Rummel, ABGB, II2, § 1414 Rz 8), die Kritik betraf aber nur die Frage, ob sie auch auf Wirtschaftsgüter anwendbar sein soll, die anstatt eines Geldanspruches übergeben wurden. Dieser Aspekt steht hier nicht zur Diskussion.

Auch 1997 wies der VwGH in Beurteilung der Rechtslage 1991 etwa noch einmal darauf hin, dass unter dem im § 30 EStG 1988 gebrauchten Begriff "**Anschaffung**" nach Lehre und Rechtsprechung nur der entgeltliche Erwerb, nicht aber der Erwerb durch Schenkung, Erbschaft oder Vermächtnis zu verstehen ist (VwGH 11.9.1997, 94/15/0134).

Auch wenn hier nicht die Frage zu beurteilen ist, ob eine Anschaffung vorliegt, sondern ob eine steuerpflichtige Zuwendung geflossen ist, leuchtet aus diesen Aussagen hervor, dass Erwerbe der Erben, der Noterben und des Legatars gleich zu behandeln sind. Sie gelten als – vom Erblasser – unentgeltlich zugewendet.

2.4.4 Verhältnis zur Erbschafts- und Schenkungssteuer

Grundsätzlich dürfen sich die Einkommensteuer und die Erbschaftsteuer nicht überlappen und im Zweifel muss davon ausgegangen werden, dass ein Sachverhalt nur entweder

als entgeltlicher Vorgang dem EStG 1988 oder als unentgeltlicher Vorgang dem ErbStG (bzw. Schenkungsmeldegesetz) unterliegt. Daraus leitet sich ab, dass ein unentgeltlicher Vermögensanfall, vor allem in Form von Erbschaften und Schenkungen, nicht unter eine der Einkunftsarten fällt (vgl. *Toiff*, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht, 390ff mit unzähligen weiteren Nachweisen).

Im Fall der Zuwendungen von Privatstiftungen wurde dieses Prinzip vom Gesetzgeber in der Form umgesetzt, dass Zuwendungen gesetzlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen fingiert und der Einkommensteuer unterzogen werden. Im Gegenzug werden diese Zuwendungen mit § 15 Abs. 1 Z 18 ErbStG von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit. Dieses Konzept leuchtet auch aus den parlamentarischen Materialien hervor (1132 d.B. XVIII. GP), wo ausgeführt wurde, damit solle der Tatsache Rechnung getragen werden, dass die Begünstigten mit sämtlichen Zuwendungen der Einkommensteuer unterliegen. Dies deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber damals davon ausging, dass diese Zuwendungen prinzipiell unter die Tatbestände des ErbStG fallen. Andernfalls hätte er auf die Befreiung verzichten können.

Mit 1. August 2008 wurde die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht durch eine Meldepflicht ersetzt. Auffällig daran ist, dass § 121a BAO keine Ausnahme von dieser Verpflichtung vorsieht. Nach der Verwaltungsübung mangelt es solchen Zuwendungen an der Freigebigkeit. Dem widersprachen *Beiser* (SWK 2008, S 846) und *Rief* (GeS 2008, 240). *Ritz* hält die Frage für strittig (*Ritz*, BAO⁵, § 121a Tz 13).

Bis 31. Juli 2008 sah § 32 Z 4 lit. a EStG 1988 in Verbindung mit § 124b Z 56 und Z 146 lit. h EStG 1988 zudem für Zuwendungen von Privatstiftungen insofern eine Steuerermäßigung vor, als für sie Erbschafts- und Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 3 lit. b des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes nacherhoben wurde. Dies war dann der Fall, wenn zugewendete Vermögen oder an dessen Stelle getretene Vermögenswerte von der Privatstiftung innerhalb von zehn Jahren [...] unentgeltlich weitergegeben wurden, nicht aber, wenn sich die Privatstiftung damit - wie hier - von einer sie persönlich treffenden Verpflichtung befreite. Eine derartige Leistung an einen Pflichtteilsberechtigten war weder eine „Schenkung“ der Privatstiftung noch eine unentgeltliche Veräußerung im Sinne des Nacherhebungstatbestandes. Steuerlich war es ein Erwerb der Pflichtteilsberechtigten von Todes wegen und damit auf dieser Ebene ein **erbschaftsteuerpflichtiger** Vorgang im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG (vgl. *Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², II 462). Das schließt eine KESt-Pflicht wohl aus.

Die Steuerschuld entsteht gem. § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung und nicht im Zeitpunkt des Zuflusses (vgl. UFS 3.8.2011, RV/0682-S/10; Behandlung einer Bescheidbeschwerde abgelehnt mit Beschluss VwGH 27.9.2012, 2011/16/0259).

Die Geltendmachung erfolgte hier bereits 2006, womit der Vergleich noch der Erbschaftssteuer unterliegen müsste. Ob das zuständige FA eine solche tatsächlich zur Vorschreibung brachte, ist den Akten nicht zu entnehmen.

2.5 Zusammenfassung

Zur kapitalertragsteuerlichen Behandlung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen existiert derzeit zwar noch keine konkrete höchstgerichtliche Rechtsprechung, aus der Zusammenschau all dieser Ausführungen folgt aber, dass die Herausgabe des „Geschenkes“ durch eine Privatstiftung zur Deckung des Pflichtteilfehlbetrages im Wege einer Zahlung (§ 951 ABGB) **keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 an den Pflichtteilsberechtigten** darstellt.

Der Rechtsgrund für die Zahlung war ein rein zivilrechtlicher. Der Anspruch der X*** Y*** basierte nicht auf stiftungsrechtlichen Grundlagen, sondern ausschließlich auf § 951 ABGB. Er bestand unabhängig von ihrer Stellung gegenüber der Privatstiftung und wäre auch von jedem fremden Geschenknehmer zu befriedigen gewesen. Eine Qualifikation dieser Zahlung als Zuwendung ist damit ausgeschlossen.

Die Inanspruchnahme der Bf. zur Haftung für eine auf diese Zahlung an X*** Y*** entfallende KEST erfolgte deshalb zu Unrecht und der Bescheid war ersatzlos aufzuheben.

Auf die übrigen Argumente der Bf. näher einzugehen erübrigts sich deshalb.

2.6 Revisionszulassung

Diese Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht kann sich zwar auf umfangreiche und überzeugende Literaturnachweise und Aussagen in mehreren VwGH-Erkenntnissen zu vergleichbaren Themen, nicht aber auf eine klare und unzweifelhafte höchstgerichtliche Rechtsprechung zum konkreten Problem stützen. Das von der Bf. zitierte „Grundsatzerkenntnis“ beurteilte die Rechtslage vor dem EStG 1972 und befasste sich nicht mit der Steuerbarkeit eines Zuflusses, sondern mit der Frage, ob ein im Wege eines Pflichtteilanspruches erworbenes Wirtschaftsgut als angeschafft gilt. Es befasste sich wie auch das zitierte Erkenntnis aus 1997 nicht mit Zuwendungen in der heutigen Ausprägung.

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies ist hier der Fall, weshalb die Revision zuzulassen war.

2.7 Mündliche Verhandlung, Senat

Die Bf. beantragte erst in der Beschwerdeergänzung vom 19. April 2013 eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Die Entscheidung über eine Bescheidbeschwerde obliegt dem Senat, wenn dies in der Beschwerde beantragt wird (§ 272 Abs. 2 Z 1 lit. BAO). Auch eine mündliche Verhandlung muss in der Beschwerde beantragt werden (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO).

Es genügt damit nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Beschwerde) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 272 Tz 4 unter Hinweis auf Rechtsprechung zu § 284 Abs. 1 BAO alte Fassung wie VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137; 16.9.2003, 2000/14/0116; 24.3.2004, 98/14/0179).

Damit ist hier Einzelrichterzuständigkeit gegeben. Ein Anspruch auf mündliche Verhandlung besteht nicht.

Salzburg-Aigen, am 11. August 2014