

# Anrechnung der Stiftungseingangswerte bei Auflösung einer Privatstiftung

§§ 27, 93 EstG  
§§ 34, 35 PSG

BFG 09.10.2019,  
RV/7102181/2017

1. Wird eine Stiftung aufgelöst, aber nicht widerrufen, weil sich der Stifter den Widerruf nicht vorbehalten hat, erfolgt keine Anrechnung der Stiftungseingangswerte nach § 27 Abs 5 Z 9 EStG. Eine Anwendung dieser Bestimmung im Fall der Auflösung der Stiftung wegen Nichterfüllung des Stiftungszweckes ist 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.
2. VfGH-Beschwerde zur Zahl E 4282/2019 anhängig. Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 21.9.2020 abgelehnt.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin, in der Folge als Bf. bezeichnet, handelt es sich um eine Privatstiftung, die mit Stiftungsurkunde vom 29.3.2006 errichtet und am 23.5.2006 ins Firmenbuch eingetragen wurde. Stifter war Herr A, geb. am 1.1..

In der Stiftungsurkunde wurde unter "*§ 1, Stiftungserrichtung*", u. a. festgeschrieben, dass das Vermögen der Bf. aus Euro 70.000,00 bestehe, dass diese auf unbestimmte Zeit errichtet werde und dass der Stifter eine Stiftungszusatzurkunde - diese betrifft im Wesentlichen weiteres Stiftungsvermögen - errichten werde.

Als Zwecke der Bf. wurde unter "*§ 2, Zweck, Mittelherkunft und Mittelverwendung der Stiftung*" der Stiftungsurkunde die Erhaltung und Sicherung des der Stiftung gewidmeten Vermögens, die Versorgung der Begünstigten der Stiftung aus deren Erträgen, die Vorsorge für Notfälle sowie die Finanzierung von Unternehmen, Objekten und Liegenschaften, an denen die Bf. direkt und indirekt beteiligt ist angeführt.

Als Stiftungsbegünstigte scheinen in § 27 der Stiftungsurkunde der Stifter und dessen Nachkommen sowie die in der Stiftungszusatzurkunde gegebenenfalls benannten sonstigen Begünstigten auf.

Änderungen der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde sind laut § 28 der Stiftungsurkunde dem Stifter auf dessen Lebzeiten vorbehalten und bedürfen der Zustimmung des Stiftungsvorstandes.

In § 29 der Stiftungsurkunde ist festgeschrieben, dass der Widerruf der Privatstiftung durch den Stifter ausgeschlossen sei.

Hinsichtlich der Auflösung der Bf. wird in § 30 der Stiftungsurkunde bestimmt, dass diese vom Stiftungsvorstand iSd § 35 Abs. 1 Z 4 PSG einstimmig und in Anwesenheit aller Stiftungsvorstandsmitglieder zu beschließen sei. Die Auflösung könne nur aus wichtigen Gründen und nur mit Zustimmung des Familienbeirates erfolgen und zwar insbesondere dann, wenn der Zweck der Stiftung in Ermangelung von Begünstigten bzw. Anwartschaftsberechtigten oder in Ermangelung eines ausreichenden Stiftungsvermögens nicht mehr verwirklicht werden könne.

Am 17.11.2014 beschloss der Stiftungsvorstand einstimmig die Auflösung der Bf. gem. § 35 Abs. 2 Z 2 PSG iVm § 30 der Stiftungsurkunde, da kein Vermögen, das auch nur einen der vier Stiftungszwecke erfüllbar mache, bestanden habe. Letztbegünstigter der Bf. sei Herr A. Die Eintragung des Auflösungsbeschlusses ins Firmenbuch erfolgte am 20.12.2014.

Am 31.5.2016 brachte die Bf. die Schlussrechnung per 30.4.2016, einen Antrag auf Abzug der Stiftungseingangswerte sowie die Bezug habende Kapitalertragsteuer-Anmeldung beim Finanzamt ein.

Angemerkt wird, dass in der o. e. Schlussrechnung das Kapital iHv Euro 243.136,62 beziffert wurde und dass in dieser von diesem Betrag der Stiftungseingangswert iHv Euro 70.000,00 sowie ein weiterer Stiftungseingangswert (Nachstiftung) iHv Euro 149.659,83 in Abzug gebracht wurde. Demgemäß wurde in der Schlussrechnung der Wert der Zuwendung vor Kapitalertragsteuer iHv Euro 23.476,79 in Ansatz gebracht und die daraus resultierende KEST - 27,5% - mit Euro 6.456,12 ermittelt.

Hinsichtlich des o. e. Antrages auf Abzug der Stiftungseingangswerte wird angemerkt, dass in diesem im Hinblick auf die Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG sowie RZ 283 der StfR 2009 beantragt wurde, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug die bis 1.8.2009 getätigten ertragsteuerlichen Stiftungseingangswerte iHv 219.659,83 in Abzug zu bringen.

In der o. e. Kapitalertragsteuer-Anmeldung bezifferte die Bf. den Wert der Zuwendungen von Privatstiftungen (§ 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988) mit Euro 23.476,79 sowie die einzubehaltende KEST mit Euro 6.456,12.

Mit Haftungsbescheid vom 23.2.2017 schrieb das Finanzamt der Bf. die Kapitalertragsteuer für die Letztzuwendung für das Jahr 2017 iHv Euro 66.862,57 vor und führte begründend aus, dass der Abzugsverpflichtete gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer hafte.

Gemäß § 202 Abs. 1 BAO seien Nachforderungen, wenn die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliege, mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

Gemäß § 201 Abs. 2. Z 3 BAO könne die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Gemäß § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 stehe die Anrechnung der Stiftungseingangswerte nur dann zu, wenn der Stifter Letztbegünstigter sei und die Auflösung der Privatstiftung durch Widerruf erfolge. Im vorliegenden Fall sei der Tatbestand des Widerrufs nicht erfüllt, sodass eine Anwendung der begünstigten Bestimmung nicht zutrefe und somit die Kapitalertragsteuer vorzuschreiben sei. Laut Schlussrechnung liege ein zuwendbares Vermögen von Euro 243.136,62 vor, woraus eine Kapitalertragsteuer - Steuersatz 27,5% - errechnet werde und zur Vorschreibung komme.

Die Geltendmachung der Haftung sei eine Ermessensentscheidung. Sie erfolge im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgabe. Der Ermessensausübung entgegen stehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe lägen nicht vor.

Gegen diesen Bescheid erhob die steuerliche Vertreterin der Bf. mittels am 24.3.2017 beim Finanzamt eingelangten Schreibens rechtzeitig Beschwerde und führte aus, dass diese im Jahre 2006 von Herrn A gegründet worden sei. Als Zweck der Privatstiftung sei die Erhaltung und Sicherung des der Stiftung gewidmeten Vermögens, die Versorgung der Begünstigten der Stiftung aus den Erträgen und die Vorsorge für Notfälle, sowie Finanzierung von Unternehmern, Objekten und Liegenschaften, an denen die Stiftung direkt oder indirekt beteiligt sei, soweit hiedurch die Zwecke gemäß den ersten drei Punkten nicht beeinträchtigt werden würden, festgesetzt worden. Der Stiftungsvorstand habe in der Sitzung vom 14.11.2014 die Auflösung der Privatstiftung gemäß § 35 Abs. 2 Z 2 PSG iVm § 30 der Stiftungsurkunde beschlossen.

Im Zuge der Auflösung der Privatstiftung sei dem Finanzamt eine Schlussrechnung übermittelt worden. In dieser seien im Zuge der Steuerberechnung die Stiftungseingangswerte zum Abzug gebracht worden. Im gegenständlichen Bescheid sei der Abzug der Stiftungseingangswerte jedoch nicht anerkannt worden, wodurch sich eine entsprechend höhere Steuerschuld von Euro 66.862,57 ergebe.

Gemäß § 27 Abs. 5 Z 9 EStG sei nach Auflösung und Beendigung der Abwicklung der Privatstiftung das verbleibende Vermögen an den bzw. die Letztbegünstigten zu übertragen.

Zum Grundsatz, dass die gesamte (Letzt-)Zuwendung im Rahmen der Auflösung und Beendigung der Abwicklung der Privatstiftung steuerpflichtig sei, bestimme § 27 Abs. 5 Z 9 EStG unter bestimmten Voraussetzungen die Ausnahme, Stiftungseingangswerte in Abzug zu bringen und somit steuerfrei zu stellen. Nach dem Gesetzeswortlaut sei der Abzug der Stiftungseingangswerte nur dann möglich, wenn die Privatstiftung aufgrund eines vom Stifter vorbehaltenen Widerrufs aufgelöst werde.

Zuzugeben sei, dass das auf den gegenständlichen Fall nicht zutrefe, weil sich der Stifter gemäß § 29 der Stiftungsurkunde vom 20.6.2006 das Widerrufsrecht gem. § 34 PSG nicht vorbehalten habe und vom Stiftungsvorstand die Auflösung der Privatstiftung aufgrund Unmöglichkeit der Zweckerreichung beschlossen worden sei. Allerdings sei nach Meinung der Bf. im Einklang mit der herrschenden Meinung - *Marschner* in Optimierung der Familienstiftung Rz 1464 - davon auszugehen, dass die im Gesetzeswortlaut verankerte Einschränkung auf den Widerruf der Privatstiftung einer sachlichen Rechtfertigung entbehre und verfassungswidrig sei, weil sie mit dem Gleichheitsgrundsatz konfligiere.

Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz liege nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes dann vor, wenn der angefochtene Bescheid auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruhe, wenn die Behörde der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstelle oder wenn sie bei der Erlassung des angefochtenen Bescheides Willkür geübt habe.

Im gegenständlichen Fall habe die belangte Behörde der angewendeten Rechtsansicht einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, weil die Auslegung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG durch die belangte Behörde bei Auflösung einer Privatstiftung aus sonstigen Gründen zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung des Stifters, der zugleich Letztbegünstigter sei, führe. Aus diesem Grund sei diese Bestimmung als verfassungswidrig anzusehen. Daher werde angeregt, das BFG möge einen Antrag gem. Art 135 Abs. 4 iVm Art 89 Abs. 2 B-VG und Art 140 B-VG - Gesetzesprüfungsverfahren - richten.

Einer sachlichen Rechtfertigung entbehre die unterschiedliche Behandlung des Widerrufs einer Privatstiftung und der Auflösung aufgrund sonstiger Gründe deshalb, weil sich diese im Tatsächlichen kaum unterschieden. Formal lasse sich zwar insoweit ein Unterschied festmachen, insofern als das Vermögen im Auflösungszeitpunkt im Widerrufsfall an den Stifter zurückgeführt werde, während es im Auflösungsfall aufgrund sonstiger Gründe an den Letztbegünstigten fließe. Ein Stifter könne in jedem Fall Stiftungseingangswerte aufweisen, ein Letztbegünstigter jedoch nur, sofern er zugleich auch Stifter der Privatstiftung sei.

Bei § 27 Abs. 5 Z 9 EStG stehe laut (siehe *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung Rz 1464) die Vermögensauskehr an den Stifter im Vordergrund. Die Vermögensauskehr des im Zeitpunkt der Stiftung vom Stifter gestifteten Vermögens solle ertragsteuerlich begünstigt werden.

Bei der Ausübung des Widerrufsrechts durch den Stifter handle es sich grundsätzlich nicht um eine zwangsweise Beendigung der Privatstiftung, da der Stifter ein Gestaltungsrecht ausübe. Bei der Beendigung einer Privatstiftung beispielsweise durch Auflösung aufgrund Unmöglichkeit der Zweckerreichung sei diese aufgrund ihres Zwangscharakters der Beendigung durch Widerruf gleich zu stellen (siehe *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung Rz 1464). Eine Ungleichstellung hätte eine unsachliche Benachteiligung der zwangsweisen Auflösungsgründe zur Folge. Die Argumentation werde unter anderem darauf gestützt, dass der VfGH - VfGH 2.3.2005, G 104/04 - auch bereits einen Teil des § 33 lit a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben habe. In diesem Fall habe diese Bestimmung die Erstattung der Schenkungssteuer nur bei Vorliegen eines Widerrufsgrundes im Sinne des ABGB vorgesehen, nicht aber bei einer anderen zwangsweisen Herausgabe von Schenkungen. Das Argument, dass sich die Vermögensauskehr bei den unterschiedlichen Auflösungsgründen insofern unterscheidet, als das Vermögen beim Widerruf an den Stifter rückgeführt werde und bei der Auflösung aus sonstigen Gründen an den Letztbegünstigten, sei für die Argumentation nicht hinderlich sondern förderlich. Denn eine Anrechnung von Stiftungseingangswerten wäre ohnehin nur möglich, wenn der Letztbegünstigte Stiftungseingangswerte aufweisen könne, was nur dann der Fall wäre, wenn er zugleich Stifter der Privatstiftung sei. Bei einem Letztbegünstigten, der nicht zugleich Stifter der Privatstiftung sei, wäre eine Anrechnung von Stiftungseingangswerten bei analoger Anwendung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG ohnedies ausgeschlossen.

Demnach sei bei der Auflösung einer Privatstiftung die Einschränkung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG auf den Widerruf analog auf andere Auflösungsgründe einer Privatstiftung anzuwenden. Folglich sollte die Anrechnung der Stiftungseingangswerte des Letztbegünstigten auch bei anderen (zwangsweisen) Beendigungsgründen einer Privatstiftung anerkannt werden.

Da in der Beschwerde ausschließlich verfassungsrechtliche Bedenken geäußert wurden, legte das Finanzamt diese dem BFG, ohne eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, direkt zur Entscheidung vor.

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus, dass sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 2.3.2005, G 104/04 sowie auf die Ausführungen von *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung, Rz 1464, im vorliegenden Fall eine Gleichheitswidrigkeit ergebe. Dies deshalb da ein Stifter, der Letztbegünstigter sei, im Falle der Auflösung einer Stiftung aus sonstigen Gründen, was die Anrechnung der Stiftungseingangswerte betreffe, ungleich zu einem Stifter, der Letztbegünstigter sei und der sich das Widerrufsrecht vorbehalten habe, behandelt werde.

Im Falle des Vorbehaltes des Widerrufs einer Stiftung erfolge deren Auflösung freiwillig im Falle einer Auflösung einer Stiftung aus anderen Gründen erfolge deren Auflösung unter Zwang. Die Anlegung eines unterschiedlichen Maßstabes sei nicht sachgerecht.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies zunächst darauf hin, dass sie die Rechtsansicht des Finanzamtes aufrecht erhalte. Weiters wies die Finanzamtsvertreterin diesbezüglich auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 25.2.2012, GZ. RV/1971-W/10 sowie auf das Erkenntnis des BFG vom 20.8.2014, GZ. RV/7102794/2010 und auf die Ausführungen von *Marschner* in Jakom, EStG, Rz 331 zu § 27 EStG hin.

Der steuerliche Vertreter führte hinsichtlich der die o.a. Berufungsentscheidung des UFS betreffenden Ausführungen aus, dass er von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und nicht von der wörtlichen Interpretation der Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z. 9 EStG ausgehe.

Hinsichtlich der oben erwähnten und *Marschner* betreffenden Ausführungen der Vertreterin des Finanzamtes führte der steuerliche Vertreter aus, dass dieser in der vierten Auflage "Optimierung der Familienstiftung" aus der Sicht des Begünstigten bei dessen ursprünglicher Ansicht verblieben sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass die Gesetzeslage eindeutig sei sowie auf die von ihr zitierte Judikatur des UFS und des BFG.

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

Einleitend wird darauf hingewiesen, dass auf Grund des Umstandes, dass in der gegenständlichen Beschwerde lediglich die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des §27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 eingewandt wird, die Direktvorlage in Ansehung der Bestimmung des § 262 Abs. 3 BAO, gemäß derer für den Fall, dass in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzswidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird, keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen ist, zu Recht erfolgte.

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die Bf. mit Stiftungsurkunde vom 29.3.2006 errichtet und am 23.5.2006 ins Firmenbuch eingetragen wurde und dass sich der Stifter den Widerruf der Privatstiftung nicht vorbehält.

Mit einstimmigem Auflösungsbeschluss des Stiftungsvorstandes vom 17.11.2014 wurde die Stiftung gemäß § 35 Abs. 2 Z 2 PSG iVm § 30 der Stiftungsurkunde - auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - aufgelöst. Begründet wurde dies damit, dass im Ergebnis kein Vermögen mehr, das auch nur einen der vier Stiftungszwecke - Näheres siehe wiederum oben - erfüllbar mache, bestehe.

Am 31.5.2016 brachte die Bf. die Schlussrechnung - in dieser wurde das Kapital mit Euro 243.136,62 angegeben - per 30.4.2016, einen Antrag auf Abzug der Stiftungseingangswerte iHv Euro 219.659,83 sowie die Bezug habende Kapitalertragsteuer-Anmeldung beim Finanzamt ein. In dieser wurde das Vermögen der Bf. mit Euro 23.476,79 beziffert.

Mit dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid über die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2017 schrieb das Finanzamt der Bf. KEST im Ausmaß von Euro 66.862,57 mit der Begründung, dass die Anrechnung der Stiftungseingangswerte gem. § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 nur dann zustehe, wenn der Stifter Letztbegünstigter sei und die Auflösung der Privatstiftung durch Widerruf erfolge, vor. Im vorliegenden Fall sei der Tatbestand des Widerrufs nicht erfolgt.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf dem gesamten Akteninhalt und ist unbestritten.

*Rechtliche Würdigung:*

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 leg. cit. liegen inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 vor.

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 haftet der Abzugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 sind Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung Einkünfte aus Kapitalvermögen.

§ 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 bestimmt:

*"Ist ein Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung Letztbegünstigter gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die steuerlich maßgebenden Werte seiner vor dem 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist..."*

§ 34 PSG - Widerruf der Privatstiftung - bestimmt:

*"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 - bestimmt:

*"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.*

*..."*

Bei Auflösung einer Privatstiftung aus den in § 35 PSG angeführten Gründen geht die Stiftung als Steuersubjekt unter. Das Vermögen wird an die Letztbegünstigten verteilt. 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.

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 kom-

men die steuerlichen Bestimmungen der Zuwendungsbesteuerung zur Anwendung. D.h. auf Ebene des Letztbegünstigten liegen jeweils einkommensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen vor die mit 27,5% 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, besteht für diesen im Falle des Widerrufs eine gesetzliche Sonderregelung.

§ 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 ist eine Begünstigungsbestimmung des Einkommensteuergesetzes, die sich auf die konkrete Person des Stifters als Letztbegünstigtem im Falle des Widerrufs bezieht und die Anrechnung der Stiftungseingangswerte ermöglicht. 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 (siehe beispielsweise die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 1132 d. Beilagen XVIII. GP, betreffend die Vorgängerbestimmung des § 32 Z 4 lit b EStG 1988).

Beim hier in Rede stehenden Widerruf gem. § 34 PSG handelt es sich um ein höchstpersönliches Gestaltungsrecht des Stifters, das 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.

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.

Im gegenständlichen Fall 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.

Nur für den Fall der im Stiftungsrecht enthaltenen Bestimmung des Widerrufs (§ 34 PSG) hätte die Begünstigungsbestimmung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 zum Tragen kommen können. Eine Anwendung dieser Bestimmung im Fall der Auflösung der Stiftung wegen Nichterfüllung des Stiftungszweckes ist 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.

Es waren somit die im Fall der Auflösung der Stiftung für sämtliche 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, die mit 27,5% Kapitalertragsteuer (KESt) zu besteuern waren, vor. Die Möglichkeit der Anrechnung der Stiftungseingangswerte war im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Da der Tatbestand des Widerrufs iSd § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 im vorliegenden Fall nicht erfüllt war, wurde der Bf. mit dem angefochtenen Haftungsbescheid für das Jahr 2017 in Ansehung der Bestimmungen des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sowie des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 Kapitalertragsteuer iHv Euro 66.862,57 zu Recht vorgeschrieben.

Hinsichtlich der Ausführungen in der Beschwerde, wonach die belangte Behörde der angewendeten Rechtsansicht einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt habe und wonach die Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 als verfassungswidrig anzusehen sei, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 89 Abs. 1 B-VG die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Verordnungen, Kundmachungen über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), Gesetze und Staatsverträge, soweit in den folgenden Absätzen nicht anderes bestimmt ist, den ordentlichen Gerichten nicht zusteht.

Die Beurteilung die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Gesetze obliegt ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof.

Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag eines Gerichtes.

Ein Gericht hat gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG einen Antrag auf Aufhebung von Rechtsvorschriften zu stellen, wenn es Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsvorschrift hat. Gemäß Art. 135 Abs. 4 B-VG ist Art. 89 auf die Verwaltungsgerichte und den Verwaltungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 62 Abs. 2 VfGG kann der Antrag auf Aufhebung eines Gesetzes oder von bestimmten Stellen eines solchen von einem Gericht oder einer Person gemäß § 62a nur dann gestellt werden, wenn das Gesetz vom Gericht in der anhängigen Rechtssache unmittelbar anzuwenden bzw. wenn die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes eine Vorfrage für die Entscheidung der beim Gericht anhängigen Rechtssache ist oder nach Ansicht der Antragsteller wäre. Der Antrag hat darzulegen, inwiefern das Gericht das Gesetz anzuwenden und welche Auswirkungen die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes auf die beim Gericht anhängige Rechtssache hätte.

Daher hat das Bundesfinanzgericht die Pflicht, einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, wenn es Bedenken gegen eine anzuwendende Norm hat und wenn Präjudizialität vorliegt (VfSlg 1692, 2187, 5176, 5310; *Klecatsky-Morscher*, Bundesverfassungsrecht, 3. Aufl., Wien 1982, E 13ff; *Öhlinger*, Verfassungsrecht, Rz 1012).

Gemäß Art. 7 Abs. 1 B-VG sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich.

Aus diesem Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur ein allgemeines Sachlichkeitsgebot abgeleitet (vgl. *Korinek*, FS Melichar, Wien 1983, 39). Danach hat der Gesetzgeber bei der Umschreibung und konkreten Ausgestaltung des Abgabentatbestandes darauf zu achten, dass Differenzierungen sachlich sind. Das bedeutet, dass jene Kriterien, an Hand derer Gleiches als gleich erachtet und gleich behandelt sowie Ungleiches als ungleich erachtet wird, sachlich sein müssen. Der Gleichheitssatz verbietet es daher, wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, aber auch, wesentlich Gleiches ungleich zu behandeln.

Im vorliegenden Fall sieht sich die Bf. in ihrem Gleichheitsrecht verletzt, da die Auslegung der Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 durch die belangte Behörde bei Auflösung einer Privatstiftung aus sonstigen Gründen zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung des Stifters, der zugleich Letztbegünstigter ist, führe. Die unterschiedliche Behandlung des Widerrufs einer Privatstiftung und der Auflösung einer solchen aufgrund sonstiger Gründe, entbehre einer sachlichen Rechtfertigung, daim Tatsächlichen kaum Unterscheidungen bestünden.

Mit diesem Vorbringen übersieht die Bf., dass der Stifter auf Grund des Umstandes, dass die Bf. unwiderruflich errichtet wurde, auf das Recht des Widerrufs und somit auch auf die Möglichkeit der Verfügungsberechtigung über sein gestiftetes Vermögen verzichtete. Durch die Unterlassung des Widerrufsvorbehaltes hat sich der Stifter endgültig dieses Gestaltungsrechtes und damit auch der Wiedererlangung der Verfügungsmacht über das gestiftete Vermögen begeben. Damit war im vorliegenden Fall die Rechtsposition des Stifters der Bf. dem Stiftungsvermögen gegenüber gleich wie die jedes anderen Letztbegünstigten, der nicht Stifter war.

Die von der Bf. geforderte Anwendung der in Rede stehenden Anrechnungsbestimmung sowohl auf Fälle, in denen die Stiftung dem Stifter im Falle des Widerrufs einer Privatstiftung als auch im Falle der Auflösung einer solchen aufgrund sonstiger Gründe das Vermögen herauszugeben hat, würde dazu führen, dass die jeweiligen anderen Letztbegünstigten im Falle der Auflösung der Privatstiftung und einer daraus resultierenden Zuwendung schlechter gestellt wären als der Stifter, da diesen die Anrechnung der Stiftungseingangswerte nicht zustünde. Diesfalls käme es zu einer Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem.

Dass, wie in der Beschwerde vorgebracht, die unterschiedliche Behandlung des Widerrufs einer Privatstiftung und der Auflösung einer solchen aufgrund sonstiger Gründe einer sachlichen Rechtfertigung entbehrten, da sich diese im Tatsächlichen kaum unterschieden, vermag das BFG in Ansehung des vorstehend Gesagten nicht zu erkennen.

Hinsichtlich der Ausführungen in der Beschwerde, wonach der VfGH einen Teil des § 33 lit. a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben habe, ist die Bf. darauf zu verweisen, dass sich der in Rede stehende Widerruf im Gegensatz zur als verfassungswidrig aufgehobenen Bestimmung des ErbStG im Zusammenhang mit der Erstattung der Schenkungssteuer nur im Falle eines Widerrufs der Schenkung, nur auf den einzigen konkreten Fall des Widerrufs aufgrund eines bereits in der Stiftungserklärung abgegebenen Widerrufsvorbehalts bezieht. Nur in diesem Fall sollte der Stifter, dem noch materielle Eigentümerinteressen verblieben waren, begünstigt sein.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, wonach dieser von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und nicht von der wörtlichen Interpretation der Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 ausgehe, stehen sämtliche obigen Ausführungen sowie die eindeutige Gesetzeslage entgegen.

Das Vorbringen der Bf., dass die im Gesetzeswortlaut verankerte Einschränkung auf den Widerruf der Privatstiftung einer sachlichen Rechtfertigung entbehre und verfassungswidrig sei, da diese mit dem Gleichheitssatz konfligiere, ruft aus den oben dargelegten Gründen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die gesetzlichen Bestimmungen hervor.

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).

Es ist daher seitens des BFG kein Antrag auf Gesetzesprüfung an den VfGH hinsichtlich der durch die Bf. in Frage gestellte Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 zu richten.

#### **Zulässigkeit einer Revision**

Die Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen und aktuellen Rechtsprechung des VfGH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung.

Die seitens der Bf. thematisierte Frage der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage dar, die durch den VwGH zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem VfGH vorbehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Oktober 2019