

Keine Gegenleistung und kein wirtschaftlicher Vorteil bei Änderungen in der Begünstigtenstellung

§ 29 EstG, § 3 PSG

- a) Werden aufgrund eines in der Stiftungsurkunde gem. §§ 3 Abs. 2 iVm. § 33 Abs. 2 PSG verankerten unbeschränkten Gestaltungsrechts der ersten Stiftergeneration („zeitliche Staffelung der Gestaltungsrechte“) von der letzten Vertreterin der ersten Stiftergeneration Änderungen in der Begünstigtenstellung vorgenommen, bedarf es hierzu keiner Verzichtshandlung bzw. keiner Zustimmung von nachgereihten Mitstiftern.
- b) Keine Gegenleistung und kein wirtschaftlicher Vorteil iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 mangels Vorliegens eines verzichtbaren Rechts bzw. mangels Vorliegens eines Klagsverzichts.

BFG 29.6.2022,
RV/7102639/2020

I. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2014 wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**.

Die Einkommensteuer 2012 wird festgesetzt mit **56.040,00 Euro** (bisher: 806.040,00 Euro), Die Einkommensteuer 2014 wird festgesetzt mit **30.868,90 Euro** (bisher: 187.119,00 Euro).

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

III. Die Beschwerde btr. Anspruchszinsen 2012 und 2014 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO iVm. § 278 Abs. 1 lit. b BAO **als gegenstandslos erklärt**. Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

IV. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) übermittelte am 04. März 2014 die Einkommensteuererklärung 2012 auf elektronischem Weg, in welcher er Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb und Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalanlagen erklärte. Mit Schreiben vom xy. September 2014 reichte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter eine **Selbstanzeige** gem. § 29 FinStrG btr. berichtigte Einkommensteuererklärungen 2010 bis 2012 bei der belangten Behörde ein. Nach Darstellung des Sachverhalts und der rechtlichen Würdigung wurde für das Jahr 2012 eine Nachzahlung iHv. 5.227,00 Euro ausgewiesen und u. a. die vom Bf. unterfertigten Einkommensteuererklärung 2012 übermittelt.

Die belangte Behörde erließ den Einkommensteuerbescheid 2012 am 09. Juni 2016 und wurde die Einkommensteuer 2012 mit 2.547,00 Euro festgesetzt.

Beim Bf. fand in weiterer Folge eine die Jahre 2003 bis 2015 betreffenden **Außenprüfung** - Prüfungsbeginn für den Zeitraum 2003 bis 2010 (USt und ESt) am 30. August 2012, für den Zeitraum 2011 bis 2015 (USt und ESt 2011 bis 2014, USt 2015) am 13. September 2016, für ESt 2015 am 16. November 2017 - hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer gem. § 147 BAO statt (für den Zeitraum 2003 bis 2011 iVm. § 99 Abs. 2 FinStrG).

Im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13. Dezember 2017, wurden die für das gegenständliche Beschwerdeverfahren relevanten Feststellungen unter Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 04. Dezember 2017 in der Tz 7 wie folgt getroffen:

Tz. 7 Einkünfte gemäß in 29 Z. 3 EStG 1988:
- Sachverhalt zur AB PS:
- Stiftungsurkunde vom Datum I:

Mit Stiftungsurkunde vom Datum I sei die AB Privatstiftung gegründet worden. Die Stifter der ersten Generation seien V.Z. und seine Frau M-Z. gewesen. Die Stifter der 2. Generation seien die Kinder der beiden, der Bf., Frau C.Z. und Frau Y.Z.. Die Stifter der dritten Generation seien deren Nachkommen. Die Stiftungszwecke seien vor allem die Unterstützung der jeweiligen Begünstigten, insbesondere durch Gewährung einer Geldleistung zur Bestreitung und Sicherung ihres angemessenen Lebensunterhaltes, ihrer Ausbildungskosten und ihrer standesgemäßen Versorgung, die wirtschaftliche Sicherung des Fortbestandes und des Wachstums des in die Stiftung eingebrachten Vermögens durch entsprechende Anlage und Verwaltung des Vermögens der Stiftung sowie die Erhaltung dieses Vermögens zugunsten der jeweiligen Begünstigten und andere Zwecke. Die Erstbegünstigten der Stiftung seien die Stifter sowie deren leibliche Nachkommen, auch wenn diese nicht Mitstifter seien. Die Begünstigten würden Zuwendungen aus der Stiftung im Sinne des Stiftungszweckes zum Zwecke der Abdeckung ihres angemessenen Lebensunterhaltes, ihrer Ausbildungskosten und ihrer standesgemäßen Versorgung, insbesondere unter Berücksichtigung der konkreten persönlichen und familiären Situation der Begünstigten und des konkreten finanziellen Bedarfs der Begünstigten, so etwa unter Berücksichtigung eines erhöhten Bedarfes für Ausbildungskosten, Krankheitsfälle, Pflegefälle, Altersbetreuung, Existenzgründung, Berufsunfähigkeit, Arbeitslosigkeit, sonstige Notfälle etc. erhalten. Ein Begünstigter habe keinen Rechtsanspruch auf Zuwen-

derung der Privatstiftung an ihn, es sei denn, es liege ein rechtsgültiger Beschluss des Stiftungsvorstandes vor. Alle Rechte der Begünstigten seien höchstpersönliche Rechte. Begünstigte könnten ihre Begünstigungen oder eine Anwartschaft auf Begünstigung oder einen allfälligen Anspruch auf Auszahlung einer beschlossenen Zuwendung nicht vererben, durch Legat vermachen oder sonst darüber unter Lebenden oder von Todes wegen verfügen. Insbesondere sei auch jede Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Begünstigten, Begünstigungsquoten oder Anwartschaften darauf oder eines allfälligen Anspruches auf Auszahlung einer beschlossenen Zuwendung unmöglich oder unwirksam. Es bestehe unter anderem dann kein Anspruch auf Begünstigung und keine wie immer geartete Anwartschaft darauf, wenn der wahre wirtschaftliche Nutznießer oder Begünstigte eine Zuwendung der Privatstiftung eine andere Person als der betreffende Begünstigte wäre (zB ein Gläubiger des Begünstigten). Die Stifter seien ausdrücklich berechtigt, Änderungen der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde vorzunehmen, in allen Belangen und in jeglicher Richtung. Die Stifter würden sich das Recht zum Widerruf der Stiftung vorbehalten. Zu Lebzeiten der beiden Stifter der ersten Generation, würden alle den Stiftern vorbehaltenen Rechte ausschließlich gemeinschaftlich durch V.Z. und M-Z. ausgeübt. Wenn einer der beiden versterbe, würden diese Rechte von der anderen Person alleine ausgeübt. Wenn beide verstorben seien, stünden die Stifterrechte den Stiftern der 2. Generation dem Bf., C.Z. und Y.Z. zu. Ein Widerruf der Stiftung sowie Änderungen des Stiftungszweckes und im Bereich der Begünstigten- oder Letztbegünstigtenregelungen oder Beiratsregelungen könnten aber nur aufgrund einer übereinstimmenden Entscheidung aller drei Stifter der zweiten Generation vorgenommen werden. Bei allen den Stiftern vorbehaltenen Rechten handle es sich um höchstpersönliche Rechte der Stifter, welche nicht übertragbar oder pfändbar seien und welche auch nicht durch gewillkürte Vertreter (Sachwalter, Masseverwalter etc.) ausgeübt werden könnten. Sofern über einen Stifter ein Sachwalter bestellt werde oder über das Vermögen eines Stifters ein Konkursverfahren eröffnet werde und ein Masseverwalter bestellt werde oder sofern es trotz des Pfändungsverbots zu einer wirksamen Pfändung oder Verpfändung der diesbezüglichen Rechte eines Stifters kommen sollte, würden die diesbezüglichen Rechte des betroffenen Stifters erlöschen. Die diesbezügliche Regelung diene dem Stiftungszweck und soll verhindern, dass außenstehende Dritte die Möglichkeit hätten, die den Stiftern vorbehaltenen Rechte in einer nicht dem Stiftungszweck entsprechenden Weise auszuüben.

- Änderung Stiftungsurkunde Datum IV:
 Im Notariatsakt GZ 3219 werde die Änderung der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde durch M-Z. verfügt. Darin werde ausgeführt, dass es Überlegungen gebe, das Stiftungsvermögen der AB PS auf die Familienstämme der Stifter der zweiten Generation, dem Bf., C.Z. und Y.Z. aufzuteilen, wobei die erforderlichen Vermögensübertragungen nicht nur direkt an die Stifter der zweiten Generation, sondern auch an unter anderem dafür gegründete Substiftungen erfolgen könnten. Vor diesem Hintergrund, sei die AB PS gemeinsam mit dem Bf. Stifter der BC PS und unter anderem gemeinsam mit C.Z., Stifter in der CD PS. Erstbegünstigte der AB PS seien nur mehr M-Z., Y.Z. und ihre Nachkommen. Änderungen der Stiftungsurkunde bzw. Stiftungszusatzurkunde könnten nur mehr von Y.Z. vorgenommen werden bzw. nach ihrem Ableben ihre Nachkommen. Daran anschließend wurden im AP-Bericht die am Datum IV vorgenommene Ergänzung von Punkt IV der Stiftungsurkunde und Auszüge aus dem Lagebericht der AB Privatstiftung 2012 abgedruckt. Im AP-Bericht wurde weiters festgehalten, dass in Beilage 111/3 (Forderungen) des Jahresabschluss 2012 der AB Privatstiftung ausgeführt werde, dass die erste Ausgleichszahlung in Höhe von 21.000.000 Euro an Substiftungen geflossen sei. In der Beilage 111/5 (Verbindlichkeiten) werde ausgeführt, dass 6.643.272,58 Euro offene Ausgleichszahlungen an Substiftungen offen seien. Die Gesamtaufteilung des Vermögens sei durch die Kanzlei StB1 durchgeführt worden. Unterlagen über die Gesamtaufteilung wie z.B. Gutachten etc. seien keine vorgelegt worden. Von Seiten der steuerlichen Vertretung sei eingewendet worden, dass es sich hierbei nur um Vermögensumschichtungen gehandelt habe, die zu keiner steuerlichen Konsequenz führten. Dies sei analog zu einer Erbschaft zu betrachten, bei der Vermögen auf Kinder aufgeteilt werden würde. Dazu sei von Seiten der Bp einzuwenden, dass es sich bei einer Erbschaft um eine gesetzliche Verpflichtung handle, hier aber eine freiwillige Vermögensumschichtung vorliege, bei der auch Anteile übertragen würden. Die Anteilsübertragungen könnten eine Steuerpflicht nach §§ 27, 30 oder 31 EStG nach sich ziehen, wenn es sich um einen Tausch zwischen Geschwister handle. Da der gesamte Vorgang nicht offengelegt worden sei, könne keine steuerliche Beurteilung diesbezüglich erfolgen. Zusätzlich zu der Vermögensaufteilung im Rahmen der Substiftungen sei es jedoch auch zu umfangreichen Schenkungen im Familienverband gekommen. Hierbei ergebe sich der Verdacht, dass es sich nicht um Schenkungen, also freigiebige Zuwendungen handle, sondern dass ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt werden sollte. In zeitlicher Nähe zu der Änderung der Stiftungsurkunde sei es zu Bargeldzuwendungen von Y.Z. an ihre Geschwister dem Bf. und C.Z. iHv. jeweils 1,5 Mio Euro gekommen. Trotz mehrmaligem Abverlangen der Schenkungsurkunde seien diese nicht vorgelegt worden. Im Wege von amtlichen Ermittlungen sei der Schenkungsvertrag (Notariatsakt vom Datum IV) zur Kenntnis gelangt. Aus den vorliegenden Urkunden betreffend der am Datum IV vorgenommenen Änderungen in der AB PS sei ersichtlich, dass die Notariatsakte betreffend Änderung der Stiftungsurkunde und Beurkundung mit GZ 3219, betreffend den Beschluss des Stiftungsvorstandes mit der GZ 3221 errichtet worden seien. Mit gleichem Tag sei der oben angeführte Schenkungsvertrag mit offensichtlich der GZ 3220 errichtet worden.

- Schenkungsvertrag vom Datum IV:
 Der Schenkungsvertrag sei datiert mit Datum IV. Das Schenkungsversprechen laute darauf, dass Y.Z. dem Bf. und C.Z. eine Schenkung in Form von Sparbüchern mit einer Einlage iHv. jeweils 1,5 Mio Euro mache. Die Schenkungen seien unter folgender aufschiebenden Bedingung gewährt worden, dass der Bf. bzw. C.Z. sowie ihre Nachkommen in der Stiftungsurkunde der AB PS nicht mehr als Begünstigte vorgesehen werden würden, und dass ihnen keinerlei Ansprüche und Rechte, insbesondere Rechte als Begünstigte, Letztbegünstigte oder den Stiftern vorbehaltenen Rechte mehr zukämen. Die AB PS verzichte auf ihre Stifterrechte und Begünstigtenrechte in der BC PS und der CD PS.

Am 26. Jänner 2012 sei eine Meldung gem. Schenkungsmeldegesetz erstattet worden.
 - Zu den Rechten des Bf.:
 Der Bf. habe im Rahmen der AB Privatstiftung einerseits die Stellung als Stifter, andererseits die Stellung als Begünstigter innegehabt.

Stifter: Als Stifter der 2. Generation sei ihm gemeinsam mit seinen Schwestern umfangreiche Änderungsrechte an der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde bzw. bezüglich eines Widerrufs zugekommen. Diese Rechte seien ausschließlich den Stiftern vorbehaltene Rechte (OGH 25.05.2007, 6 Ob 18/07a). Die Gestaltungsrechte des Stifters seien unübertragbar (OGH 11.09.2003, 6 Ob 106/03m). Der Stifter könne die Gestaltungsrechte nicht von seiner Person bzw. von seiner Stellung als Stifter abspalten und losgelöst übertragen. Es handle sich dabei um höchstpersönliche Rechte des Stifters (OGH 25.05.2007, 6 Ob 18/07a). Ein Stifter, der sich in der Stiftungserklärung Rechte vorbehalten habe, könne auf diese Rechte auch nachträglich verzichten, indem er etwa durch Änderung der Stiftungserklärung diese Rechte aus der Stiftungserklärung eliminiere (OGH 24.05.2006, 6 Ob 78/06y).
 Begünstigter: Der Bf. sei Erstbegünstigter der AB Privatstiftung gewesen. Als solcher habe er das Recht auf Zuwendungen zur Abdeckung des Lebensunterhalts, zur Versorgung, insbesondere unter Berücksichtigung des finanziellen Bedarfs z.B. im Krankheitsfall, Berufsunfähigkeit, Arbeitslosigkeit etc. gehabt. In Summe habe er 3,2 Mio Euro an Zuwendungen von der AB Privatstiftung erhalten. In der Stiftungsurkunde sei ausgeführt, dass es sich um ein höchstpersönliches Recht handle, dass nicht vererbt, mit Legat vermacht oder sonst darüber unter Lebenden oder von Todes wegen verfügt werden dürfe. Jede Abtretung sei unmöglich und unwirksam.

Rechtliche

Würdigung:

Gem. § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Bei einer Schenkung handle es sich um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, das der Annahme bedürfe. Das vorliegende Rechtsgeschäft sei nur unter der aufschiebenden Bedingung abgeschlossen worden, dass der Bf. weder Stifter- noch Begünstigtenrechte in der AB Privatstiftung mehr innehave. Das Vermögen sei zwischen den drei Stiftungen AB PS, CD PS und BC PS aufgeteilt worden, es seien Ausgleichszahlungen geflossen. Demnach hätte es keiner Barzuzahlung bedurft. Von Seiten der steuerlichen Vertretung sei immer wieder argumentiert worden, dass es üblich sei, dass sich Geschwister Vermögenswerte schenken würden. Dem könne die Abgabenbehörde jedoch nicht beipflichten. Gerade im Kreis von Familienangehörigen derselben Linie seien Schenkungen unüblich. Aufgrund des zeitlichen Zusammenhangs mit der Vermögensaufteilung am Datum IV überwiege die Wahrscheinlichkeit, dass keine Schenkung vorliege, sondern ein Ausgleich stattfinde. Da die gesamte Vermögensaufteilung trotz Aufforderung nicht offengelegt worden sei, könne die Abgabenbehörde nicht feststellen, ob tatsächlich nur ein Vermögensausgleich stattgefunden habe oder doch ein Leistungsaustausch. Die mangelnde Mitwirkung gehe zu Lasten des Abgabepflichtigen. Die Abgabenbehörde gehe daher davon aus, dass die 1,5 Mio Euro geleistet worden seien, um den Bf. und C.Z. zum Verzicht auf Ihre Stellung als Stifter und Begünstigte der AB Privatstiftung zu bewegen. Zu den Einkünften zählen auch Einkünfte aus Leistungen iSd. § 29 Z. 3 EStG. Eine Leistung iSd. § 29 Z. 3 EStG 1988 könne in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung im Sinne der zitierten Bestimmung sei jedes Verhalten, das darauf gerichtet sei, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Nach den §§ 30 und 31 EStG 1988 (idF. vor dem 1. StabG 2012) bzw. § 27 EStG (idF. ab dem Bud BG 2011) dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leite der VwGH ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung iSd. § 29 Z. 3 EStG 1988 angesehen werden könne (VwGH Ra 2015/15/0067 vom 27.04.2017). Der VwGH unterscheide in seiner Judikatur die Rechte danach, ob ein höchstpersönliches nicht übertragbares Recht, oder ein (übertragbares) Wirtschaftsgut vorliege. Die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbot gegen Entgelt unterliegt der Steuerpflicht gem. § 29 Z. 3 EStG 1988, weil ein Tun, Dulden bzw. Unterlassen gegen Entgelt vorliege, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt werde. Das nicht übertragbare Verbot sei kein Wirtschaftsgut, dessen Veräußerung den Tatbestand der §§ 30 und 31 EStG 1988 (idF. vor dem 1. StabG 2012) erfüllen könnte. In der Ra 2015/15/0067 sei auf ein vertraglich vereinbartes unwiderrufliches Abtretungsangebot verzichtet worden. Dieses Recht sei ausschließlich dem Mitbeteiligten zugestanden und sei nicht übertragbar gewesen. Im Beschwerdefall VwGH 2007/13/0059 habe der Abgabepflichtige im Streitjahr 1999 einen bestimmten Geldbetrag für den Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes erhalten. Mit dem Optionsverzicht habe kein Übergang eines "Optionsrechtes" stattgefunden, sondern es sei lediglich auf dessen Ausübung verzichtet worden. Der Vorgang sei nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Im vorliegenden Fall sei ein Dritter durch den in Rede stehenden Verzicht auf das Optionsrecht durch den Abgabepflichtigen in die Lage versetzt worden, über alle Anteile einer GmbH frei zu verfügen. Damit sei dem Dritten durch den Optionsverzicht auch ein wirtschaftlicher Vorteil im Sinne des § 29 Z. 3 EStG 1988 verschafft worden. Hinsichtlich der Stifterrechte und der Begünstigtenrechte des Bf. in der AB Privatstiftung würden ebenfalls höchstpersönliche, nicht übertragbare Rechte vorliegen. Die Änderung der Stiftungsurkunde, in welcher der Bf. nicht mehr als Stifter und Begünstigter aufscheine sei mit gleichem Datum versehen, wie der Schenkungsvertrag. Im Schenkungsvertrag sei als aufschiebende Bedingung die Änderung der Stiftungsurkunde enthalten. Nur wenn die Stiftungsurkunde entsprechend geändert werde, leiste Y.Z. die Zahlung an ihre beiden Geschwister. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege gem. § 21 BAO keine Schenkung, sondern eine Leistung mit Gegenleistung vor. Der Bf. verzichte auf seine Rechte in der AB Privatstiftung und Y.Z. gebe ihm ein Sparbuch über 1,5 Mio Euro. Diese Leistung sei gem. § 29 Z. 3 EStG zu versteuern und einkommenserhöhend im Zuflusszeitpunkt zu berücksichtigen.

- Stellungnahme Steuerberater am 01. Dezember 2017:

"Wir dürfen hier nochmals ausführen, dass die Schenkung zwischen den Geschwistern Y.Z. und X. Z. nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Stellung als Begünstigter der AB Privatstiftung gesehen werden kann. Wir haben hier nochmals mit Dr. Christian R.R., als Stiftungsvorstand der AB Privatstiftung, Rücksprache gepflogen und erhielten die Bestätigung, dass keine Berechtigung der Geschwister vorlag, die Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde der AB Privatstiftung zu ändern. Dieses Recht stand allein der Mutter und 1. Begünstigten der Stiftung, Frau M-Z. zu. Es bedurfte nicht einmal der Zustimmung des X.Z. (und auch nicht seiner Geschwister). Wir dürfen mitteilen, dass Herr Dr. R.R. sich bereit erklärt hat hier eine entsprechende Stellungnahme noch zu geben. Wirtschaftlich betrachtet lässt sich auch ausführen, dass aus der AB Privatstiftung und durch Gründung der weiteren Stiftungen BC Privatstiftung sowie CD Privatstiftung das Vermögen auf drei Stiftungen aufgeteilt wurde, wie die Mutter es verfügte um ihren drei Kindern das Vermögen in drei gleichwertigen Teilen zukommen zu lassen. Somit hat jeder der Begünstigten eine eigene Stiftung erhalten und waren die Geschwister nicht in einer einzigen Stiftung (ohne Rechte) gebunden. Die Begünstigungen an X. Z. sind in der AB Privatstiftung per Auszahlung verkerstet worden und werden jetzt auch in der BC Privatstiftung naturgemäß bei Auszahlung verkerstet. Wirtschaftlich betrachtet ist also keinerlei Änderung, schon gar nicht steuerlich, eingetreten. Die Schenkung zwischen den Geschwistern ergab sich nur aufgrund geschwister- und familieninterner freiwilliger Zuwendungsüberlegung von Frau Y.Z., um sich einem etwaigen Vorwurf der Geschwister mehr bekommen zu haben, als diese nicht aussetzen zu müssen. Schenkungen sind prinzipiell ohne schriftlichen Vertrag gültig und sind gemäß Schenkungsmeldungsgesetz an die Finanzbehörde zu melden. Die Schenkung wurde effektiv durchgeführt, hier in Form der Übergabe des Sparbuchs."

Von Seiten der steuerlichen Vertretung sei im Rahmen der Schlussbesprechung am 16. November 2017 weiters eingewendet worden, "dass es sich um einen Ausgleich von Nachteilen in der Vermögenssphäre handelt (vgl. EStRL Rz 6609), wenn man die Formulierung der aufschiebenden Bedingung im Schenkungsvertrag überhaupt so verstehen kann. Dieser Ausgleich von Nachteilen führe nicht zu den Einkünften gem. §29 Z 3 EStG." Dazu sei von Seiten der Bp hinzuzufügen, dass sich die Rz auf Entschädigungen beziehe, die zum Ausgleich von Nachteilen in der Vermögenssphäre gewährt würden. Eine solche Entschädigung sei hier nicht erkennbar. Zudem werde auf die mangelnde Mitwirkung und Offenlegung von Seiten des Steuerpflichtigen verwiesen. Es erscheine der Abgabenbehörde nicht glaubhaft, dass nur für einige der Schenkungen im Familienkreis Schenkungsverträge vorhanden seien. Wie im Lagebericht der AB Privatstiftung ausgeführt worden sei, habe es "Überlegungen, Planungen und Vorbereitungen" gegeben, um das Vermögen auf die Familienstämme aufzuteilen. Zu der Schenkung vom yy 2014 iHv. 312.500,00 Euro von Y.Z. an den Bf. und an C.Z. seien keine Unterlagen vorgelegt worden, bis auf die Anzeige gem. § 121a BAO und die Übernahmebestätigung des Sparbuchs.

Nach ständiger VwGH Rechtsprechung zu den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung genüge es von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse. Diese Rechtsprechung führe einerseits zu einem Maximum an Steuergerechtigkeit, Verwaltungswirtschaft, maximaler Ausschöpfung des Steuerpotentials und Reduktion auf seltene Ausnahmefälle. Andererseits bestrafe sie Untätigkeit der Partei: Verletze diese ihre Mitwirkungspflicht, so dürfe und könne die Behörde jenen Sachverhalt als wahr (erwiesen, bewiesen, feststehend) ansehen und ihrer Erledigung zugrunde legen, der die größte Wahrscheinlichkeit für sich habe. Dies solle der Behörde die Feststellung des Sachverhalts erleichtern. Verschuldete Beweislosigkeit gehe bei der Beweiswürdigung regelmäßig zu Lasten des Beweisverderbers. Dahinter verberge sich das universelle Prinzip, das eigene Nachlässigkeit nicht zu Lasten der Gegenpartei gehen dürfe. Der Abgabepflichtige habe eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei ungewöhnlichen Verhältnissen. Er müsse die Beweise zur Sachaufklärung beibringen, somit habe er eine Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht. Dazu komme die weitere Pflicht, durch konkretes Sachvorbringen den Anschein zu widerlegen, der sich der Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände biete. Werde dem nicht entsprochen, so habe die Behörde den Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festzustellen. In Summe würden sich im vorliegenden Fall ungewöhnliche Verhältnisse ergeben, die zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht führten, die nur der Abgabepflichtige aufklären könne, insbesondere wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stünden. Ein solcher Widerspruch ergebe sich dadurch, dass Y.Z. zweimal (2012 und 2014) eine Schenkung in gleicher Höhe (1,5 Mio Euro und 312.500,00 Euro) an ihre beiden Geschwister vornehme. Wie der steuerliche Vertreter ausführe, habe sie die Schenkungen durchgeführt, um sich keinen Vorwurf der beiden Geschwister aussetzen zu müssen. Welchen Vorwurf hätten diese beiden aber geltend machen können? Das Vermögen der AB PS sei jedenfalls aufgeteilt worden und Ausgleichszahlungen der AB Privatstiftung seien erfolgt. Demnach gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass das Vermögen gerecht verteilt worden sei. Weshalb dann noch eine Schenkung seitens Y.Z. erfolgt sei, erschließe sich der Abgabenbehörde nicht. Die behauptete Entschädigung bzw. die bloße Vermögensumschichtung sei durch den Abgabepflichtigen durch Vorlage der gesamten Vermögensverteilung inklusive Gutachten etc. nachzuweisen. Die Abgabenbehörde komme unter Berufung auf die freie Beweiswürdigung iSd. § 167 Abs. 2 BAO zu dem Schluss, dass keine freiwillige Zuwendung (Schenkungen) erfolgt sei, sondern eine Leistung (Verzicht auf die Stifterrechte und Begünstigtenrechte) iSd. § 29 Z. 3 EStG vorliege.

Die Prüferin setzte zu Tz 7 im Jahr 2012 eine Zuwendung vom Datum IV iHv. 1.500.000,00 Euro und im Jahr 2014 eine Zuwendung vom yy 2014 iHv. 312.500,00 Euro als sonstige Einkünfte gem. § 29 Z. 3 EStG fest.

Aufgrund der von der Prüferin getroffenen Feststellungen erließ die belangte Behörde mit 15. Dezember 2017 u.a. den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2012 sowie die **Sachbescheide 2012 und 2014**. Bezüglich der Einkommensteuer 2012 ergaben sich folgende Änderungen zum Erstbescheid:

2012: Festgesetzte Einkommensteuer 796.245,00 Euro (Erstbescheid: 2.547,00 Euro). Für das Jahr 2014 wurde die Einkommensteuer mit 187.119,00 Euro erstmalig festgesetzt. Begründend wird in allen Bescheiden auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen. Weiters erging mit 15. Dezember 2017 der Bescheid über die Erlassung der Anspruchszinsen 2012 und 2014.

Mit Eingaben vom 17. Jänner 2018 wurde hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2012 und 2014 sowie bezüglich der Anspruchszinsenbescheide 2012 und 2014 um Verlängerung der Beschwerdefrist ersucht.

Hinsichtlich des Jahres 2012 erließ die belangte Behörde mit 24. Jänner 2018 einen neuerlichen Wiederaufnahmebescheid aufgrund eines berichtigten oder neuen Lohnzettels. Im am selben Tag erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid wurde die Einkommensteuer mit 806.040,00 Euro (bisher: 796.245,00 Euro) festgesetzt.

Der Bf. brachte durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 06. März 2018 **Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2014** vom 15. Dezember 2017, sowie gegen die **Anspruchszinsenbescheide 2012 und 2014** vom 15. Dezember 2017 ein und begründete das Rechtsmittel wie folgt: Im Zuge einer mehr als drei Jahre andauernden Betriebsprüfung über die Jahre 2003 - 2015 seien von der Prüferin zwei Schenkungen an den Bf. hinterfragt worden. Es habe sich um zwei Sparbuchschenkungen an den Bf., jeweils durchgeführt von seiner Schwester Y.Z. gehandelt. Die Sparbücher seien mit Einlagen von 1,5 Mio Euro (Schenkung im yx 2012) bzw. 312.500,00 Euro (Schenkung im yy 2014) versehen gewesen. Beide Schenkungen seien fristgerecht gemäß § 121a BAO gemeldet worden. Gemäß Punkt 4. des Schenkungsvertrages vom yx 2012 stehe die Schenkung unter der aufschiebenden Bedingung von im Wesentlichen der Eintragung gewisser Änderungen in der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung, nämlich, dass der Bf. und seine Angehörigen nicht mehr als Begünstigte der AB Privatstiftung vorgesehen seien und des Verzichts der AB Privatstiftung auf ihre Stellung als Begünstigte bei der BC Privatstiftung. Aufgrund dieser Umstände komme die Betriebsprüfung für beide Schenkungsvorgänge zum Ergebnis, dass den Leistungen von Y.Z. jeweils eine Gegenleistung des Bf. gegenüberstehe und sieht diese Gegenleistung in einem "*Verzicht auf das Recht (= Vermögensrecht) auf die Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung*". Es liege "*eindeutig ein entgeltlicher Verzicht auf ein Recht*" vor.

In der Folge qualifiziere die Betriebsprüfung den Betrag von 1,5 Mio Euro als sonstige Einkünfte des Bf. gemäß § 29 Z 3 EStG und berücksichtige diesen Betrag einkommenserhöhend. Parallel zu dem im Jahr 2012 übergebenen Betrag iHv. 1,5 Mio Euro, sei daher auch der im Jahr 2014 vom Bf. erhaltene Betrag iHv. 312.500,00 Euro von der Betriebsprüfung einkommenserhöhend berücksichtigt worden. Basierend auf diesen Feststellungen seien jeweils am 15. Dezember 2017 der Einkommensteuerbescheid 2012 sowie der Einkommensteuerbescheid 2014 ergangen. Darin seien 1,5 Mio Euro (Jahr 2012) bzw. 312.500,00 Euro (Jahr 2014) aus Einkünften aus Leistungen hinzugerechnet und einer Besteuerung mit dem progressiven Einkommensteuersatz unterworfen worden. Bezüglich der Schenkung vom yy 2014 berufe sich die Betriebsprüfung auf die freie Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO und komme zu dem Schluss, dass es sich auch hinsichtlich des Betrages iHv. 312.500,00 Euro im "*ein in einen Schenkungsvorgang gekleidetes Rechtsgeschäft handelt, dem eine Gegenleistung von Herrn X.Z. zugrunde liegt.*" Wirtschaftlich betrachtet würde der Betrag einen Nachtrag zu dem bereits im Jahr 2014 übergebenen Betrag darstellen und insofern ebenso Einkünfte iSd. § 29 Z 3 EStG begründen.

In der folgenden steuerlichen Würdigung setzt sich die steuerliche Vertretung des Bf. mit § 29 Z 3 EStG 1988 unter Heranziehung von Judikatur und Literatur auseinander und führt aus: - Qualifikation als Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG: Gemäß § 29 Z 3 EStG seien Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehörten, steuerpflichtig. Eine gesetzliche Definition für den Begriff der Leistung enthalte das Gesetz nicht, der VwGH knüpfe an die Bedeutung an, die der allgemeine Sprachgebrauch mit dem Wort Leistung zu verbinden pflege. Dabei könnten Leistungen iSd. § 29 Z 3 EStG in einem positiven Tun, in einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestehen und in diesem Sinne jedes Verhalten erfassen, das darauf gerichtet sei einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die Bestimmung des § 29 Z 3 EStG gelte als subsidiärer Tatbestand, dh sie erfasst lediglich jene Vorgänge, die nicht unter die anderen Einkunftsarten bzw. unter die sonstigen Tatbestände des § 29 EStG fallen. Insofern solle die Norm daher nicht als beliebiger Auffangtatbestand interpretiert werden, sondern lediglich eine Ergänzung der anderen im EStG vorgesehenen Besteuerungstatbestände darstellen und in diesem Sinne jene Sachverhalte erfassen, die anderen Einkunftsarten zwar wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen aber formell übereinzustimmen. Die mitunter zu weit geratende Interpretation des § 29 Z 3 EStG werde dabei auf mehrfache Weise beschränkt: - Nicht unter Z 3 fallen jedenfalls jene Leistungen, die sich auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern oder den Ausgleich von Vermögensnachteilen selbst beziehen, dh all jene Vorgänge, welche das Vermögen selbst betreffen würden. Lediglich wenn die Leistung im Tätigkeitsbereich oder im Bereich der Nutzung von Vermögen liege, könne die Bestimmung des § 29 Z 3 EStG zur Anwendung gelangen.

- Entscheidend sei zudem das Vorliegen eines Gegenleistungsverhältnisses. Insbesondere komme es nach herrschender

Rechtsprechung des BFH darauf an, ob die Gegenleistung durch das Verhalten des Steuerpflichtigen wirtschaftlich veranlasst dh ausgelöst worden sei und insofern ein Veranlassungszusammenhang zwischen Steuerpflichtiger Zahlung und dem Tun, Unterlassen, Dulden oder Verzicht des Steuerpflichtigen bestehe. Im Rahmen der auch für die übrigen Einkunftsarten vorausgesetzten erwerbswirtschaftlichen Sphäre, müsse der Steuerpflichtige zwar nicht bereits bei Erbringen seiner Leistung eine Gegenleistung erwarten, er müsse jedoch eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Verhalten gewährte Gegenleistung als solche annehmen.

Die daran anschließenden Erörterungen der steuerlichen Vertretung des Bf. setzen sich mit den Betriebsprüfungsfeststellungen auseinander:

- Fehlen eines Gegenleistungsverhältnisses bzw. eines Veranlassungszusammenhangs: Grundlegende Voraussetzung für die Annahme einer Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG sei das Vorliegen eines Leistungsaustauschs. Wesentlich sei, dass die Zahlung, welche Einkünfte aus § 29 Z 3 EStG begründen solle, als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch eine Leistung seitens des potentiell Steuerpflichtigen veranlasst, dh ausgelöst worden sei. Im vorliegenden Fall sei von der Betriebsprüfung weder im Detail argumentiert worden, noch wäre es sonst nachvollziehbar, inwiefern die Schenkung von Frau Y.Z. mit dem Ausschluss des Bf. aus der Begünstigtenstellung der AB Privatstiftung in einem unmittelbaren Gegenleistungsverhältnis stehen könne. Die Qualifikation der Schenkung als Einkünfte nach

§ 29 Z 3 EStG durch die Betriebsprüfung beruhe offenbar auf dem Umstand, dass die Rechtswirksamkeit der Sparbuchschenkungen vereinfacht ausgedrückt damit aufschiebend bedingt gewesen sei, dass der Bf. und seine Nachkommen nicht mehr Begünstigte der AB Privatstiftung seien. Vor Wirksamwerden der Schenkung seien der Bf. und seine Nachkommen gemäß Punkt VI.1. der Stiftungsurkunde Begünstigte der AB Privatstiftung. Nach Zitierung von Punkt 4 "Aufschiebende Wirkung" des Schenkungsvertrages vom Datum IV und von Punkt XIII "Änderungen der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde" sowie Punkt XV "Ausübung der den Stiftern vorbehaltenen Rechte durch die Stifter" der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung vom Datum I in der Fassung vom Datum III wird festgehalten, dass die Schenkung demnach aufschiebend bedingt mit der Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde im Firmenbuch der AB Privatstiftung gewesen sei, wonach der Bf. und seine Nachkommen nicht mehr Teil des Begünstigtenkreises der AB Privatstiftung seien. Daraus leite die Betriebsprüfung ab, dass in einem Verzicht des Bf. auf seine Begünstigtenstellung die erforderliche Gegenleistung nach § 29 Z 3 EStG für die erhaltene Schenkung liege. Konkret würde es im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13. Dezember 2017 unter Punkt 4. (Seite 15 unten) heißen: "*X.Z. verzichtet auf seine Rechte in der AB Privatstiftung und Y.Z. gibt ihm ein Sparbuch über 1,5 Mio Euro. Diese Leistung ist gem. § 29 Z 3 EStG zu versteuern und einkommenserhöhend im Zuflusszeitpunkt zu berücksichtigen.*"

Dabei übersehe die Betriebsprüfung Zweierlei: Zum einen habe der Bf. tatsächlich zu keinem Zeitpunkt einen Verzicht auf seine Begünstigtenstellung, weder für sich selbst noch für seine Nachkommen, abgegeben. Zum anderen hätte ein Verzicht selbst nicht zum Wirksamwerden des Schenkungsvertrages geführt - die Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde sei die Bedingung für das Wirksamwerden des Schenkungsvertrages gewesen, nicht aber ein Verzicht seitens des Begünstigten. Sehe man sich die vertragliche Gestaltung der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung an, so sei deutlich erkennbar, dass der Bf. es nicht selbst in der Hand gehabt habe als Begünstigter auszuscheiden. Selbst wenn er dies aktiv betrieben oder unterstützt hätte, hätte dies keine rechtliche Wirkung entfaltet. Zu diesem Zeitpunkt seien aufgrund des Ablebens von Herrn Ing V.Z., einzig Frau M-Z. als verbleibender Stifterin der ersten Generation gem. Punkt XV. 1 a) der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung sämtliche Änderungs- sowie Stifterrechte zugekommen. Die Stifter der zweiten Generation und damit va. der Bf., hätten zum Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Schenkungsvertrages keinerlei Änderungsrechte oder sonstige Gestaltungsrechte in Bezug auf die Begünstigten innegehabt. Insofern sei es ausschließlich in der Hand von Frau M-Z. gelegen, etwaige Änderungen in der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung und damit auch einen Ausschluss von Begünstigten vorzunehmen. Mangels ihm zustehender Änderungs- bzw. Einspruchsrechte sei ein Verzicht seitens des Bf. in der seinerzeitigen rechtlichen Situation weder vorgesehen noch sei dieser erforderlich für eine Änderung der Begünstigten der AB Privatstiftung gewesen. Tatsächlich habe ein derartiger Verzicht nicht stattgefunden. Selbst wenn ein Verzicht des Bf. auf all seine Rechte in der AB Privatstiftung gegenüber welcher Person/Stelle auch immer erfolgt wäre, hätte dieser keine entsprechende rechtliche Wirkung entfaltet, da im Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages einzig Frau M-Z., als noch verbleibende Stifterin der ersten Generation, die Änderungsrechte innegehabt habe. Der Bf. hätte es umgekehrt auch nicht verhindern können, wenn seine Mutter als Stifterin der ersten Generation ihn aus dem Begünstigtenkreis ausgeschlossen hätte. Auf ihr alleiniges Betreiben hin habe unter Mitwirkung des Stiftungsvorstands letztlich auch die Änderung der Stiftungsurkunde stattgefunden, die dazu geführt habe, dass das Firmenbuchgericht die Änderung der Stiftungsurkunde, wonach der Bf. aus dem Begünstigtenkreis der AB Privatstiftung ausschied, in das Firmenbuch eingetragen habe. Einer Mitwirkung oder eines Verzichtes des Bf. oder seiner Geschwister habe diese Änderung nicht bedurft. Allein dies schließe bereits eine Gegenleistung aus. Eine Gegenleistung an Frau Y.Z. schiede im Übrigen auch deshalb aus, da auch Frau Y.Z. gar keine Änderungs- oder Gestaltungsrechte der Stiftungsurkunde zugekommen seien. Solche Rechte seien alleine der gemeinsamen Mutter Frau M-Z. zugestanden. Da Y.Z. ihrem Bruder das Sparbuch daher ohne jegliche Gegenleistung seinerseits übergeben habe und das gesetzlich geforderte Gegenleistungsverhältnis daher nicht gegeben sei, könne nicht vom Vorliegen von Einkünften nach § 29 Z 3 EStG ausgegangen werden. Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Übergabe des Sparbuches durch den Verzicht auf die Begünstigtenstellung seitens Bf. bedingt gewesen sei, sei daher schlichtweg unzutreffend. Ein solcher Verzicht sei weder notwendig gewesen noch sei er

abgegeben worden. Zudem sei zu ergänzen, dass die zweite, im Jahr 2014 erfolgte Sparbuchschenkung, rund zwei Jahre nach Abschluss des Bf. als Begünstigtem der AB Privatstiftung erfolgt sei. Ein Veranlassungszusammenhang zwischen einem (tatsächlich nicht vorliegenden) Verzicht auf die Begünstigtenstellung in 2012 und einer Schenkung in 2014 wäre schon aufgrund des großen zeitlichen Abstands nur schwer anzunehmen und sei von der Betriebsprüfung auch schlicht behauptet worden. Tatsächlich habe es wie bei der Schenkung in 2012 keinen Zusammenhang zwischen einem behaupteten und wie dargelegt gar nicht notwendigen Verzicht auf Rechte in der AB Privatstiftung und der Übergabe des Sparbuches an den Bf. durch Y.Z. gegeben. Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass den gegenständlichen Sparbuchschenkungen keinerlei Leistung seitens des Bf. gegenüberstehe, welche die Schenkungen seiner Schwester hätte veranlassen können. Einkünfte iSd. § 29 Z 3 EStG würden mangels Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands demnach nicht vorliegen.

- Fehlen eines wirtschaftlichen Vorteils:
Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG würden jedes Verhalten erfassen, welches in einem positiven Tun, in einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestünde und das darauf gerichtet sei, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Ergänzend zur Frage des Veranlassungszusammenhangs wäre daher auch zu prüfen gewesen, welcher wirtschaftliche Vorteil Frau Y.Z. aus dem Ausschluss des Bf. und seinen Nachkommen aus der Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung erwachse. Alleine durch die Änderung der Begünstigten der AB Privatstiftung möge Frau Y.Z. zwar in Hinblick auf potentielle Zuwendungen insofern theoretisch bessergestellt worden sein als künftig zahlenmäßig weniger Begünstigte bestünden. Berücksichtige man, dass die AB Privatstiftung nach dieser Änderung und nach der Übertragung von Vermögen an ihre Substiftungen aber auch nur mehr über ein reduziertes Vermögen verfügt habe, so erwachse Frau Y.Z. aus dem Umstand, dass der Bf. sowie seinen Nachkommen zukünftig weder Stifter- noch Begünstigtenrechte zukämen, aber kein wirtschaftlicher Vorteil. Auch gemäß Punkt VI der "neuen" AB Stiftungsurkunde vom Datum IV hätten Begünstigte keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen der Privatstiftung, es sei denn, dass ein rechtsgültiger Beschluss des Stiftungsvorstandes vorliege. In diesem Sinne könne Frau Y.Z. auch nach dem Ausscheiden des Bf. aus dem Kreis der Begünstigten nicht selbständig über etwaige Zuwendungen an sich verfügen. Die erfolgte Änderung der Stiftungsurkunde und der Ausschluss des Bf. bzw. seinen Nachkommen als Begünstigte der AB Privatstiftung hätten Frau Y.Z. nicht in die Lage versetzt, eigenständig über das Vermögen der Stiftung zu verfügen. Ein wirtschaftlicher Vorteil von Frau Y.Z. sei demnach weder erkennbar noch sei dieser von der Betriebsprüfung entsprechend dargelegt worden. Selbst wenn daher eine Leistung/ein Verzicht des Bf. vorläge, bliebe ungeklärt worin der wirtschaftliche Vorteil der Frau Y.Z. aus dem Verzicht liegen sollte. Ungeachtet dessen, könne schon mangels Vorliegen eines Gegenleistungsverhältnisses eine Qualifikation unter die Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG ausgeschlossen werden.

- Vorliegen einer Schenkung:
Zur Darlegung, dass die Übertragung der Sparbücher jeweils die Voraussetzungen einer Schenkung erfülle und insofern in beiden Fällen von einer unentgeltlichen Vermögensübertragung seitens Frau Y.Z. an ihren Bruder, den Bf., auszugehen sei, wird von der steuerlichen Vertretung des Bf. auf § 938 ABGB eingegangen und festgehalten, dass wesentliches Merkmal einer Schenkung die unentgeltliche Überlassung einer Sache sei. Entsprechend werden von der steuerlichen Vertretung für eine Schenkung vier Merkmale abgeleitet, welche kumulativ erfüllt sein müssten: Der Leistung dürfe keine Gegenleistung entgegenstehen; zwischen der Schenkung und einer etwaigen Leistung des Empfängers dürfe keine hinreichende Verknüpfung vorliegen, welche zur Annahme eines synallagmatischen Verhältnisses führen würde; eine Schenkung liege nicht vor, wenn den Leistenden eine gesetzliche oder vertragliche Pflicht zur Leistung treffen würde; die Schenkung habe in Schenkungsabsicht zu erfolgen. Als subjektives Element der Schenkung setze die Schenkungsabsicht voraus, dass der Zuwendungsempfänger nicht lediglich objektiv bereichert werde, sondern ein Wille zur Freigiebigkeit bestehe.

Daran anschließend werden diese Merkmale auf den Beschwerdefall übertragen: Das Vorliegen einer seitens des Bf. erbrachten Gegenleistung für die an ihn übertragenen Sparbücher sei bereits ausgeschlossen worden und dürfe daher auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden. Ein für eine Qualifikation als Schenkung schädliches Element der Entgeltlichkeit könne insofern verneint werden. Auch die für eine Schenkung schädliche Verknüpfung zwischen Leistung und möglicher Gegenleistung liege aus diesem Grund nicht vor. Der Bf. habe keinerlei Gegenleistung erbracht. Insbesondere ist die Ausgestaltung des Schenkungsvertrages unter Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung, die vom Eintritt einer vom Leistungsempfänger nicht beeinflussbaren Tatsache abhängt (Eintragung einer Änderung der Stiftungsurkunde im Firmenbuch) und nicht durch ein bestimmtes Verhalten des Geschenknehmers herbeigeführt werden könne, ein deutliches Zeichen dafür, dass die Schenkung nicht mit einer Gegenleistung des Empfängers verknüpft sei.

Der Abschluss des Schenkungsvertrages sei zudem weder aus Frau Y.Z. obliegenden gesetzlichen noch aus vertraglichen Verpflichtungen gegenüber den Bf. erfolgt. Dies sei auch von der Betriebsprüfung nicht behauptet worden. Es sei die Übertragung der Sparbücher durch Frau Y.Z. daher freiwillig erfolgt. Eine freigebige Absicht sei insbesondere auch vor dem Hintergrund zu bejahen, als schon nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Rahmen der Betriebsprüfung Frau Y.Z. die Schenkungen vor dem moralischen Hintergrund getätigt worden sei, eine etwaige Ungleichbehandlung der Geschwister auszugleichen. Es seien keine Umstände erkennbar, die an der Freigiebigkeit von Frau Y.Z. zweifeln ließen. Auch der Umstand, dass beide Schenkungen gemäß § 121a BAO dem Finanzamt ordnungsgemäß und rechtzeitig angezeigt worden seien zeige, dass die Vertragsparteien eine Schenkung sowohl beabsichtigt hätten als auch davon ausgegangen seien, sämtliche Tatbestände einer solchen zu erfüllen. Es würden sowohl aus zivilrechtlicher als auch aus steuerlicher Sicht, sowohl für den Vorgang in 2012 als auch jenen in 2014, alle

Merkmale einer Schenkung vorliegen, sodass sich keine ertragsteuerlichen Konsequenzen beim Bf. aus diesen Vorgängen ergeben dürften.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass es im vorliegenden Fall für eine Einstufung des Empfangs der Sparbücher beim Bf. unter sonstige Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG an der Voraussetzung eines Leistungsaustausches fehle. Weder sei Frau Y.Z. vom Bf. ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt worden noch stehe der Erhalt der Sparbücher in einem Veranlassungszusammenhang mit irgendeinem Verhalten des Bf. selbst, konkret insbesondere nicht mit einem von der Betriebsprüfung behaupteten Verzicht auf seine Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung. Ein Veranlassungszusammenhang wäre auch undenkbar, da die Änderung der Stiftungsurkunde weder einen Verzicht noch eine sonstige Mitwirkung des Bf. verlangt habe. Es fehle der steuerlichen Beurteilung durch die Betriebsprüfung daher an einer gesetzlichen Grundlage, welche Basis für die bekämpften Einkommensteuerbescheide 2012 und 2014 sein könnte.

Der Bescheid betr. *Wiederaufnahme des Verfahrens 2012* wurde nicht angefochten.

Mit E-Mail vom 23. März 2018 wurde von der steuerlichen Vertretung ein Schreiben übermittelt, in welchem bestätigt wurde, dass sich der Antrag auf Aufhebung bzw. Korrektur anstatt der in der Beschwerde genannten Bescheide vom 15. Dezember 2017 betreffend den Veranlagungszeitraum 2012, auf die aktuellen Bescheide vom 24. Jänner 2018 beziehen solle. Das Original langte auf postalischem Wege (ebenfalls) am 23. März 2021 ein.

Bezüglich *Anspruchszinsen 2012 und 2014* erließ die belangte Behörde mit 29. Juni 2018 eine abweisende *Beschwerdevorentscheidung*.

Am 31. Oktober 2018 wurde vom Finanzamt 1/23, Abteilung Fachbereich, eine *Stellungnahme* unter Angaben der entsprechenden Judikatur und Literatur zur Beschwerde an die belangte Behörde übermittelt. - Zum Schenkungsvertrag wurde ausgeführt, dass dem Bf. insofern Recht zu geben sei, dass dem h.o. Finanzamt [Anm. BFG = FA 1/23] keine Verzichtserklärung vorliege, nach welcher der Bf. einen Verzicht auf seine Begünstigtenstellung weder für sich noch für seine Nachkommen abgegeben hätte. Es ergebe sich aber aus dem Sachverhalt, dass es eine derartige Verzichtserklärung zumindest hinsichtlich Stifterrechte geben müsse, auch wenn sie konkludent erfolgt sein sollte, da aus der zitierten Passage der Schenkungsvereinbarung Punkt 4.1. zu entnehmen sei, dass die Stiftungsurkunde der AB PS derart abgeändert werde, sodass der Bf. (und seine leiblichen Nachkommen) und Frau C.Z. (und ihre leiblichen Nachkommen) als Begünstigte und Letztbegünstigte und sonstige Berechtigte nicht mehr vorgesehen seien. Außerdem werde die Stiftungsurkunde derart abgeändert, dass dem Bf. und C.Z. die ihnen derzeit bei der AB PS aktuell oder potentiell zukommenden Ansprüche und Rechte, insbesondere Rechte als Begünstigte, Letztbegünstigte oder den Stiftern vorbehaltene Rechte nicht mehr zukämen. Gem. § 9 Abs. 1 Z 5 PSG müsse in der Stiftungserklärung zwingend der Name des oder der Stifter angegeben werden. Bei einem Stifter handle es sich um eine Person, die eine Privatstiftung durch Vermögenswidmung errichten wolle und deren Zweck festlege. Stifter könne nur eine Person sein, die bei der Errichtung der Privatstiftung als Stifter auftrete und als solcher in der Stiftungserklärung benannt sei. Eine nachträgliche Erlangung der Stifterstellung sei ausgeschlossen. Den Stiftern einer Privatstiftung kämen auch ohne weiteren Vorbehalt die Rechte auf Ausgestaltung der Stiftungserklärung, auf Änderung und Widerruf der Stiftungserklärung vor Entstehen der Privatstiftung, auf Bestellung des ersten Stiftungsvorstands und eines allfälligen ersten Aufsichtsrats sowie auf Vorlage eines allfälligen Gründungsprüfungsberichts zu. Nach Entstehen der Privatstiftung sei die Privatstiftung vom Stifter grundsätzlich vollständig getrennt. Stifter einer Privatstiftung könnten sich aber auch für den Zeitraum nach Entstehen der Privatstiftung verschiedene Gestaltungsrechte und andere Stifterrechte vorbehalten, die ihnen einen Einfluss auf die Privatstiftung aufrechterhalten. Gemäß § 3 Abs. 3 PSG würden Gestaltungsrechte der Stifter nicht auf Rechtsnachfolger übergehen. Die Gestaltungsrechte der Stifter seien daher höchstpersönlich im Sinne von nicht übertragbar. Bei den Stifterrechten iSd. § 3 Abs. 3 PSG handle es sich um höchstpersönliche Rechte, die mit dem Tod des Stifters untergehen würden und weder unter Lebenden noch von Todes wegen übertragen werden könnten. Insbesondere Änderungs- und Widerrufsrechte eines Stifters könnten nicht übertragen werden. Allerdings stehe es dem Stifter zu, nachträglich auf die ihm vorbehaltene oder zukommende Rechte zu verzichten. Seien Rechte in der Stiftungsurkunde vorbehalten worden, so sei für einen Verzicht auf diese eine formelle Änderung der Stiftungsurkunde samt Mitwirkung des Stiftungsvorstandes und Eintragung im Firmenbuch erforderlich. Der Verzicht eines Stifters auf seine in der Stiftungserklärung eingeräumten Gestaltungs- und Stifterrechte greife materiell in die Bestimmungen der Stiftungserklärung ein und setzt daher eine - ins Firmenbuch einzutragende - Änderung der Stiftungserklärung voraus.

Verzichte einer von mehreren Stiftern auf die in der Stiftungserklärung eingeräumten Gestaltungs- und Stifterrechte, bedürfe die dadurch ausgelöste Änderung der Stiftungserklärung - mangels gegenteiliger Vereinbarung - darüber hinaus die Zustimmung aller Stifter iSd. § 3 Abs. 2.

Wie in der Beschwerde aus der Stiftungsurkunde der AB PS zitiert worden sei, sei die Ausübung der Stifterrechte zunächst den Stiftern der ersten Generation V.Z. und M-Z. vorbehalten worden. Nach dem Ableben von V.Z. sei M-Z. alleine befugt gewesen die Stifterrechte auszuüben. Nach ihrem Ableben wären die Stifter der zweiten Generation Y.Z., der Bf. und C.Z. berechtigt gewesen die Stifterrechte gemeinschaftlich auszuüben. Es wäre grundsätzlich eine Mehrheitsentscheidung möglich gewesen, hinsichtlich Änderungen des Stiftungszwecks im Bereich der Begünstigten- oder Letztbegünstigtenregelungen, hinsichtlich Widerruf oder Beiratsregelungen wäre eine einstimmige Entscheidung notwendig gewesen. In der Stiftungsurkunde Punkt XIII. werde ausgeführt, dass die Stifter ausdrücklich berechtigt seien, Änderungen der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde auch nach dem Entstehen der AB PS vorzunehmen. Die Stifter würden sich eine entsprechende

Änderungsmöglichkeit in allen Belangen und in jeglicher Richtung ausdrücklich vorbehalten. Trotz der Tatsache, dass M-Z. zum fraglichen Zeitpunkt 2012 alleine die Stifterrechte ausgeübt habe, hätte sie trotzdem die Stiftungsurkunde nicht derart abändern dürfen, sodass der Bf. und C.Z. keine Stifterrechte mehr zukämen. Für die vorgenommene Abänderung der Stiftungsurkunde, nach welcher der Bf. und C.Z. nicht nur auf ihre Begünstigtenstellung, sondern auch auf ihre Stifterrechte verzichtet hätten, hätte sie zweifellos die Zustimmung der beiden Kinder benötigt bzw. hätten diese eine Verzichtserklärung abgeben müssen. Nur weil zu Lebzeiten der M-Z. sie alleine die Möglichkeit gehabt habe die Stifterrechte auszuüben, also die Stiftungsurkunde abzuändern, so könne sie jedoch nicht die Tatsache eliminieren, dass ihre Kinder und Enkelkinder als Stifter in der Stiftungsurkunde genannt seien und dass ihnen auch die entsprechenden Rechte zustünden. Die vorliegende Bestimmung in der Stiftungsurkunde bewirke lediglich eine zeitliche Staffelung der Stifterrechte, deren Ausübung zunächst V.Z. und M-Z. zugestanden sei, dann M-Z. alleine. Nach ihrem Tod wären diese Rechte ihren 3 Kindern zugestanden. Ihre 3 Kinder hätten eine Anwartschaft auf die spätere Ausübung der Stifterrechte gehabt. Nicht das Änderungs- und Widerrufsrecht seien bedingt, sondern die Ausübbarkeit dieser von allen Stiftern unbedingt, unbefristet und inhaltlich nicht beschränkt vorbehaltenen Rechte. Die nachgereihten Stifter hätten auf die Ausübbarkeit des Änderungs- und Widerrufsrechts nicht gänzlich und für immer verzichtet, sie seien lediglich zeitlich von der Ausübung dieser Rechte ausgeschlossen. Die zeitliche Staffelung der Gestaltungsrechte sei auch mit § 3 Abs. 3 PSG vereinbar. Es handle sich nämlich nicht um eine Vererbung von Gestaltungsrechten. Die Abänderung der Stiftungserklärung hätte folglich nicht ohne Zustimmung des Bf. und C.Z. erfolgen können bzw. impliziere einen Verzicht der beiden auf ihre Stellung als Stifter. Auch wenn dem h.o. Finanzamt keine Verzichtserklärung vorliege bzw. bestritten werde, dass es eine solche gebe, so könne doch schlüssig aus dem Sachverhalt gefolgert werden, dass es einen Verzicht gegeben haben müsse. Ansonsten hätte der Stiftungsvorstand gegen das PSG verstoßen in dem er die Änderung der Stiftungsurkunde zugelassen und im Firmenbuch die Eintragung veranlasst hätte. Dem Stiftungsvorstand obliege es sämtliche Bestimmungen der Stiftungserklärung einzuhalten. Regelungen in der Stiftungserklärung würden es jedoch nicht vermögen, gesetzliche zwingende Bestimmungen außer Kraft zu setzen. Die Stiftungsurkunde sei mit Datum IV derart neu gefasst worden, sodass zwar weiterhin der Bf. und C.Z. sowie deren leibliche Nachkomme als Stifter aufscheinen würden, aber dass ihnen keinerlei Stifterrechte oder Begünstigtenrechte mehr zukommen würden. Unter Punkt VI seien als Begünstigte M-Z. und Y.Z., sowie die leiblichen Nachkommen von Y.Z. angeführt. In Punkt XIII werde ausgeführt, dass nur Y.Z. und ihre Kinder, nicht jedoch die anderen Stifter berechtigt seien die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde abzuändern. In Punkt XIV werde ausgeführt, dass nur Y.Z. die allen Stiftern vorbehaltenen Rechte alleine ausüben dürfe. Nach ihrem Ableben gehe dieses Recht auf ihre Kinder über. In der Neufassung der Stiftungsurkunde sei somit ersichtlich, dass die Stifterrechte nur noch Y.Z. zukommen und dass die Geschwister keine Stifterrechte mehr innehätten. Aus diesem Umstand lasse sich ein Verzicht schlüssig ableiten. Nach der zur hier einschlägigen Bestimmung des § 1444 ABGB ergangenen Rechtsprechung, handle es sich beim Verzicht um einen Vertrag, der durch Erklärung des Verzichts und Annahme dieser Erklärung durch den Schuldner zustande komme. Ein Verzicht sei auch konkludent möglich; der Verpflichtete müsse den Verzichtswillen zweifelsfrei annehmen können. Maßgebend sei, ob das Verhalten des (allenfalls) Verzichtenden unter Bedachtnahme auf die im redlichen Verkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche und unter Überlegung aller Umstände den eindeutigen, zweifelsfreien und zwingenden Schluss zulasse, er habe ernstlich verzichten wollen. Besonders strenge Anforderungen stelle die Rsp. vor allem an den unentgeltlichen Verzicht bei dem es mangels ausdrücklicher Erklärung häufig am Schlüssigkeitserfordernis des § 863 ABGB fehlen werde. Übertrage man nunmehr all diese zivilrechtlichen Voraussetzungen für die Annahme eines konkludenten, unentgeltlichen Verzichtes auf den gegenständlichen Fall, so zeige sich, dass ein eindeutiger, zweifelsfreier und zwingender Schluss dahingehend, dass ein solcher Verzicht vorliegen würde, gerade nicht gezogen werden könne. Ein konkludenter Verzicht könne durchaus vorliegen. Allerdings lasse die Übergabe der Sparbücher in gleicher Höhe an 2 Geschwister zum gleichen Zeitpunkt und die aufschiebende Bedingung im Schenkungsvertrag in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur den Schluss zu, dass kein unentgeltlicher Verzicht vorliege. - Zur aufschiebenden Bedingung im Schenkungsvertrag stelle sich zur Aussage auf Seite 5 der Beschwerde "*Zum anderen hätte ein Verzicht selbst nicht zum Wirksamwerden des Schenkungsvertrages geführt - die Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde war die Bedingung für das Wirksamwerden des Schenkungsvertrages nicht aber ein Verzicht seitens des Begünstigten*" die Frage warum eine Schenkung, die eine freiwillige Zuwendung ohne Gegenleistung darstelle, an die Änderung einer Stiftungserklärung geknüpft werde.

Wenn Frau Y.Z. ihre beiden Geschwister mit Geld beschenken wolle, warum komme die Schenkung erst zu Stande, wenn die Stiftungserklärung zu ihren alleinigen Gunsten abgeändert werde. Eine logische, schlüssige Begründung, warum in der Schenkungsvereinbarung dieser Passus mit der aufschiebenden Bedingung aufgenommen worden sei, sei weder im Bp Verfahren noch in der Beschwerde Weise [sic] begründet oder hinreichend mit Unterlagen belegt worden. Wie der Bf. ausführe, hätte ja M-Z. ohnehin die Begünstigten in jede Richtung abändern können. Hinsichtlich Begünstigtenrechte möge dies auch stimmen, jedoch lasse der Bf. die umfangreichen Stifterrechte des Bf. und C.Z. außer Acht. M-Z. hätte nicht das Recht gehabt, die Stiftungsurkunde derart abzuändern, dass dem Bf. und C.Z. keine Stifterrechte mehr zukämen. Der Bf. weise in Punkt 2.2. darauf hin, dass die Schenkungsbindung vom Eintritt einer vom Leistungsempfänger nicht beeinflussbaren Tatsache abhängt (Eintragung einer Änderung der Stiftungsurkunde im Firmenbuch) und nicht durch ein bestimmtes Verhalten des Geschenknehmers herbeigeführt werden könne und somit nicht mit einer Gegenleistung des Empfängers verknüpft sei. Aber gerade dieser Umstand widerspreche der Logik und den Denkgesetzen. Warum sollte Y.Z. ein Schenkungsversprechen an ihren Bruder mit einer Bedingung verknüpfen die keine Verbindung zu ihm aufweise und auf welche er keinen Einfluss habe? Es sei nicht

untypisch für ein Schenkungsversprechen, dass daran eine Bedingung verknüpft sei mit welcher ein bestimmtes Verhalten des Zuwendungsempfängers herbeigeführt werden solle. Auch wenn im Schenkungsversprechen nicht der Verzicht explizit als Bedingung angeführt sei, so könne dieser im Hintergrund in einem anderen Vertrag geregelt worden sein. Der Stiftungsvorstand sei möglicherweise nur unter Abgabe der Verzichtserklärung dazu bereit gewesen, die Änderung der Stiftungsurkunde im Firmenbuch eintragen zu lassen. Nach Ansicht des h.o. Finanzamt würde eine andere Vorgangsweise dem PSG widersprechen. Nur weil dem h.o. Finanzamt keine derartige Verzichtserklärung vorliege, bedeute dies nicht, dass es keine gebe. Eine solche Verzichtserklärung könne auch konkludent erfolgt sein.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse lasse sich auch nicht darauf schließen, dass M-Z. nur mehr einem ihrer Kinder, nämlich Y.Z., ihr Vermögen zukommen lassen wollte. Ihr Bestreben sei vielmehr darin gelegen, alle Kinder gleich zu behandeln und das Vermögen gleichmäßig aufzuteilen. Dies ergebe sich aus dem Lagebericht der AB Privatstiftung 2012, in welchem auf die "Durchführung des Projektes zur Aufteilung des Stiftungsvermögens auf die Familienstämme" verwiesen werde. Aus den Schenkungsmeldungen seien dem h.o. Finanzamt neben den bestrittenen Schenkungen von Y.Z. an den Bf. bzw. C.Z. auch weitere Schenkungen der Mutter an ihre 3 Kinder im fraglichen Zeitraum bekannt. Es werde noch einmal darauf hingewiesen, dass es in diesem Punkt keine Mitwirkung gegeben habe, obwohl diese Unterlagen urgirt worden seien. Die Aufteilung des Vermögens auf 3 Stiftungen lasse vermuten, dass familiäre Streitigkeiten vorlagen bzw. solchen vorgebeugt werden sollte. Nach dem Tod von M-Z. hätten die 3 Geschwister nur noch einstimmig die wichtigsten Entscheidungen in der AB PS treffen können. Durch die Aufteilung auf 3 Stiftungen sei das Vermögen nunmehr getrennt und von den Geschwistern unabhängig. Wenn der Bf. auf Seite 6 der Beschwerde ausführe, dass keine Gegenleistung seitens Y.Z. vorliege, so sei doch auf die neue Stiftungsurkunde zu verweisen, nach welcher sie die Stifterrechte alleine ausüben könne und neben ihrer Mutter nur mehr sie und ihre Kinder als Begünstigte aufscheinen.

Weitere Zweifel an der Freiwilligkeit der erfolgten Schenkungen bestünden seitens des h.o. Finanzamt aufgrund der Tatsache, dass alle drei Geschwister vermögend seien. Es gebe somit keine Notlage der beiden Geschwister. Auch sei das Vermögen sehr akribisch auf die 3 Familienstämme aufgeteilt worden, Beteiligungen, Bargelder und Immobilien seien verschoben worden, sodass der Eindruck stehe, es sollten alle 3 Geschwister zu gleichen Teilen bedacht werden. Es bestehe auch die Möglichkeit, dass Y.Z. entweder aus der Stiftung selbst oder durch M-Z. mit höheren Vermögenswerten als ihre Geschwister ausgestattet worden sei, und dass die Übergabe der Sparbücher einen Ausgleich darstelle. Dann wären die Vorgänge als Veräußerungsvorgänge zu subsumieren und einem anderen steuerlichen Tatbestand zuzuordnen. Ohne Vorlage der entsprechenden Unterlagen sei die Beurteilung jedoch nicht möglich.

- Zur Schenkung 2014 sei auszuführen, dass auch in 2014 noch erhebliche Vermögenswerte im Familienkreis verschoben worden seien. M-Z. habe mit Schenkungsmeldungen vom 09. yx 2014 dem Bf. 2.370.000,00 Euro an Bargeld zugewendet. Am gleichen Tage seien Schenkungen von M-Z. an C.Z. iHv. 4.500.000,00 Euro an Bargeld und an Y.Z. mit 5,8 Mio in Form einer Beteiligung gemeldet worden. Am yy 2014 wurden 2 Sparbücher als Schenkungen an den Bf. und C.Z. iHv. 312.500,00 Euro von Y.Z. gemeldet. Aus dem Jahresabschluss 2014 der AB PS gehe hervor, dass in 2014 noch 4.401.922,57 Euro an Ausgleichszahlungen an die CD PS (C.Z.) und die BC PS (Bf.) erfolgt seien. Es sei naheliegend, dass die weiteren Vermögensumschichtungen im Zusammenhang mit dem "Projekt der Aufteilung des Stiftungsvermögens auf die Familienstämme" stünden. Ohne Mitwirkung des Abgabepflichtigen sei jedoch eine exakte Beurteilung nicht möglich.

- Zur rechtlichen Würdigung wurde ergänzend vorgebracht, dass in 2018 ein weiteres VwGH Judikat zu § 29 Z 3 EStG ergangen sei. Das Judikat sei am 31. Jänner 2018, Ro 2017/15/0018, zu einem Wohnrecht ergangen. Der Revisionswerber habe ein Wohnrecht an einer Liegenschaft gehabt und auf dieses im Jahr 2011 gegen eine Ablösezahlung verzichtet. Das Entgelt für den Verzicht auf die Ausübung des Wohnrechts sei gem. § 29 Z 3 EStG als Einkünfte aus Leistungen erfasst worden. Der VwGH habe die Revision abgewiesen und dazu wie folgt ausgeführt: "Eine Leistung iSd. §29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung im Sinne dieser Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung kann aber nicht auch als Leistung iSd. §29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden (...). Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist grundsätzlich nicht als Veräußerungsvorgang zu werten, da höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können (...). Nicht übertragbare Rechte sind auch keine Wirtschaftsgüter (...)." Da es sich bei dem vorliegenden Wohnungsrecht um ein nichtübertragenes Gebrauchsrecht gehandelt habe, sei die Aufgabe des Wohnungsrechts nicht als Veräußerungsvorgang zu beurteilen gewesen (oder einem solchen gleichzuhalten). Es liege damit kein Veräußerungstatbestand vor. Da aber ein Tun, Dulden oder Unterlassen gegen Entgelt vorliege, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt werde, liege eine Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG vor. Marschner habe in der ZFS 2018 dazu angemerkt, dass die VwGH Rechtsprechung zu dem Ergebnis führe, dass die Veräußerung nur ausnahmsweise steuerpflichtig sei, während der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht grundsätzlich unter die Einkommensteuer falle. Bezogen auf vorliegenden Sachverhalt sei der aus der Abänderung der Stiftungserklärung zu Gunsten von Y.Z. implizite Verzicht auf Stifterrechte und Begünstigtenrechte durch den Bf. als Tun/Dulden/Unterlassen gegen Entgelt zu werten. Dass ein solcher Verzicht stattgefunden haben musste, ergebe sich schlüssig aus dem Sachverhalt und der Schenkungsvereinbarung. Y.Z. sei einerseits dadurch ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt worden, dass sie in der AB PS alleine die Stifterrechte ausüben könne und andererseits dadurch, dass nur sie und ihre Familie als alleinige Begünstigte genannt seien. Das h.o. Finanzamt ersuche das aktenführende Finanzamt [Anm. BFG = belangte Behörde] die Beschwerde abzuweisen.

In Folge wurde dem Bf. mit Schreiben vom 02. November 2018 diese Stellungnahme zur **Gegenäußerung** übermittelt. Die Stellungnahme wurde mit Schreiben vom 28. Jänner 2019 durch die steuerliche Vertretung des Bf. wie folgt beantwortet. Beigefügt war ein Gutachten von Frau Univ.-Prof. Dr. Susanne Kalss, LL.M. (Florenz), vom 20. Dezember 2018.

- Fehlen einer Verzichtserklärung seitens X.Z.: Die vom Finanzamt 1/23 herangezogene OGH-Judikatur sei im Beschwerdefall nicht anwendbar, da in der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung eine Vereinbarung vorgesehen sei, wonach Änderungen der Stiftungsurkunde gerade nicht der Zustimmung aller Stifter bedürfen. Gem. Punkt XIII (2) der Stiftungserklärung der AB Privatstiftung idF. vom Datum III würden Änderungen der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde, unter Bedachtnahme auf die Regelungen des Punktes XV, durch die Stifter erfolgen. Punkt XV (1) lit b sehe vor, dass nach dem Ableben eines der Stifter der ersten Generation, die den Stiftern vorbehaltenen Rechte alleine von dem verbleibenden Stifter der ersten Generation ausgeübt würden. Aus der Verknüpfung dieser zwei Bestimmungen folge zwangsläufig, dass nach Ableben von Herrn V.Z., Frau M-Z. das alleinige Änderungsrecht innehaben solle. Bekräftigt werde das alleinige Änderungsrecht von Frau M-Z. durch lit f des Punkt XV, wonach die in diesem Absatz getroffenen Regelungen über die Ausübung der den Stiftern vorbehaltenen Rechte nur von den Stiftern der ersten Generation bzw. nach deren Ableben aufgrund einer einstimmigen Entscheidung der drei Stifter der zweiten Generation geändert werden dürfen. Eine Zustimmungspflicht der übrigen Stifter zu Änderungen der Stiftungsurkunde sei zu Zeit Lebens von Frau M-Z. somit gerade nicht vorgesehen. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass, wie von der Betriebsprüfung argumentiert, die Nachkommen, Frau Y.Z., der Bf. sowie Frau C.Z. ein Anwartschaftsrecht auf die Stifterrechte gehabt hätten und somit lediglich zeitlich befristet von der Ausübbarkeit des Änderungsrechts ausgeschlossen gewesen seien. Würde man der Ansicht der Betriebsprüfung folgen und aufgrund eines lt. Stiftungserklärung vorgesehenen Anwartschaftsrechts der übrigen Stifter stets (dh ebenso bereits vor Erlangung der tatsächlichen Rechtsposition) deren Zustimmung zu Änderungen der Stiftungsurkunde voraussetzen, wäre die Bestimmung wonach Frau M-Z. das alleinige Änderungsrecht zustehen solle, wirkungslos. Vor dem Hintergrund, dass es sich bei dieser Frage, des möglichen Ausschlusses einzelner Stifter von den Stifterrechten ohne deren Zustimmung, jedoch vorwiegend auch um eine zivil- bzw. stiftungsrechtliche Frage handle, werde ergänzend auf das dieser Gegenäußerung beigelegte Gutachten von Frau Prof Kalss verwiesen. Gemäß der in dem Gutachten vertretenen Rechtsmeinung von Kalss, sei, unter Berücksichtigung der in der Stiftungserklärung erfolgten Ausgestaltung der Änderungsrechte, eine alleinig durch Frau M-Z. indizierte Änderung der Stiftungsurkunde stiftungsrechtlich unbedenklich. Zutreffend und überzeugend leite Kalss dies insbesondere aus § 3 Abs. 2 PSG ab, wonach von einem gemeinschaftlichen Änderungsrecht in der Stiftungsurkunde abgegangen werden könne. Würde ein alleiniges Änderungsrecht in der Stiftungserklärung vorgesehen, so sei *"auch ein vollständiger Entzug der eingeräumten Gestaltungsrechte durch die Änderung des zeitlich allein änderungsbefugten Erststifters ohne ausdrückliche Zustimmung der anderen Stifter zulässig"* (Seite 7 des Gutachtens). Ebenso sei die einseitige Beseitigung von Begünstigtenrechten, wie vom OGH bestätigt, ohne Weiteres möglich und anerkannt. Etwaige Treuepflichten bzw. Mitwirkungsbefugnisse seien den Änderungen im vorliegenden Sachverhalt nicht entgegengestanden. Daraus folge, dass die Änderung der Stiftungsurkunde zu Zeit Lebens von Frau M-Z. keiner Zustimmung bzw. keines konkludenten Verzichts seitens des Bf. bedürft hätten. Vielmehr hätte der Bf. einem hierarchisch gegliederten Stifter- und Änderungsrecht bereits im Zuge der Errichtung, nämlich dem dabei vereinbarten nachgeordneten Stifterrecht zugestimmt. Vor diesem Hintergrund habe der Bf. damit rechnen müssen, dass auch seine Rechte nachträglich durch den erständerungsberechtigten Stifter zu seinen Lasten geändert, bzw. beschränkt oder gar beseitigt werden hätten können (vgl. Seite 7 des Gutachtens), wozu es dann auch gekommen sei. Die Argumentation der Betriebsprüfung, wonach eine rechtmäßige Änderung der Urkunde ohne Verzicht oder Zustimmung des Bf. nicht möglich gewesen wäre, sei unter Berücksichtigung der dargelegten Umstände nicht sachgerecht. Auch habe sich der Stiftungsvorstand nicht dadurch strafbar gemacht, dass er die Änderung der Stiftungserklärung zugelassen und die Eintragung zum Firmenbuch veranlasst habe. Frau M-Z. hätte zum damaligen Zeitpunkt das alleinige Gestaltungsrecht, die Stiftungserklärung der AB Privatstiftung nach ihren Wünschen zu ändern, gehabt. Der Stiftungsvorstand sei auf Basis der übermittelten, im Rahmen eines Notariatsakts errichteten Änderungserklärung sogar verpflichtet gewesen, die Eintragung im Firmenbuch zu veranlassen. Im Hinblick auf die in den Jahren 2012 sowie 2014 erfolgten Sparbuchschenkungen könne aus den aufschiebenden Bedingungen, nämlich uA dem Ausschluss des Bf. aus der Begünstigtenstellung der AB Privatstiftung, nicht abgeleitet werden, dass deren Erfüllung ein Zutun seitens des Bf. zur Voraussetzung gehabt hätte. Wie nachstehend konkreter erläutert werden solle, liege daher weder eine Gegenleistung zu den erfolgten Schenkungen vor, noch sei ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Sparbuchschenkungen einerseits und den Änderungen in der Stiftungsurkunde andererseits gegeben. Vom Vorliegen einer sonstigen Leistung gemäß § 29 EStG könne somit gerade nicht ausgegangen werden.

- Fehlen einer Gegenleistung bzw. eines Veranlassungszusammenhangs: Unter Verweis auf die Erläuterungen in der Beschwerde wird in Folge ausgeführt, dass eine Mitwirkung seitens des Bf. für die rechtmäßige Änderung der Stiftungsurkunde gerade nicht notwendig gewesen sei. Auch tatsächlich sei eine Mitwirkung in Form einer Zustimmung zur Änderung bzw. ein Verzicht, seitens des Bf. nicht vorgelegen. Vielmehr sei die Änderung der Stiftungsurkunde alleine durch die Mutter, Frau M-Z., erfolgt. Folglich sei seitens des Bf. weder ein Tun, noch ein Unterlassen, noch ein Dulden oder ein Verzicht gegeben gewesen, wie es für das Vorliegen einer Gegenleistung iSd. § 29 EStG verlangt werde. Die Änderung der Stiftungsurkunde habe alleinig durch Frau M-Z. herbeigeführt und veranlasst werden können, sodass die Erfüllung der im Schenkungsvertrag aus dem Jahr 2012 vereinbarten aufschiebenden Bedingung ausschließlich in ihrer Hand gelegen sei. Der Bf. habe lediglich ein Anwartschaftsrecht auf die den Stiftern vorbehaltenen Rechte und keinerlei Rechtsgestaltungsmacht, etwaige Änderungen der Stiftungsurkunde zu seinen Gunsten oder Lasten zu bewirken oder zu verhindern, gehabt. Wie von Kalss im beigefügten Gutachten erläutert werde, sei ein Verzicht auf dieses Anwartschaftsrecht zwar rechtlich möglich gewesen, hätte aber keinerlei recht-

liche Wirkung gehabt. Da das Änderungsrecht alleinig seiner Mutter obliegen sei, habe nur sie über etwaige rechtswirksame Änderungen der Stiftungsurkunde verfügen können. Eine alleinige Änderung der Stiftungsurkunde seitens der Mutter wäre daher beispielsweise auch dann denkbar gewesen, wenn Frau M-Z. einzelne ihrer Kinder, aufgrund etwaiger familiärer Streitigkeiten aus der Familienstiftung ausschließen hätte wollen. Selbst dann, wenn der Bf. mit der Änderung nicht einverstanden gewesen wäre, hätte er aufgrund der damaligen Ausgestaltung der Änderungsrechte keinerlei Möglichkeit gehabt, dies zu verhindern. Mangels eindeutig ausschließbaren Mitwirkens an den eingetragenen Änderungen der Stiftungsurkunde sei eine Gegenleistung vom Bf. für die an ihn erfolgten Schenkungen nicht vorgelegen. Ein Mitwirken sei für die Erfüllung der aufschiebenden Bedingung insbesondere weder notwendig noch gegeben gewesen, noch hätte es einen Einfluss darauf gehabt. Auch ein Veranlassungszusammenhang, sei vor dem Hintergrund, dass die Änderungen lediglich durch die Mutter herbeigeführt werden konnten, zu verneinen. Ein Leistungsaustausch liege im vorliegenden Fall daher nicht vor und eine Qualifikation der Schenkungen als Entgelt für eine sonstige Leistung iSd. § 29 Z 3

ESTG sei damit ausgeschlossen.
- Schenkung im Jahr 2014:
Diese Argumente würden umso mehr für die im Jahr 2014 erfolgte Sparbuchschenkung iHv. 312.500,00 Euro gelten. Da dem Bf. aufgrund der nunmehr geänderten Stiftungsurkunde keinerlei Rechte in der AB Privatstiftung mehr zugekommen seien und die von der Betriebsprüfung als konkludenten Verzicht angenommene Änderung der Urkunde bereits seit zwei Jahren rechtmäßig eingetragen gewesen sei, stelle sich die Frage, in welchem Sachverhaltselement die Betriebsprüfung hier eine Gegenleistung vom Bf. annehme. Eine schlüssige Erklärung in welcher Form hinsichtlich der im Jahr 2014 erfolgten Schenkung ein Leistungsaustausch vorliegen könnte, werde von der Betriebsprüfung nicht vorgelegt. Es werde lediglich pauschal behauptet, dass die Schenkung im Jahr 2014 in Zusammenhang mit der erfolgten Aufteilung des Vermögens stehen müsse. Auch der steuerlichen Vertretung seien keinerlei Umstände bekannt, welche eine sonstige Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG seitens des Bf. suggerieren und damit eine Besteuerung der Schenkung rechtfertigen würde.

- Fehlen eines wirtschaftlichen Vorteils seitens Y.Z.:
Die Finanzverwaltung argumentiere in Ihrer Stellungnahme vom 31. Oktober 2018, dass durch den Ausschluss des Bf. und seinen Nachkommen aus der Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung und dem angeblichen Verzicht seitens des Bf. auf seine Stifterrechte, Y.Z. ein wirtschaftlicher Vorteil erwachse. Demgegenüber führt der Bf. durch seine steuerliche Vertretung aus, dass ein wirtschaftlicher Vorteil für Y.Z. zu verneinen sei, da die AB Privatstiftung nach der Übertragung von Vermögen an ihre Substiftungen nur mehr über ein reduziertes Vermögen verfügt habe, und Y.Z. auch nach der erfolgten Änderung der Stiftungsurkunde und dem Ausschluss des Bf. bzw. seinen Nachkommen als Begünstigte der AB Privatstiftung nicht eigenständig über das Vermögen der Stiftung verfügen habe können. Daher sei ein wirtschaftlicher Vorteil von Frau Y.Z. zu verneinen. Zusammenfassend ergebe sich insbesondere auf Basis der durch das beigelegte Gutachten von Kalss untermauerten Rechtslage, wonach eine Änderung der Stiftungsurkunde (dahingehend, dass der Bf. keinerlei Begünstigten- sowie Stifterrechte mehr zukommen sollen) rechtmäßig alleinig durch Frau M-Z. herbeigeführt werden habe können, dass weder ein ausdrücklicher noch ein konkludenter Verzicht seitens des Bf. erforderlich gewesen sei, um die Änderungen rechtmäßig durchführen zu können. Da die Änderungen ausschließlich durch Frau M-Z. veranlasst worden seien, sei die Erfüllung der aufschiebenden Bedingungen ausschließlich in ihrer Hand gelegen. Die Schenkungen seitens Frau Y.Z. seien freigiebig erfolgt, ohne dass dadurch irgendein Handeln seitens des Bf. zu ihren Gunsten herbeigeführt werden sollte bzw. konnte. Mangels Leistungsaustauschs sei eine Qualifikation der Schenkungen im Jahr 2012 sowie im Jahr 2014 als Entgelt für eine sonstige Leistung iSd. §29 Z 3 EStG daher zu verneinen und die beiden Schenkungen seien von der Besteuerung auszunehmen. Der Stellungnahme war das "Rechtsgutachten über ausgewählte Fragen zur Gestaltung der AB Privatstiftung" von Frau Univ.-Prof. Dr. Susanne Kalss, LL.M. (Florenz), datiert 20. Dezember 2018, angefügt, welches sich aufgrund des Sachverhaltes mit den Fragen "*Bedarf die Änderung der AB Privatstiftung der Mitwirkung und damit einer Leistung von des Bf.?*", und "*Welche Wirkung hätte seine Verzichtserklärung auf die Wirksamkeit der Änderung?*" auseinandersetzt. Die Klärung der zivilrechtlichen Fragen sei notwendig, da sie die Grundlage für die daran anknüpfenden steuerrechtlichen Fragen seien.

Die Gutachterin kommt in der Zusammenfassung zu folgenden Ergebnissen: Die Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung sehe ausdrücklich und in zulässiger Weise eine sogenannte zeitliche Staffelung für die Ausübung von Stifterrechten vor. Die Stifter ersten Generation hätten zunächst allein das Änderungsrecht, sodann die Stifter in besonderer Abstimmung der zweiten Generation und sodann die Stifter der dritten Generation. Sofern ein Stifter aus der Gruppe der ersten Generation vorverstorben sei, übe der überlebende Stifter das Stifterrecht der Änderung gem. § 33 PSG allein aus. § 3 Abs. 2 PSG ermögliche eine Regelung für die gestaffelte alleinige Ausübung des Änderungsrechts. Gemäß Art XIII. iVm. Punkt XV. Abs. 1 lit b der Stiftungsurkunde sei Frau M-Z. allein berechtigt die Stiftungsurkunde zu ändern. Die Abgabe ihrer Erklärung, die Anmeldung und die Eintragung dieser Änderung in das Firmenbuch allein seien maßgeblich, um die Wirksamkeit der Änderung herbeizuführen.

Frau M-Z. sei die alleinige Überlebende der ersten Generation und sei daher ohne Einschränkung berechtigt, die Stifterrechte allein auszuüben. Ein Verzicht des Bf. zur Aufgabe der Stifter- und Begünstigtenrechte sei für die Wirksamkeit der Änderung gerade nicht erforderlich.

Daher könne Frau M-Z. das Änderungsrecht alleine ausüben. Ein Dulden, Unterlassen oder eine sonstige Handlung oder Leistung des Bf. sei dafür nicht erforderlich und wäre wirkungslos. Die ausnahmsweise vom OGH anerkannte Mitwirkungsbefugnis aufgrund der Treuepflicht unter den Stiftern greife im vorliegenden

Fall nicht, da keine weiteren vertraglichen Rechtsbeziehungen unter den Stiftern bestünden. Die stiftungsrechtliche Treuepflicht sei nur in äußersten Notfällen heranzuziehen. Da der Bf. keine Gestaltungsmacht habe, würde eine etwaige Mitwirkung bzw. ein etwaiger Verzicht seinerseits keine Änderung seiner Rechtsstellung bewirken. Vielmehr bedürfe eine Änderung der Ausgestaltung der Rechte zwingend der einseitigen Gestaltung und Änderung der Stiftungserklärung durch Frau M-Z..

Die belangte Behörde erließ mit 25. Februar 2020 eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** btr. die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2014. Nach Darstellung des Verfahrensablaufes und der Gegenäußerung des Bf. vom 28. Jänner 2019 führt die belangte Behörde unter Punkt "Würdigung" aus: Ob der Entfall (die Beseitigung) der Stifterrechte und/oder der Begünstigtenstellung - selbst bei entsprechender Deckung in der Stiftungsurkunde - ohne entsprechende Zustimmung der betroffenen Person zulässig sei, sei bislang nicht ausjudiziert und die Literaturmeinung dazu sei nicht einhellig. In diesem Licht seien auch die Aussagen von Univ.-Prof. Dr. Susanne Kalss in dem Gutachten vom 20. Dezember 2018, insbesondere zu der Frage, welche Wirkung eine Verzichtserklärung auf die Wirksamkeit der Änderung hätte, zu sehen. Dr. Kalss vertrete die Ansicht, die rechtswirksame Einräumung der alleinigen Begünstigten- bzw. Stifterrechte an Frau Y.Z. könne erst durch eine Änderung der Stiftungsurkunde gewährleistet werden, zumal der Bf. [als] Begünstigter namentlich als berechtigter der Stiftungsurkunde hervorgehe. Ein etwaiger Verzicht hätte bezogen auf die Änderung der Privatstiftung somit keine Wirkung, es bedürfte in jedem Fall des einseitigen Änderungsaktes durch die änderungsberechtigte Stifterin, Frau M-Z.. In der Literatur werde überwiegend die Meinung vertreten, dass der Gestaltungsfreiheit des Stifters Grenzen gesetzt seien. Diese Grenzen würden sich aus dem Verbot der schädigenden Einflussnahme auf die Stiftung, dem Verbot persönliche Sondervorteile zu Lasten anderer Stifter zu verfolgen, und aus dem Gebot, bei der Ausübung des Gestaltungsrechts die Interessen der anderen Stifter zu berücksichtigen, ergeben. Die Ausübung der exklusiven Gestaltungsrechte unterliege einer allgemeinen Treuebindung, deren Grundlage das gemeinsame Stifterverhältnis bilde. Da es sich hierbei regelmäßig um keine Zufallsgemeinschaft handle, sei das Vorliegen dieser Treuebindung auch ohne besondere, darauf gerichtete Anhaltspunkte in der Stiftungserklärung anzunehmen. In diesem Sinn auch *Zöllner*, wonach bei Familienstiftungen, die der Versorgung der engen, etwa pflichtteilsberechtigten, Familienangehörigen dienen sollten, Anpassungen der in der Stiftungserklärung verankerten Begünstigtenordnung eine Mitwirkungspflicht auslösen könnten, wenn sich die familiäre Situation des einen Stifters geändert habe; Voraussetzung sei aber, dass der oder die anderen Stifter durch eine solche Änderung nicht beeinträchtigt würden. Umgekehrt seien sonstige Änderungen nicht bloß deshalb unzulässig, weil diese sich negativ auf die Mitstifter auswirkten; einen Schutz berechtigter Erwartungen gebe es in diesen Konstellationen meist nicht, da die einseitige - wenn auch nur vorübergehende - Übertragung von Stifterrechten ein solches Vorgehen impliziere.

Durch einen Rückgriff auf die sich durch - ergänzende - Auslegung ergebenden berechtigten Erwartungen der Mitstifter würden sich auch Eingriffe durch den Stifter in die Begünstigtenordnung lösen lassen. Bezwecke die Stiftung die Versorgung naher Angehöriger der Stifter, so werde eine Änderung der Begünstigtenordnung durch den ausübungsberechtigten Stifter zulasten des Mitstifters regelmäßig mit den berechtigten Erwartungen desselben in Konflikt stehen und daher zu unterlassen sein. Aus diesem Grund dürfe auch das OGH-Judikat vom 27. Februar 2019 [Anm. BFG; korrekt 2017] nicht gänzlich außer Acht gelassen werden. Demzufolge sei der Stifter bei seinen Rechten Ausübungsschranken aufgrund bestehender Treuepflichten und des Rechtsmissbrauchsverbots unterworfen und dürfe daher nicht einseitig die Stiftungsurkunde ändern und die Mitstifterin als Begünstigte auszuschließen. Einer gegenteiligen Literaturmeinung zufolge sei das Änderungsrecht eines Stifters jedoch grundsätzlich unbeschränkt. Es umfasse demnach auch die Modalitäten der Ausübung des Änderungsrechtes. Ob der Stifter, dem die Änderung der Stiftungserklärung aktuell zukomme (zB Elternteil), die Stiftungserklärung nunmehr auch ohne Zustimmung der Mitstifter dahingehend ändern könne, dass beispielsweise eine Änderung der Stiftungserklärung nach seinem Ableben nicht mehr zulässig sei (oder nur mehr einzelnen Mitstiftern zukommt), hänge von der Interpretation der Stiftungsurkunde ab. Zumeist werde eine Auslegung der Stiftungserklärung zu dem Ergebnis führen, dass durch die zeitliche Staffelung eine Treuebindung an Stifter, die an der Ausübung des Gestaltungs- oder Stifterrechtes nicht aktuell mitwirken würden, gerade abbedungen werden solle (und die "Hauptstifter" sich auch nicht an ihre Mitstifter binden wollten, da sie sonst auch die entsprechenden Vermögenswidmungen gar nicht vorgenommen hätten). Eine gegenteilige Auslegung würde eine zeitliche Staffelung (üblicherweise) ihres Sinnes entledigen; die Grenze liege aber mitunter auch hier im Rechtsmissbrauch und den von den Stiftern verfolgten Zielsetzungen. Wie sich zeige, sei die in diesem Fall ausschlaggebende wesentliche zivilrechtliche Frage nicht abschließend geklärt, die Meinungen diesbezüglich seien geteilt.

Das Finanzamt sei jedenfalls der Ansicht, dass davon auszugehen sei, dass ein Verzicht auf die Stifterrechte und die Begünstigtenstellung rechtlich nur zulässig sei, wenn es eine entsprechende Zustimmung durch den betroffenen Stifter gebe. Es liege im vorliegenden Fall somit weiterhin eine sonstige Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG vor. § 29 Z 3 EStG sei geprägt von Leistung und Gegenleistung, die die zumindest eine objektive Kausalität benötigen würden. Die vom Bf. erbrachte Leistung bestünde darin, dass er auf eine Klage, weil er in der Ausübung seiner Stifterrechte beschränkt werde und seine Begünstigtenstellung verliere, gegenüber der Stiftung und den verbleibenden Begünstigten verzichte. Dies aus dem Grund, weil er durch Errichtung einer eigenen Stiftung und durch die Übertragung des Sparbuches durch die verbleibende Begünstigte, wirtschaftlich abgefunden worden sei. Der Verzicht auf die Klage sowie das Dulden von gewissen Handlungen gegen Entgelt stelle eine steuerpflichtige sonstige Leistung dar. Der Ausschluss von der Möglichkeit der Ausübung der Stifterrechte und der Begünstigtenstellung und die dadurch eingetretene Wertminderung sei die Bemessungsgrundlage für den Wert der Gegenleistung durch die Schwester des Bf. - Übertragung des Spar-

buches - gewesen.
 Es bestehe hier nach Ansicht des Finanzamtes eindeutig ein kausaler Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, wie im Fall BFH vom 25.09.1979 VIII R 34/78, wonach ein Verzicht auf Widerspruch gegen Eintragung eines Markennamens ins Markenregister eine sonstige Leistung darstelle. Zusammenfassend sei festzustellen, dass im gegenständlichen Fall eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG gegeben sei und die Übertragung des Sparbuchs beim Bf. dem progressiven Steuertarif unterliege.

Der Bf. brachte durch seine steuerliche Vertretung nach zwei Fristverlängerungsansuchen mit Schreiben vom 25. Mai 2020 den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gem. § 264 BAO ein (*Vorlageantrag*). Mit dem Vorlageantrag wurden als Beilagen neben dem bereits vorgelegten Rechtsgutachten vom 20. Dezember 2018 eine ergänzende Stellungnahme von Frau Univ.-Prof. Dr. Kalss vom 19. März 2020 zur Beschwerdevorentscheidung sowie die Stiftungsurkunde vom Datum I in der Fassung vom Datum III eingereicht.

Nach Darstellung des Verfahrensablaufs bis zum Vorlageantrag wurden hinsichtlich der Qualifikation als Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG zu den bereits im Beschwerdeschriftsatz dargelegten Argumenten weitere Ausführungen unter Heranziehung der ergänzenden Stellungnahme von Frau Prof. Kalss vorgebracht. Bezüglich des Vorliegen einer Schenkung wurden die Argumente der Beschwerde wiederholend vorgebracht.

Zur Qualifikation als Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG wurde nach Darstellung der gesetzlichen Bestimmung hinsichtlich der *stiftungsrechtlichen Beurteilung* ausgeführt:

- Ausgestaltung der Stifterrechte in der AB Privatstiftung:
 Die Betriebsprüfung sehe in dem Umstand, dass die Rechtswirksamkeit der Sparbuchschenkung vereinfachend ausgedrückt damit aufschiebend bedingt gewesen sei, dass der Bf. und seinen Nachkommen Rechte als Begünstigter, Letztbegünstigter sowie den Stiftern vorbehaltenen Rechte in der AB Privatstiftung nicht mehrzukommen sollten, ein Indiz dafür, dass seitens des Bf. eine Gegenleistung in Form eines Verzichts auf seine Rechte in der AB Privatstiftung erbracht worden sei. Ganz maßgeblich beziehe sich die Finanzverwaltung in ihrer diesbezüglichen Argumentation, dass für eine Änderung der Stiftungserklärung gem. § 3 Abs. 2 PSG, die Zustimmung aller Stifter notwendig sei, an mehreren Stellen auf das Urteil des OGH vom 25. Mai 2017, 6 Ob/18/07a. In dieser Entscheidung habe der OGH festgestellt, dass für die durch den Verzicht eines Stifters auf seine Stifterrechte ausgelöste Änderung der Stiftungsurkunde iSd. § 3 Abs. 2 PSG grundsätzlich (und mangels gegenteiliger Vereinbarung iSd. § 3 Abs. 2 PSG) die Zustimmung aller Stifter notwendig sei. Im Gegensatz zu jenem vom OGH zu beurteilenden Sachverhalt, würden die Bestimmungen in der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung jedoch eine einseitige Änderung der Stiftungsurkunde ermöglichen. Eine gegenteilige Vereinbarung iSd. § 3 Abs. 2 PSG liege bei der AB Privatstiftung daher vor, konkret Punkt XIII (hinsichtlich des Vorbehalts des Änderungsrechts) sowie Punkt XV (hinsichtlich der Modalitäten der Ausübung der Stifterrechte) in der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung vom Datum I in der Fassung vom Datum III. Gem. XIII (2) der Stiftungserklärung der AB Privatstiftung idF. vom Datum III würden Änderungen der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde, unter Bedachtnahme auf die Regelungen des Punkt XV, durch die Stifter erfolgen. Punkt XV (1) lit b sehe vor, dass nach dem Ableben eines der Stifter der ersten Generation, die den Stiftern vorbehaltenen Rechte alleine von dem verbleibenden Stifter der ersten Generation ausgeübt würden. Aus der Verknüpfung dieser zwei Bestimmungen sei deutlich erkennbar, dass nach dem Ableben von Herrn V.Z., Frau M-Z. das alleinige Änderungsrecht innehaben solle. Bekräftigt werde das alleinige Änderungsrecht von Frau M-Z. durch lit f des Punkt XV, wonach die in diesem Absatz getroffenen Regelungen über die Ausübung der den Stiftern vorbehaltenen Rechte nur von den Stiftern der ersten Generation bzw. nach deren Ableben aufgrund einer einstimmigen Entscheidung der drei Stifter der zweiten Generation geändert werden dürften. Eine Zustimmungspflicht der übrigen Stifter zu Änderungen der Stiftungsurkunde sei zu Zeit Lebens von Frau M-Z. somit gerade nicht vorgesehen. Wie nachfolgend, unter Bezugnahme auf die von Kalss diesbezüglich erstellten Stellungnahmen gezeigt werden könne, sei eine einseitige Änderung der Stiftungsurkunde in diesem Kontext daher sowohl möglich als auch stiftungsrechtlich unbedenklich.- Zulässigkeit einer einseitigen Änderung der Stiftungsurkunde:
 Allgemein dürfe an diesem Punkt daher auf die zwei, diesem Antrag beigelegten Gutachten von Frau Univ.-Prof Dr Kalss verwiesen werden, in welchen die Möglichkeit einer einseitigen Änderung der Stiftungsurkunde bezogen auf den vorliegenden Fall behandelt und als stiftungsrechtlich zulässig beurteilt werde. Die Gutachten seien als wesentlicher Bestandteil dieses Antrages anzusehen. Gem. § 3 Abs. 2 PSG könnten im Falle einer Stiftergemeinschaft, die dem Stifter zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden, es sei denn, die Stiftungsurkunde sehe etwas Anderes vor. Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 PSG setze eine gemeinsame Ausübung der Stifterrechte demnach nur dann voraus, wenn in der Stiftungsurkunde nicht eine abweichende Regelung getroffen werde.

Die zitierten Bestimmungen aus der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung würden verdeutlichen, dass im vorliegenden Fall, entsprechend der Ermächtigung des § 3 Abs. 2 PSG, von der grundsätzlich vorgesehenen, lediglich gemeinsamen Ausübung der Stifterrechte abgegangen worden sei. Zum Zeitpunkt, in dem die hier in Frage stehenden Schenkungen an den Bf. erfolgt seien, seien Frau M-Z. die alleinigen Änderungsrechte zugestanden. Daraus leite Kalss ab, dass eine alleinig durch Frau M-Z. indizierte Änderung der Stiftungsurkunde stiftungsrechtlich unbedenklich sei. Sei ein alleiniges Änderungsrecht in der Stiftungserklärung vorgesehen worden, so sei "*auch ein vollständiger Entzug der eingeräumten Gestaltungsrechte durch die Änderung des zeitlich allein änderungsbefugten Erststifters ohne ausdrückliche Zustimmung der anderen Stifter zulässig*" (vgl. Seite 7 des Gutachtens vom 20. Dezember 2018).

Der Bf. habe weder einen Rechtsanspruch noch eine Erwartungshaltung gehabt. Daraus folge ganz klar, dass Frau M-Z. die Änderungsrechte vollkommen alleine und ohne Mitwirkung der sonstigen Stifter ausüben habe können. Die vom Finanzamt angeführte

Beurteilung des OGH, wonach im Falle des Verzichts eines Stifters auf seine Stifterrechte, die Zustimmung der anderen Stifter notwendig sei, könne daher nicht auf den vorliegenden Fall umgelegt werden. Dies ergebe sich ebenso aus dem im oben genannten Urteil angeführten Zitat, wonach *Kalss/Zöllner* eine positive Zustimmungspflicht der übrigen Stifter zu Änderungen der Stiftungserklärung eben nur dann voraussetzten, wenn eine Änderung der Stiftungsurkunde der Stiftergemeinschaft obliege. Dies sei, wie erwähnt, hier nicht der Fall. An der Zulässigkeit der vorgenommenen Änderung der Stiftungsurkunde ändere auch der Umstand nichts, dass, wie von der Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde argumentiert werde, die Nachkommen, Frau Y.Z., der Bf. sowie Frau C.Z. ein Anwartschaftsrecht auf die Stifterrechte gehabt hätten und somit lediglich zeitlich befristet von der Ausübbarkeit des Änderungsrechts ausgeschlossen gewesen seien. Eine zeitlich gestaffelte Ausübung der Stifterrechte sei, entsprechend der gesetzlichen Ermächtigung des § 3 Abs. 2 PSG und wie von Kalss bestätigt, unzweifelhaft zulässig und auch weit verbreitet. Der Bf. habe einem hierarchisch gegliederten Stifter- und Änderungsrecht bereits im Zuge der Errichtung zugestimmt. Anders als von der Betriebsprüfung behauptet habe er vor diesem Hintergrund sogar damit rechnen müssen, dass seine Rechte nachträglich durch den erständerungsberechtigten Stifter zu seinen Lasten geändert, bzw. beschränkt oder gar beseitigt werden könnten (vgl. Seite 7 des Gutachtens). Dazu sei es schließlich auch gekommen. Würde man der Ansicht der Betriebsprüfung folgen und aufgrund eines It. Stiftungserklärung vorgesehenen Anwartschaftsrechts der übrigen Stifter stets (dh ebenso bereits vor Erlangung der tatsächlichen Rechtsposition) deren Zustimmung zu Änderungen der Stiftungsurkunde voraussetzen, wäre die Bestimmung wonach Frau M-Z. das alleinige Änderungsrecht zustehen solle, de facto sinnlos. Die einseitige Beseitigung von Begünstigtenrechten sei, wie von Kalss in beiden Stellungnahmen hervorgehoben, bereits auch vom OGH anerkannt worden. Auf Grundlage des unbeschränkten Änderungsrechts gem. § 33 PSG sei der Stifter berechtigt, durch einseitige Maßnahmen die Begünstigung von Personen zu ändern, oder auch das Ausmaß der Begünstigung. Da der Stifter die Begünstigtenstellung von Personen somit zulässigerweise beseitigen könne und Frau M-Z. das alleinige Änderungsrecht innegehabt habe, sei sie zur Beseitigung der Begünstigtenstellung des Bf. jedenfalls berechtigt gewesen. Hinsichtlich der einseitigen Beseitigung der Stifterrechte, argumentiere Kalss, dass auch hier die oben erläuterte zeitliche Staffelung der Ausübung der Stifterrechte impliziere, dass eine entsprechende Abänderung der Stiftungsurkunde durch Frau M-Z., wonach dem Bf. Stifterrechte nicht mehrzukommen sollen, zulässig sei. Der Bf. könne seine Stifterrechte lediglich dann geltend machen, wenn er an die Reihe komme und seine Rechte zulässigerweise zuvor noch nicht beseitigt worden seien. An der einseitigen Beseitigung der Begünstigtenstellung bzw. der Stifterrechte mögen, wie nachfolgend konkreter dargelegt werden solle, auch etwaige Treuepflichten bzw. Mitwirkungsrechte unter der Stiftergemeinschaft selbst nichts zu ändern, wie das Finanzamt dies schließlich in der Beschwerdeverentscheidung argumentiere.

- Etwaige Berücksichtigung von Treuepflichten und Mitwirkungsrechten: In der Beschwerdeverentscheidung halte das Finanzamt einer einseitigen Beseitigung der Stifterrechte bzw. der Begünstigtenstellung, "*selbst bei entsprechender Deckung in der Stiftungsurkunde*", schließlich die im Stifterverhältnis begründete Treuebindung innerhalb der Stiftergemeinschaft entgegen. Zwar bestätige Kalss die Aussage des Finanzamts, wonach eine Stiftermehrheit keine Zufallsgemeinschaft sei (vgl. Seite 3 der Stellungnahme vom 19. März 2020). Allein aufgrund der bestehenden Rechtsgemeinschaft sowie der diesbezüglich argumentierten Treuepflichten lasse sich jedoch weder ein Zustimmungsrecht zur Beseitigung von Stifter- sowie Begünstigtenrechten noch eine Verzichtsnotwendigkeit ableiten. Das Finanzamt gehe in der Beschwerdeverentscheidung in keiner Weise darauf ein, inwiefern im vorliegenden Fall etwaige Rechtsbeziehungen zwischen den Stiftern eine Treuepflicht konkret rechtfertigen würden. Lediglich pauschal werde auf einzelne Aussagen in der Literatur verwiesen, die jedoch bei genauerer Hinsicht und wie nachfolgend gezeigt werde, nicht auf den vorliegenden Fall angewendet werden können. So sei die von der Betriebsprüfung herangezogene Entscheidung des OGH (vgl. OGH 27.02.2017, 6 Ob 122/16h), in welcher die Unwirksamkeit einer Änderung der Privatstiftung aufgrund bestehender Treuepflichten bejaht worden sei, It. Kalss nicht per se auf andere Fälle übertragbar. Vielmehr würde der vom OGH zu beurteilende Sachverhalt eine extreme Sondersituation darstellen, die darauf beruht habe, dass neben dem Stiftungsrecht noch weitere schuldrechtliche Rechtsbeziehungen bestanden hätten. Laut Kalss habe der Bf. im vorliegenden Fall jedoch keinerlei Rechtsanspruch auf Beibehalt seiner Stifter- sowie Begünstigtenrechte bzw. auf Zuwendungen aus der Stiftung gehabt, noch hätten schuldrechtliche Rechtsbeziehungen unter den Stiftern bestanden. Auch seien, anders als im vom OGH zu beurteilenden Sachverhalt und wie von Kalss klargestellt, die maßgeblichen Vermögenswerte nicht von sämtlichen Stiftern, sondern lediglich von den Stiftern der ersten Generation in die AB Privatstiftung eingebracht worden. Angesichts dieser Unterschiede in den beiden Sachverhalten könne eine Einschränkung der Gestaltungsrechte von Frau M-Z. aus der zitierten Entscheidung des OGH nicht abgeleitet werden.

Dementsprechend sei auch die vom Finanzamt zitierte Meinung von *Zöllner*, wonach bei einer Familienstiftung die Anpassung der Begünstigtenordnung Mitwirkungspflichten auslösen könne mangels bestehender Ansprüche des Bf., wie von Kalss entgegnet, auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar (vgl. Seite 4 der Stellungnahme vom 19. März 2020). Stattdessen sei ergänzend auf die Ansicht von *Hayden* verwiesen, wonach Schranken hinsichtlich der Änderung von Begünstigten nicht bestünden, soweit diesen kein klagbarer Anspruch auf Zuwendungen zustehe (vgl. *Hayden*, in: Das Änderungs- und Widerrufsrecht im Privatstiftungsgesetz, S 176). Wie erwähnt habe ein solcher klagbarer Anspruch dem Bf. nicht zugestanden. Auch *Arnold* suggeriere, dass auf Basis der ergangenen Rechtsprechung des OGHs keine allgemeine Treuepflicht zwischen den Stiftern bestünden. Inhalt und Grenzen der Treuepflicht müssten in jedem Einzelfall beurteilt werden, wobei insbesondere der bereits in der Stiftungserklärung festgelegten Ausgestaltung der Stiftungsrechte Rechnung zu tragen sei. So könne zB die zeitliche Staffelung von Stiftungsrechten bedeuten, dass möglichen Eingriffen von Seiten der Mitstifter bereits im Zuge der Stiftungserrichtung zugestimmt worden sei (vgl. *Arnold*, in: AR aktuell, 3/2006, 16). Auch im vorliegenden Fall sei, wie erläutert, eine zeitliche

Staffelung der Stifterrechte vereinbart worden und insofern seitens der nachgeordneten Stifter bereits im Zeitpunkt der Errichtung der Stiftung implizit zugestimmt worden, dass die Stiftungsurkunde ohne ihr Zutun geändert werden könne. Vor diesem Hintergrund hätten auch etwaig bestehende Treuepflichten beurteilt zu werden. Bedenke man, dass der Bf. bereits im Zuge der Ausgestaltung der Stifterrechte einer etwaigen, späteren Einschränkung zustimme, so liege seinerseits keine berechtigte Erwartungshaltung vor, welche umfassende Treuerechte rechtfertigen und seine Mutter bei der Ausübung ihres Änderungsrechts hindern könnte. Unter Berücksichtigung der konkreten Ausgestaltung der Stifter- und Änderungsrechte in der AB Privatstiftung könnten etwaige Treuepflichten einer einseitigen Beseitigung der Stifter- sowie Begünstigtenrechte durch Frau M-Z. demnach nicht entgegenstehen. Auch die diesbezüglich ergangene Judikatur rechtfertige keine solch umfassende Berücksichtigung der Treuepflichten im vorliegenden Fall.

Wie von Kalls zusammenfassend festgehalten, gehe die Betriebsprüfung mit ihrer Behauptung, wonach Treuepflichten der einseitigen Beseitigung der Begünstigten- sowie der Stifterrechte entgegenstehen würden, daher zu Unrecht weder auf die konkrete Ausgestaltung der AB Privatstiftung noch auf die begleitenden Umstände ein. Die Behauptung sei im Hinblick auf den vorliegenden Fall daher nicht begründet und haltlos. Mangels vorliegender weiterer schuldrechtlicher Rechtsbeziehungen und anerkannten Ansprüchen des Bf. sowie unter Berücksichtigung der konkreten Ausgestaltung der Stifterrechte im vorliegenden Fall (insbesondere der zeitlichen Staffelung) stehe Frau M-Z. auch unter Berücksichtigung etwaiger Treuerechte und Mitwirkungspflichten das alleinige Änderungsrecht zur Beseitigung sowohl seiner Begünstigtenstellung als auch seiner Stifterrechte zu. Eine Zustimmungspflicht seitens des Bf. sei daher auch auf dieser Basis jedenfalls nicht zu unterstellen. Bezüglich *steuerliche Beurteilung* sei allgemein eine grundlegende Voraussetzung für die Annahme einer Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG das Vorliegen eines Leistungsaustauschs. Wesentlich sei, dass die Zahlung, welche Einkünfte aus § 29 Z 3 EStG begründen solle, als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch eine Leistung seitens des potentiell Steuerpflichtigen veranlasst, dh ausgelöst worden sei. Das Finanzamt gehe im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung, divergierend von der Argumentation im bisherigen Verfahren, zuletzt offenbar davon aus, dass die sonstige Leistung seitens des Bf. darin bestünde, dass er auf eine Klage, weil er in der Ausübung seiner Stifterrechte beschränkt werde und seine Begünstigtenstellung verliere, verzichte. Nach Ansicht des Finanzamts bestünde eindeutig ein kausaler Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. In diesem Zusammenhang verweise das Finanzamt auf zwei Urteile des deutschen BFHs, wonach sowohl der Verzicht auf Widerspruch gegen Eintragung eines Markennamens ins Markenregister, als auch ein entgeltlicher Verzicht oder das Zurückziehen von Einwendungen im Bau- und Betriebsstätten-genehmigungsverfahren als sonstige Leistung zu erfassen seien. Nachfolgend solle untersucht werden, ob die Voraussetzungen dieser Bestimmung tatsächlich vorliegen würden und eine Qualifikation als sonstige Einkünfte unter Berücksichtigung der oben dargestellten stiftungsrechtlichen Beurteilung überhaupt in Frage kämen.

Fehlender Leistungsaustausch:
Auf Basis der erläuterten Bestimmungen der Stiftungsurkunde sowie der erfolgten stiftungsrechtlichen Beurteilung zeige sich, dass eine Mitwirkung seitens des Bf. für die rechtmäßige Änderung der Stiftungsurkunde nicht notwendig gewesen sei. Auch tatsächlich sei eine Mitwirkung in Form einer Zustimmung zur Änderung bzw. ein Verzicht seitens des Bf. nicht vorgelegen. Im Zeitpunkt der Schenkungen seien aufgrund des Ablebens von Herrn Ing V.Z., einzig Frau M-Z. als verbleibender Stifterin der ersten Generation gem. Punkt XV. 1a) der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung sämtliche Änderungs- sowie sonstige Stifterrechte zugestanden. Insofern sei es ausschließlich in der Hand von Frau M-Z. gelegen, etwaige Änderungen in der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung und damit auch einen Ausschluss von Begünstigten sowie den Entzug von Stifterrechten vorzunehmen. Der Bf. hätte es umgekehrt auch nicht verhindern können, wenn seine Mutter als Stifterin der ersten Generation ihn aus dem Begünstigtenkreis ausgeschlossen hätte bzw. ihm seine Stifterrechte entzogen hätte. Alleine auf das Betreiben von Frau M-Z. hin habe unter Mitwirkung des Stiftungsvorstands daher letztlich auch die Änderung der Stiftungsurkunde stattgefunden, die dazu geführt hätten, dass das Firmenbuchgericht die Änderung der Stiftungsurkunde, wonach der Bf. aus dem Begünstigtenkreis der AB Privatstiftung ausschieden sei und ihm Stifterrechte nicht mehr zukäme, in das Firmenbuch eingetragen habe. Einer Mitwirkung oder eines Verzichtes des Bf. oder seiner Geschwister habe diese Änderung nicht bedurft. Auch seien seitens der BP keine Indizien geliefert worden, dass er mitgewirkt hätte. Das Fehlen jeglicher Mitwirkung seitens des Bf. schließe bereits eine Gegenleistung aus. Eine Gegenleistung an Frau Y.Z. würde im Übrigen auch deshalb ausscheiden, da auch Frau Y.Z. gar keine Änderungs- oder Gestaltungsrechte der Stiftungsurkunde zugekommen seien. Solche Rechte hätten alleine der gemeinsamen Mutter Frau M-Z. zugestanden. Da Y.Z. ihrem Bruder das Sparbuch daher ohne jegliche Gegenleistung seinerseits übergeben habe und das gesetzlich geforderte Gegenleistungsverhältnis daher nicht gegeben sei, könne nicht vom Vorliegen von Einkünften nach § 29 Z 3 EStG ausgegangen werden. Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass die Übergabe des Sparbuches durch den Verzicht auf die Begünstigtenstellung seitens des Bf. bedingt gewesen sei, sei daher schlichtweg unzutreffend. Ein solcher Verzicht sei weder notwendig gewesen noch sei er abgegeben worden.

Auch die nunmehr seitens des Finanzamts in der Beschwerdevorentscheidung vorgebrachte Argumentation, wonach die eigentliche Leistung seitens des Bf. vielmehr in dem Verzicht auf die Klage gegenüber der Stiftung und den verbleibenden Stiftern, weil er in der Ausübung seiner Stifterrechte beschränkt worden sei, bestehe, könne ebenso wenig zutreffen. Da die einseitig durch die Mutter erfolgte Beseitigung der Stifter- sowie Begünstigtenrechte des Bf. wie dargelegt rechtlich zulässig sei, hätte eine mögliche Klage seitens des Bf. keinerlei Aussicht auf Erfolg gehabt bzw. wäre dem Verzicht auf eine solch aussichtslose Klage keinerlei Wert beizumessen. Der unterstellte Verzicht auf eine aussichtslose Klage könne folglich weder eine Leistung darstellen noch zu einem wirtschaftlichen Vorteil auf Ebene von Frau Y.Z. führen. Dementsprechend seien auch die vom Finanzamt angeführten Entscheidungen des BFH nicht auf den vorliegenden Fall übertragbar. In den zitierten Fällen handle es sich anders als im vorliegenden Sachverhalt um einen

Verzicht auf ein klagbares Recht. Da wie erwähnt, der Bf. jedoch eben gerade kein klagbares Recht auf Beibehalt seiner Stifter- sowie Begünstigtenrechte gehabt habe, und eine Klage daher wertlos gewesen wäre, scheide eine sonstige Leistung aufgrund des Verzichts auf eine Klage hier aus.

Hinsichtlich der zweiten, im Jahr 2014 erfolgten Sparbuchschenkung sei zu ergänzen, dass der Bf. zu diesem Zeitpunkt aufgrund der nunmehr geänderten Stiftungsurkunde keinerlei Rechte in der AB Privatstiftung mehr zugekommen seien und die von der Betriebsprüfung als konkludenten Verzicht angenommene Änderung der Urkunde bereits seit zwei Jahren rechtmäßig eingetragen gewesen seien. Insofern stelle sich die Frage, in welchem Sachverhaltselement, die Betriebsprüfung hier eine Gegenleistung des Bf. annehme. Eine schlüssige Erklärung in welcher Form hinsichtlich der im Jahr 2014 erfolgten Schenkung ein Leistungsaustausch vorliegen könnte, werde von der Betriebsprüfung nicht vorgelegt. Es werde lediglich pauschal behauptet, dass die Schenkung im Jahr 2014 in Zusammenhang mit der erfolgten Aufteilung des Vermögens stehen müsse. Auch der steuerlichen Vertretung seien keinerlei Umstände bekannt, welche eine sonstige Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG seitens des Bf. suggerieren und damit eine Besteuerung der Schenkung rechtfertigen würde.

Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass den gegenständlichen Sparbuchschenkungen keinerlei Leistung bzw. notwendige Mitwirkung seitens des Bf. gegenüberstünden, welche die Schenkungen seiner Schwester hätte veranlassen können. Ebenso sei ein Veranlassungszusammenhang, vor dem Hintergrund, dass die Änderungen lediglich durch die Mutter und ohne sein Zutun herbeigeführt werden habe können, zu verneinen. Einkünfte iSd. § 29 Z 3 EStG würden mangels Erfüllung des gesetzlichen Tatbestands demnach nicht vorliegen.

- Fehlen eines wirtschaftlichen Vorteils: Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG würden jedes Verhalten erfassen, welches in einem positiven Tun, in einem Unterlassen, in einem Dulden oder auch in einem Verzicht bestünden und das darauf gerichtet sei, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die Finanzverwaltung argumentiere in Ihrer Stellungnahme vom 31. Oktober 2018, dass durch den Ausschluss des Bf. und seinen Nachkommen aus der Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung und dem angeblichen Verzicht seitens des Bf. auf seine Stifterrechte, Y.Z. ein wirtschaftlicher Vorteil erwachse. Diese Annahme sei unter Berücksichtigung der konkreten Umstände jedoch nicht zutreffend. Alleine durch die Änderung der Begünstigten der AB Privatstiftung möge Frau Y.Z. zwar in Hinblick auf potentielle Zuwendungen insofern theoretisch bessergestellt worden sein als künftig zahlenmäßig weniger Begünstigte bestünden. Berücksichtige man, dass die AB Privatstiftung nach dieser Änderung und nach der Übertragung von Vermögen an ihre Substiftungen aber auch nur mehr über ein reduziertes Vermögen verfügt habe, so erwachse Frau Y.Z. aus dem Umstand, dass dem Bf. sowie seinen Nachkommen zukünftig weder Stifter- noch Begünstigtenrechte zukommen würden, aber kein wirtschaftlicher Vorteil. Auch gemäß Punkt VI der "neuen" AB Stiftungsurkunde vom Datum IV hätten Begünstigte keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen der Privatstiftung, es sei denn, dass ein rechts gültiger Beschluss des Stiftungsvorstandes vorliege. In diesem Sinne könne die Geschenkgeberin, Frau Y.Z., auch nach dem Ausscheiden des Bf. aus dem Kreis der Begünstigten nicht selbständig über etwaige Zuwendungen an sich verfügen. Die erfolgte Änderung der Stiftungsurkunde und der Ausschluss des Bf. bzw. seinen Nachkommen als Begünstigte der AB Privatstiftung würden Frau Y.Z. nicht in die Lage versetzen, eigenständig über das Vermögen der Stiftung zu verfügen. Ein wirtschaftlicher Vorteil bei Frau Y.Z. sei demnach zu verneinen.

Schließlich wird zum Vorliegen einer Schenkung, nach Zitierung des § 938 ABGB und unter Heranziehung des diesbezüglichen Kommentars von Schwimann [Schwimann/Neumayr, ABGB Taschenkommentar zu § 938 ABGB Rz 3ff] ausgeführt, dass die Leistungen von Frau Y.Z. an den Bf. alle Merkmale einer Schenkung erfülle. Das Vorliegen einer seitens des Bf. erbrachten Gegenleistung für die an ihn übertragenen Sparbücher sei bereits wie oben dargestellt ausgeschlossen worden. Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung angenommenen Entgeltlichkeit des "*lediglich in einen Schenkungsvorgang gekleideten Rechtsgeschäfts*" dürfe daher auf diese Ausführungen verwiesen werden. Ein für eine Qualifikation als Schenkung schädliches Element der Entgeltlichkeit könne insofern verneint werden. Auch die für eine Schenkung schädliche Verknüpfung zwischen Leistung und möglicher Gegenleistung liege aus diesem Grund nicht vor. Der Bf. habe keinerlei Gegenleistung erbracht. Insbesondere sei die Ausgestaltung des Schenkungsvertrages unter Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung, die vom Eintritt einer vom Leistungsempfänger nicht beeinflussbaren Tatsache abhängt (Eintragung einer Änderung der Stiftungsurkunde im Finnenbuch) und nicht durch ein bestimmtes Verhalten des Geschenknehmers herbeigeführt werden könne, ein deutliches Zeichen dafür, dass die Schenkung nicht mit einer Gegenleistung des Empfängers verknüpft sei. Der Abschluss des Schenkungsvertrages sei zudem weder aus Frau Y.Z. obliegenden gesetzlichen noch aus vertraglichen Verpflichtungen gegenüber Herrn X.Z. erfolgt. Dies sei auch von der Betriebsprüfung nicht behauptet worden. Es sei die Übertragung der Sparbücher durch Frau Y.Z. daher freiwillig erfolgt. Eine freigebige Absicht sei insbesondere auch vor dem Hintergrund zu bejahen, als schon nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Rahmen der Betriebsprüfung Frau Y.Z. die Schenkungen vor dem moralischen Hintergrund getätigt habe, eine etwaige Ungleichbehandlung der Geschwister auszugleichen. Es seien keine Umstände erkennbar, die an der Freigebigkeit von Frau Y.Z. zweifeln ließen. Auch der Umstand, dass beide Schenkungen gemäß § 121a BAO dem Finanzamt ordnungsgemäß und rechtzeitig angezeigt worden seien zeige, dass die Vertragsparteien eine Schenkung sowohl beabsichtigt hätten als auch davon ausgegangen seien, sämtliche Tatbestände einer solchen zu erfüllen. Es würden sowohl aus zivilrechtlicher als auch aus steuerlicher Sicht sowohl für den Vorgang in 2012 als auch jenen in 2014 alle Merkmale einer Schenkung vorliegen. Zusammenfassend werde festgehalten, dass - gestützt auf die zwei diesbezüglichen Gutachten von Frau Univ.-Prof. Dr. Kalss - gezeigt werden konnte, dass im vorliegenden Fall eine Zustimmung der weiteren Stifter zu einer Änderung der Stiftungsurkunde, wonach dem Bf. keine Stifterrechte mehr zukommen würden und er seine Begünstigtenstellung verliere, gerade nicht erforderlich

gewesen sei. In der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung sei von der grundsätzlich gesetzlich vorgesehenen, einstimmigen Änderungsbefugnis abgegangen worden. Im relevanten Zeitpunkt sei der Mutter, Frau M-Z., das alleinige Änderungsrecht zugestanden. Diese Ausgestaltung sei aufgrund der gesetzlichen Ermächtigung des § 3 Abs. 2 PSG stiftungsrechtlich zulässig und habe eine Änderung der Stiftungsurkunde daher auch im "Alleingang" ermöglicht. An diesem Umstand vermöge auch die zeitliche Staffelung der Stifterrechte nichts zu ändern. Ein etwaiger Verzicht bzw. eine Zustimmung seitens des Bf. zur Aufgabe der Stifter- sowie Begünstigtenrechte sei daher nicht, auch nicht unter Berücksichtigung etwaiger Treupflichten zwischen den Stiftern notwendig und auch nicht erfolgt. Mangels irgendeiner Mitwirkung seitens des Bf. an der erfolgten Änderung liege die für die Qualifikation der Sparbuchschenkungen als sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG notwendige Voraussetzung eines Leistungsaustauschs daher nicht vor. Weder sei Frau Y.Z. ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt worden noch stehe der Erhalt der Sparbücher in einem Veranlassungszusammenhang mit irgendeinem Verhalten von dem Bf. selbst. Da die einseitige Beseitigung der Stifter- sowie Begünstigtenrechte zulässig gewesen seien, wäre auch eine unterstellte mögliche Klage seitens Herrn X.Z. wegen Einschränkung seiner Rechte erfolglos gewesen und ein Verzicht auf die Klage daher wertlos. Einkünfte iSd. § 29 Z 3 EStG könnten mangels irgendeiner Leistung seitens des Bf. somit nicht vorliegen.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht am 18. Juni 2020 vor. In der im **Vorlagebericht** enthaltenen Stellungnahme verweist die belangte Behörde bezüglich Einkommensteuer 2012 und 2014 darauf, dass verfahrensgegenständlich sei, ob die beiden Schenkungen im Jahr 2012 und 2014 eine Gegenleistung für den Verzicht auf Stifterrechte und eine Begünstigtenstellung der AB Privatstiftung darstellen würden und dieser Sachverhalt unter § 29 Z 3 EStG zu subsumieren sei. Dabei sei insbesondere strittig, ob der von § 29 Z 3 EStG geforderte wirtschaftliche Vorteil und die Gegenleistung gegeben seien. Wie aus den vorgelegten Beweismitteln ersichtlich sei, sei die für diese Beurteilung notwendige Rechtsfrage, ob die Beseitigung der Stifterrechte und/oder der Begünstigtenstellung ohne Zustimmung der betroffenen Person zulässig sei, durch die bisherige Judikatur nicht abschließend geklärt. Nach Ansicht des ho. Finanzamtes liege eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG vor, weshalb die Abweisung der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2012 und 2014 beantragt werde. Hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2012 und 2014 werde beantragt, die Beschwerde gemäß § 278 Abs. 1 lit a iVm. § 260 Abs. 1 lit a BAO als verspätet zurückzuweisen, da diese Beschwerdevorentscheidung am 29. Mai 2018 versendet worden sei, eine Zustellung ohne Zustellnachweis erfolgt und von einer Zustellung am Freitag 01. Juni 2018 auszugehen (vgl. § 26 Abs. 2 ZustG) sei. Da keine Fristverlängerungsanträge gestellt worden seien und der Vorlageantrag vom 25. Mai 2020 rund zwei Jahre nach Zustellung der Beschwerdevorentscheidung eingebracht worden sei, sei nach Ansicht der belangten Behörde verspätet.

Im **Erörterungstermin** gem. § 269 Abs. 3 BAO am 23. Mai 2022 wurden vom Bf. folgende vom Bundesfinanzgericht abverlangte Unterlagen nachgereicht:

- Stiftungsurkunde in der Fassung vom Datum I;
- Stiftungszusatzurkunde mit Notariatsakt in der Fassungen vom Datum I;
- Notariatsakt zur Änderung Stiftungszusatzurkunde vom 04. Februar 2011;
- Protokoll über den Beschluss des Stiftungsvorstandes btr. Änderungen der Stiftungszusatzurkunde vom Datum IIIa;
- Beurkundung vom 21. Mai 2021 und Stiftungszusatzurkunde in der Fassung vom Datum II.

Bezüglich Sparbuchschenkung vom yy 2014 teilte der steuerliche Vertreter des Bf. mit, dass es zu dieser Sparbuchschenkung keinen Notariatsakt gegeben habe.

Nach Darlegung des Richters, dass durch die Stiftungsurkunden-Änderung vom Datum IV Frau M-Z., Stifterin der ersten Generation, mehrere Rechte aufgegeben hat (konkret: Änderung der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunden, Widerruf und Ausübung der den Stiftern vorbehaltenen Rechte), womit die zeitliche Staffelung für die Ausübung der Stifterrechte durchbrochen wurde und dadurch die Stifterin der zweiten Generation Änderungs- und Widerrufsrechte ausüben kann, über welche die verbliebene Stifterin der ersten Generation nicht mehr verfügen kann, führte der steuerliche Vertreter aus: Ausgehend davon, dass die Änderung der Stiftungsurkunde nach der Vermögensaufteilung auf die Substiftungen erfolgt sei, könne man sich gut vorstellen, dass Frau M-Z. sich zurückziehen wollte. Denn Änderungsrechte könnten auch immer Begehrlichkeiten hervorrufen und damit hätte sich Frau M-Z. völlig zurückziehen können, zumal die zu diesem Zeitpunkt schon sehr gebrechlich gewesen sei. Der Bf. ergänzte, dass seine Mutter zu diesem Zeitpunkt Parkinson gehabt habe und sich zurückziehen wollte. Auf die Frage des Richters, weshalb für die Sparbuch-Schenkungen 2012 ein Notariatsakt errichtet wurde, nicht hingegen für und für die Sparbuch-Schenkungen 2014, gab der steuerliche Vertreter an, dass für 2012 ein Notariatsakt ebenfalls nicht notwendig gewesen wäre. Warum ein solcher verfasst worden sei, wisse er nicht. Der Bf. ergänzte, dass 2012 alles mit Notariatsakt beglaubigt worden sei. 2014 habe es sich um Teilbereiche des Privatvermögens seiner Mutter gehandelt, es habe keine so intensive rechtliche Begleitung gegeben.

Auf Frage der Vertreterin der belangten Behörde, worin der wirtschaftliche Sinn bestünde, dass die Schwester ein Sparbuch mit 312.500,00 Euro übergebe, wenn es im Jahr 2014 um die Aufteilung des mütterlichen Privatvermögens gegangen sei, aber nach Schenkungsmeldungen 2014 ein Betrag iHv. 2.370.000,00 Euro von der Mutter an den Bf. in bar übergeben worden sei, gab der Bf. an: Es habe keinen wirtschaftlichen Hintergrund gegeben. Es hätten alle drei Geschwister Schenkungen erhalten. Es könne sein, dass seine Mutter seine Schwester wegen des Aufteilungsgedankens angesprochen habe. Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass die Mutter schwer krank gewesen sei und es schlüssig sei, wenn es zu einer Aufteilung auf die Substiftungen komme und hinsichtlich des Privatvermögens die Mutter den Nachlass regeln möchte. Auf die Frage der Vertreterin der belangten Behörde, ob es ein Pflichtteilsübereinkommen oder einen Pflichtteilsverzicht gegeben

habe, gab der Bf. an, dass er das nicht sagen könne und Rechtsanwalt Dr. R.R., zu befragen wäre. Die Vertreterin der belangten Behörde ergänzte, Herr Dr. R.R., auch im Stiftungsvorstand der AB Privatstiftung sei. Vom Richter auf die Bedingungen im Pkt. 4 erster Absatz des Schenkungsvertrag angesprochen und befragt, warum die Änderung der Stiftungserklärung vom Datum IV mit den aufschiebenden Bedingungen gem. Pkt. 4 des Schenkungsvertrags verbunden wurde gab der steuerliche Vertreter zur Antwort: Warum Herr Dr. R.R., diesen Passus in die Schenkung aufgenommen habe, sei tatsächlich fraglich. Er gehe davon aus, dass es zur Dokumentation erfolgt sei. Auf Frage des Richters, weshalb diese Bedingung überhaupt in den Schenkungsvertrag aufgenommen wurde, zumal laut Vorlageantrag, S. 10, keine Verknüpfung zwischen Leistung und möglicher Gegenleistung vorliegt, da der Bf. keinerlei Gegenleistung erbracht habe, antwortete der Bf.: Er vermute, dass Dr. R.R., diesen Passus aufgenommen habe, um seine Mutter zu schützen und dass der Aufteilungsprozess wie gewünscht vonstattengehe. Er könne sich vorstellen, dass damit verhindert werden sollte, dass eines der drei Kinder noch "ausschert". Die Vertreterin der belangten Behörde entgegnete, dass nicht die Mutter geschützt werden sollte, sondern Frau Y.Z.. Der steuerliche Vertreter replizierte daraufhin, dass die Mutter dies auch alleine durchsetzen hätte können. Es sollte damit auch dokumentiert werden, wer was bekomme.

Der Bf. gab weiters an, dass dieses Thema sicherlich nicht vorliegen würde, wenn das Vermögen der AB PS auf drei Substiftungen aufgeteilt worden wäre und die AB PS geschlossen worden wäre. Auf den Verweis des Richters, dass laut Vorlageantrag, S. 9, eine Gegenleistung an Frau Y.Z. auch deshalb ausscheide, da auch Frau Y.Z. gar keine Änderungs- oder Gestaltungsrechte der Stiftungsurkunde zugekommen seien und diese Rechte alleine der gemeinsamen Mutter Frau M-Z. zugestanden seien, nach der Stiftungserklärung idF. vom Datum IV diese Rechte aber Zug um Zug ausschließlich an Frau Y.Z. übergegangen sind, führte der steuerliche Vertreter dazu aus: Dieses Dokument sei nur von der Mutter unterzeichnet worden. Würde man der Argumentation des Finanzamtes folgen, hätte hier auch der Bf. unterzeichnen müssen, um seine Zustimmung zu dokumentieren. Der Bf. ergänzte: Er könne sich daran erinnern, dass er den Schenkungsvertrag unterschrieben habe. Er gehe davon aus, dass Herr Dr. R.R., Rechtssicherheit geben wollte, dass das Aufteilungsverfahren ohne Überraschungen ablaufe. Seine Mutter habe die gesamte Lebensleistung an die Kinder aufteilen wollen. Es habe kein Gegengeschäft gegeben. Die Vertreterin der belangten Behörde führte aus: 2012 seien die Stiftungswerte aufgeteilt worden. Das Vermögen der Mutter sei 2014 und 2015 aufgeteilt worden. Die Aufteilung der Stiftungswerte 2012 unterliege dem Zivilrecht und sei laut Meinung des FAÖ eine Aufteilung ohne Zustimmung der Kinder nicht möglich gewesen. Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass die Mutter auch und alleine über das Vermögen der AB PS verfügen konnte. Auf die Frage des Richters, welche Rechtsmeinung das FAÖ im Verfahren vor dem BFG vertritt, da laut BP-Verfahren und Erstbescheid die Gegenleistung im Verzicht liege, laut BVE die Gegenleistung in der der Nichteinbringung einer Klage liege, gab die Vertreterin der belangten Behörde die Rechtsmeinung wie sie im BP-Bericht und im Erstbescheid formuliert worden sei, vertere und verwies auf die Stellungnahme vom 31. Oktober 2018. Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass sich die beiden Argumentationslinien ausschließen würden. Abschließend wurde von Seiten des Bf. die Senatsverhandlung zurückgezogen und wurde von der Vertreterin der belangten Behörde eine "abschließende Stellungnahme der Abgabenbehörde" dem Bundesfinanzgericht übergeben. Darin wurde u. a. zur Treuepflicht auf OGH 27.02.2017, 6 Ob 122/16h, verwiesen, wonach die Treuepflicht auch die Ausübung eines einseitigen Änderungsrechts verhindern könne. Der Stiftungszweck sei durch die abgeänderte Stiftungsurkunde so gefasst worden, dass nur noch Y.Z. und ihren Kindern Änderungsrechte und das Widerrufsrecht vorbehalten seien. Selbst M-Z. habe keine Rechte mehr gehabt. Daraus ließe sich ein krasse Missverhältnis zum Stiftungszweck ableiten, wenn nicht das Vermögen durch die Errichtung von Substiftungen und Abfindungszahlungen aufgeteilt worden wäre. Zur zivilrechtliche Frage, ob M-Z. auch ohne Verzichtserklärung des Bf. die Stiftungsurkunde derart hätte abändern dürfen, dass nur mehr Y.Z. die Stifterrechte zukommen, teilte die belangte Behörde mit, dass dies für das vorliegende Beschwerdeverfahren nicht entscheidend sei, da aufgrund des Sachverhalts eine Verzichtserklärung schlüssig angenommen werden könne, unabhängig davon ob sie abgegeben hätte werden müssen. Eine andere schlüssige Erklärung für die Übergabe der Sparbücher lasse sich aufgrund der fehlenden Mitwirkung des Abgabepflichtigen nicht finden.

In der schriftlich am 17. Juni 2022 eingebrachten **Replik** auf die Stellungnahme der Abgabenbehörde verweist der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter nochmals darauf, dass es ein Anliegen von Frau M-Z. gewesen sei, als Inhaberin der Stifterrechte der AB Privatstiftung sowohl ihr eigenes Vermögen als auch das Vermögen der AB Privatstiftung unter den Kindern gerecht aufzuteilen. Zu diesem Zweck seien zwei Substiftungen errichtet und diverse Schenkungen vorgenommen worden. Frau M-Z. sei zu diesem Zeitpunkt gesundheitlich bereits stark angeschlagen gewesen (sie hatte Parkinson) und habe daher diese Aufteilung möglichst rasch und gerecht vornehmen wollen. Dass in diesem Zusammenhang auch Schenkungen zwischen den Geschwistern erfolgt seien, sei weder verwunderlich noch un schlüssig. Auch entspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Schenkungen innerhalb einer Familie und somit auch zwischen Geschwistern vorkommen würden. Die ohne Begründung oder Nachweis in den Raum gestellte Behauptung, dass Geschwister sich in der Regel nichts zu schenken pflegen, werde daher bestritten. Die Behauptung der Finanzverwaltung sei auch mit der weiteren Schenkung in 2014 widerlegt, weil zu diesem Zeitpunkt die Änderungen in der Stiftungserklärung der AB Privatstiftung bereits durchgeführt worden seien und ein (entgeltlicher) Verzicht Seitens des Bf. als denkmöglich ausscheide. Die von der Finanzverwaltung angesprochenen Bedingungen sollten lediglich sicherstellen, dass die Vermögensaufteilung unter den Kindern entsprechend den Vorstellungen von Frau M-Z. erfolgen solle und sei auch entsprechend mit den Kindern

vorbesprochen und abgestimmt worden. Daraus einen konkludenten Verzicht auf Stifter- und Begünstigtenrechte abzuleiten, sei bereits allein deshalb verfehlt, weil der Bf. in diesem Zusammenhang weder Stifterrechte noch Begünstigtenrechte gehabt habe, auf die er verzichten hätte können. Auch einen Nachweis, dass dieser angebliche Verzicht tatsächlich erfolgt sei, sei die Finanzverwaltung schuldig geblieben. Auch der Versuch der Abgabenbehörde (unter Heranziehung des OGH-Erkenntnis vom 27.02.2017, 6 OB 122/16h, zur Treuepflicht) über eine allfällige Treuepflicht zwischen den Stiftern einen Anspruch abzuleiten, auf den verzichtet worden sei, scheidet bereits daran, dass der Sachverhalt in dem vom OGH entschiedenen Fall nicht vergleichbar sei. Der dritte Absatz der abschließenden Stellungnahme der Abgabenbehörde sei schließlich widersprüchlich, da die Abgabenbehörde meine, dass die zivilrechtliche Frage, ob Frau M-Z. auch ohne Verzichtserklärung des Bf. die Stiftungsurkunde ändern dürfe, nicht entscheidend wäre, gleichzeitig aber davon ausgehe, dass es diese Verzichtserklärung zumindest schlüssig gebe. Weiters bleibe die Abgabenbehörde den Nachweis einer schriftlichen oder zumindest konkludenten Verzichtserklärung schuldig. Wenn eine Verzichtserklärung notwendig gewesen wäre, verwundere es doch sehr, dass sich in keinem der umfangreichen Dokumente, die anlässlich der Vermögensaufteilung erstellt worden seien, keine solche Erklärung finde.

Nach entsprechender Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht legte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter mit weiterer **Eingabe** vom 23. Juni 2022 die Verzichtserklärung der AB Privatstiftung auf Rechte in der BC Privatstiftung vom Datum IV und die BC Privatstiftung Stiftungszusatzurkunde in der Fassung vom ccc vor.

Weiters übermittelte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter mit **Eingabe** vom 27. Juni 2022 die Absichtserklärung zur Aufteilung des Vermögens der AB Privatstiftung vom 04. Februar 2022. Der Vermögenswert der AB Privatstiftung wurde zu diesem Zeitpunkt mit 185,7 Mio. Euro bewertet (s. Pkt. II) und sollte zu wertmäßig gleichen Teilen in die Vermögenssphäre der drei Geschwister übertragen werden (s. Pkt. III). In Pkt. IV wurde den einzelnen Geschwistern die Unternehmensanteile namenmäßig zugewiesen. Da diese drei Vermögensmassen wertmäßig nicht ident gewesen seien, wurde in Pkt. VI festgehalten, dass Ausgleichszahlungen - im Wesentlichen von Y.Z. an den Bf. und C.Z.-erforderlich sind, um eine faire Vermögensaufteilung zu erreichen (s. Pkt. VII).

In der **mündlichen Verhandlung** vom 29. Juni 2022 wurde von den Verfahrensparteien auf Frage des Richters, ob es vom Bf. gegenüber der AB Privatstiftung oder gegenüber Frau Y.Z. schriftliche Korrespondenzen, aus denen eine Klageeinbringung oder Androhung einer solchen aufgrund des AB Privatstiftung-Aufteilungsverfahrens ersichtlich wird, mitgeteilt, dass solche nicht vorliegen.

Die belangte Behörde überreichte eine "Stellungnahme des FA zu der vorgelegten Absichtserklärung", welche verlesen wurde. Demnach sei Frau Y.Z. durch die Aufteilung finanziell bevorzugt worden, da in der AB Privatstiftung mehr Vermögenswerte verblieben seien als in den Substiftungen übertragen worden seien. Um die Bereicherung zu bereinigen habe sie Zahlungen in Form der Sparsbuchübergaben geleistet. Da nach OGH-Judikatur eine Begünstigtenstellung nicht veräußert werden könne, sei nur ein entgeltlicher Verzicht möglich (OGH 03.08.2021, 8 Ob 101/20s). Der Bf. und Frau C.Z. hätten ihre Rechtspositionen in der AB Privatstiftung aufgegeben, es liege Leistung und Gegenleistung iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 vor. In evenu werde vorgebracht, dass auch der Klagsverzicht gegen Entgelt eine steuerpflichtige sonstige Leistung darstelle. Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, dass es keine gesicherte Rechtsposition des Bf. gegeben habe. Die Änderungsrechte seien allein bei Frau M-Z. gewesen. Es habe keine Zustimmung des Bf. bedurft, weshalb es auch keines Entgeltes für den Verzicht auf ein Recht bedurft habe. In Pkt. VI Abs. 5 der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung sei festgeschrieben worden, dass es keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen gebe. Gem. Pkt. XIII iVm. Pkt. XV sei das alleinige Änderungsrecht bei der 1. Generation bzw. bei M-Z. gelegen. Zudem sei festzuhalten, dass, wenn tatsächlich ein Entgelt im Sinne des § 29 Z. 3 EStG vorliegen würde, das Entgelt an die Mutter und nicht an den Bf. fließen hätte müssen. In Pkt. VI sei festgehalten, dass es keinen Rechtsanspruch gebe. Wenn es keinen Rechtsanspruch gebe, könne auch nicht verzichtet werden. Dasselbe gelte für das Änderungsrecht. Zum zit. OGH-Erkenntnis in der der Stellungnahme des Finanzamtes nach dem Erörterungstermin sei auszuführen, dass der Bf. lediglich ATS 50.000,00 in die Stiftung eingebracht habe, was im Verhältnis zum Gesamtvermögen als überschaubar anzusehen sei. Der Wert der AB PS zum Zeitpunkt der Absichtserklärung im Jahr 2011 hätte 185,7 Mio. Euro betragen. Deshalb unterscheide sich der Beschwerdesachverhalt wesentlich von jenem des in der Stellungnahme zitierten OGH Erkenntnisses. Weiters zog der Bf. in der mündlichen Verhandlung die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2012 und 2014 zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Mit Stiftungsurkunde vom Datum I wurde die AB Privatstiftung errichtet. Nach Punkt IV Abs. 1 sind als Zwecke der Stiftung genannt: "(a) Die Unterstützung der jeweiligen Begünstigten, insbesondere durch Gewährung einer Geldleistung zur Bestreitung und Sicherung ihres angemessenen Lebensunterhaltes, ihrer Ausbildungskosten und ihrer standesgemäßen Versorgung", und "(b) die wirtschaftliche Sicherung des Fortbestandes und des Wachstums des in die Stiftung eingebrachten Vermögens durch entsprechende Anlage und Verwaltung des Vermögens der Stiftung sowie die Erhaltung dieses Vermögens zugunsten der jeweiligen Begünstigten und andere Zwecke".

Gem. Punkt V. der Stiftungsurkunde 1999 leisteten die Stifter folgende Vermögenswerte:

		Anteil in ATS	Gesamt
1. Generation:	Vater	365.000,00	
	Mutter	365.000,00	730.000,00
2. Generation:	Bf.	50.000,00	
	Schwester 1	50.000,00	
	Schwester 2	50.000,00	150.000,00
3. Generation:	Enkel 1	10.000,00	
	Enkel 2	10.000,00	
	Enkel 3	10.000,00	
	Enkel 4	10.000,00	
	Enkel 5	10.000,00	
	Enkel 6	10.000,00	
	Enkel 7	10.000,00	
	Enkel 8	10.000,00	
	Enkel 9	10.000,00	
	Enkel 10	10.000,00	
	Enkel 11	10.000,00	
	Enkel 12	10.000,00	
	Enkel 13	10.000,00	130.000,00
Gesamt:			1.010.000,00

In Prozenten ausgedrückt hat die erste Generation gerundet 72%, die zweite Generation gerundet 15% und die dritte Generation gerundet 13% des Vermögens gestiftet.

Als zusätzliche Vermögenswidmung wurden laut Punkt I der Stiftungszusatzurkunde vom Datum I von der Stifterin Y.Z. ein Teil ihrer Stammeinlage im Nominale von 8.614.200,00 ATS an der "Maplan, Maschinen und technische Anlagen, Planungs- und Fertigungs Gesellschaft m.b.H." und ein Teil ihrer Stammeinlage im Nominale von 91.668,00 ATS an der "V.Z. Gesellschaft m.b.H.", gesamt 8.705.868,00 ATS, übertragen. Von Ing. V.Z. wurden ein Teil seiner Stammeinlage im Nominale von 748.624,00 ATS an der "SML Maschinengesellschaft m.b.H.", ein Teil seiner Stammeinlage im Nominale von 498.624,00 ATS an der "****Gesellschaft m.b.H****Der Abgabepflichtige habe eine erhöhte Vorliegen einer Schenkung:." und ein Teil seiner Stammeinlage im Nominale von 153.332,00 ATS an der "V.Z. Gesellschaft m.b.H.", gesamt 1.400.580,00 ATS, übertragen.

Am 11. Februar 2011 fand eine Besprechung von Frau M-Z. und ihren drei Kindern über die Vermögensaufteilung der AB Privatstiftung statt. Die Ergebnisse der Besprechung wurden in einer "Absichtserklärung" niedergeschrieben, welche notariell bekräftigt wurde.

Die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde der AB Privatstiftung wurden wie folgt geändert: Stiftungsurkunde in der Fassung vom Datum II: Punkt IV Abs. 3, weiterer Zweck: Errichtung von Substiftungen. Stiftungszusatzurkunde in der Fassung vom Datum II: Punkt IV Abs. 11, weiterer Zweck: Errichtung von Substiftungen. Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der Fassung vom Datum IIIa: Punkt IV Abs. 3 bzw. Abs. 11 Erweiterung des Zwecks: Aufteilung des Vermögens der AB Privatstiftung auf verschiedene Familienstämme, insbes. auf die BC und CD Privatstiftungen. Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der Fassung vom Datum IV: Siehe sogleich.

Am Datum IV wurden folgende Rechtsakte gesetzt:
 - Änderungen der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde der AB Privatstiftung (Notariatsakt Gz 3219 und 3220):
 - Folgende Punkte der Stiftungsurkunde wurden geändert:
 Punkt VI Abs. 1, 2 und 3 = als Begünstigte scheinen nur mehr Frau M-Z. und Frau Y.Z. auf,
 Punkt XIII Abs. 1 und 2 = nur mehr Frau Y.Z. und ihre Nachfahren verfügen über das Recht Änderungen der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde vorzunehmen, Punkt XIV Abs. 1 = nur mehr Frau Y.Z. und ihre Nachfahren verfügen über das Widerrufsrecht der Stiftung, und
 Punkt XV Abs. 1 und 3 = nur mehr Frau Y.Z. und ihre Nachfahren sind berechtigt die den Stiftern vorbehaltenen Rechte auszuüben.
 - Folgende Punkte der Stiftungszusatzurkunde wurden geändert:

Punkt II = nur mehr Frau Y.Z. und ihre Nachfahren sind Letztbegünstigte,
 Punkt IV Abs. 2-5, 11 = Änderung der Beiratsbestimmungen, und

Punkt VI = nur mehr Frau Y.Z. und ihre Nachfahren verfügen über das Widerrufs- und Änderungsrecht der Stiftungszusatzurkunde.

- Beschluss des Stiftungsvorstandes btr. Änderungen der Stiftungsurkunde (Notariatsakt Gz 3221).

- Errichtung des Schenkungsvertrag:

Frau Y.Z. schenkt jeweils ein Sparbuch iHv. 1,5 Millionen Euro an ihre Geschwister dem Bf. und C.Z.. Folgende, den Bf. betreffende, aufschiebende Bedingungen werden im Punkt 4 genannt:

- Eintragung folgender Änderungen der Stiftungsurkunde der FBPIA Privatstiftung im Firmenbuch: Der Bf. und seine leiblichen Nachkommen werden nicht mehr als Begünstigte und Letztbegünstigte vorgesehen. Ebenso kommen den Genannten aktuell oder potentiell zukommenden Ansprüche und Rechte, insbesondere Rechte als Begünstigte, Letztbegünstigte oder den Stiftern vorbehaltenen Rechte nicht mehr zu.

- Unterfertigung Erklärung der AB Privatstiftung, mit dem die AB Privatstiftung unter anderem auf ihre Stellung als Begünstigte, Letztbegünstigte und sonstig Berechtigte bei der BC Privatstiftung und die der AB Privatstiftung daraus erwachsenden und sonstigen Rechte in der BC Privatstiftung verzichtet.

- Verzichtserklärung der AB Privatstiftung:

Unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung im Firmenbuch Begünstigtenrechte und den Stiftern vorbehaltenen Rechte des Bf., erklärt die AB Privatstiftung nicht mehr Begünstigte oder Letztbegünstigte bei der BC Privatstiftung sein zu wollen und verzichtet auf ihre Stellung als Begünstigte und Letztbegünstigte der BC Privatstiftung sowie auf sämtliche zukommenden aktuellen oder potentiellen Rechte, Ansprüche oder Anwartschaften.

Am yy 2014 erfolgte durch Frau Y.Z. eine weitere Sparbuchschenkung iHv. von jeweils 312.500,00 Euro an ihre Geschwister. Laut Aussage des steuerlichen Vertreters des Bf. im Erörterungstermin vom 23. Mai 2022 wurde zu diesen Schenkungen kein Notariatsakt errichtet.

Die Schenkungen aus den Jahren 2012 und 2014 wurden von der belangten Behörde nach Abschluss des Außenprüfungsverfahrens beim Bf. als Einkünfte gem. § 29 Z 3 EStG 1988 qualifiziert und richtet sich die vorliegende Beschwerde gegen diese Beurteilung.

Dem Bundesfinanzgericht wurden mit dem Vorlagebericht, im Zuge des Erörterungstermins bzw. aufgrund der Ladung zum Erörterungstermin und der Eingabe der steuerlichen Vertretung vom 23. Juni 2022 u. a. folgende Urkunden und Schriftstücke vorgelegt:

- Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung in der Fassung vom Datum I [BFG-Akt OZ 54];

- Stiftungszusatzurkunde mit Notariatsakt der AB Privatstiftung in der Fassungen vom Datum I [BFG-Akt OZ 52];

- Notariatsakt über die Absichtserklärung betreffend Aufteilung des Vermögens der AB Privatstiftung vom Datum II [BFG-Akt OZ 66];

- Notariatsakt zur Änderung Stiftungszusatzurkunde der AB Privatstiftung vom Datum II [BFG-Akt OZ 55];

- Stiftungszusatzurkunde der BC Privatstiftung in der Fassung vom ccc [BFG-Akt OZ 63 Beilage 2];

- Protokoll über den Beschluss des Stiftungsvorstandes btr. Änderungen der Stiftungszusatzurkunde der AB Privatstiftung vom Datum IIIa [BFG-Akt OZ 50];

- Notariatsakt vom Datum IV betreffend Schenkung je eines Sparbuchs mit einer Einlage iHv. 1.500.000,00 Euro von Frau Y.Z. an den Bf. und an seine (weitere) Schwester, Frau C.Z. [BFG-Akt OZ 26];

- Verzichtserklärung AB Privatstiftung auf Rechte in der BC Privatstiftung vom Datum IV [BFG-Akt OZ 63 Beilage 3];

- Notariatsakt vom Datum IV betreffend Änderung der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung [BFG-Akt OZ 21];

- Notariatsakt vom Datum IV betreffend Änderung der Stiftungszusatzurkunde der AB Privatstiftung [BFG-Akt OZ 56];

- Notarielle Beurkundung vom 21. Mai 2021 btr. Änderungen der Stiftungszusatzurkunde und Stiftungszusatzurkunde der AB Privatstiftung in der Fassung Datum IV [BFG-Akt OZ 51];

- zwei Privatgutachten von Frau Univ.-Prof. Dr. Susanne Kalss, LL.M. (Florenz) vom 20. Dezember 2018 und vom 19. März 2020 [BFG-Akt OZ 37, S. 6-19 und OZ 20, S. 15-20];

- Stellungnahme des Fachbereichs Finanzamt Wien 1/23 vom 31. Oktober 2018 [BFG-Akt OZ 35]; und

- Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Kapitalvermögen, Investmentfonds und Stiftungen vom 11. Juli 2019 [BFG-Akt OZ 39].

Zusätzlich wurden durch das Bundesfinanzgericht aus dem Firmenbuch erhoben:

- Notarielle Beurkundung der Änderung des Punktes IV Absatz 3 der AB Privatstiftung vom 23. März 2011 und Stiftungsurkunde in der Fassung vom Datum II;

- Stiftungsurkunde zur BC Privatstiftung (FN yyy) vom ccc und CD Privatstiftung (FN zzz) vom qq;

- Notarielle Beurkundung der Änderung des Punktes IV Absatz 3 und Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung vom Datum III;

- Notariatsakt (Gz 3219) über den Beschluss von Frau M-Z. zur Änderung der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung vom Datum IV;

- Notariatsakt (Gz 3221) über den Beschluss des Stiftungsvorstandes btr. von Frau M-Z. vorgenommenen Änderungen der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung vom Datum IV.

Die genannten Urkunden und Schriftstücke stellen *Beweismittel* gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe btr. Einkommensteuer 2012 und 2014)

Beschwerdegegenständlich ist, ob die von Frau Y.Z. im Jahr 2012 und 2014 dem Bf. übergebenen Sparbücher als Schenkung (so der Bf.) oder als Gegenleistung für den Verzicht auf die Stifterrechte und die Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung bzw. für den Klagsverzicht darstellen, und damit Einkünfte aus sonstigen Leistungen iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 vorliegen (so die belangte Behörde).

Die belangte Behörde vertritt in den bekämpften Bescheiden die Ansicht, dass in den von Y.Z. übergebenen Sparbüchern keine freiwillige Zuwendung (Schenkungen), sondern eine Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 vorliegend sei. Im Schenkungsvertrag sei als aufschiebende Bedingung die Änderung der Stiftungsurkunde enthalten. Die Änderung der Stiftungsurkunde, in welcher der Bf. nicht mehr als Stifter und Begünstigter aufscheine, sei mit gleichem Datum versehen, wie der Schenkungsvertrag. Frau M-Z. als verbleibende Stifterin der ersten Generation hätte nicht das Recht gehabt, ohne Verzichtserklärung des Bf. die Stiftungsurkunde derart abzuändern, dass dem Bf. und der Schwester keine Stifterrechte mehr zukämen. Die (jeweils) beiden Sparbücher im Jahr 2012 zu je 1,5 Mio. Euro und im Jahr 2014 zu je 312.500,00 Euro seien daher von Frau Y.Z. geleistet worden um den Bf. und seine Schwester zum Verzicht auf Ihre Stellung als Stifter und Begünstigte der AB Privatstiftung zu bewegen. In der Beschwerdeentscheidung adaptierte die belangte Behörde ihre Rechtsansicht. Die vom Bf. erbrachte Leistung gem. § 29 Z 3 EStG 1988 bestünde darin, dass der Bf. auf eine Klage, weil er in der Ausübung seiner Stifterrechte beschränkt werde und seine Begünstigtenstellung verliere, gegenüber der Stiftung und den verbleibenden Begünstigten verzichtet habe.

Dagegen sieht der Bf. mangels wirtschaftlichen Vorteils der Geschenkgeberin und mangels Veranlassungszusammenhangs zwischen Erhalt der Sparbücher und einem Verhalten des Bf. einen Leistungsaustausch als nicht gegeben an. Zum einen habe der Bf. tatsächlich zu keinem Zeitpunkt einen Verzicht auf seine Begünstigtenstellung, weder für sich selbst noch für seine Nachkommen, abgegeben. Zum anderen hätte ein Verzicht selbst nicht zum Wirksamwerden des Schenkungsvertrages geführt, sondern sei die Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde in das Firmenbuch die Bedingung für das Wirksamwerden des Schenkungsvertrages gewesen, nicht aber ein Verzicht seitens des Begünstigten. Aufgrund der vertragliche Gestaltung der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung habe es der Bf. nicht selbst in der Hand gehabt als Begünstigter auszuscheiden - die Änderungsrechte habe einzig die Mutter des Bf., Frau M-Z., als noch verbleibende Stifterin der ersten Generation, innegehabt -, weshalb die Änderung der Stiftungsurkunde weder einen Verzicht noch eine sonstige Mitwirkung des Bf. verlangt habe. Die Schenkungen von Frau Y.Z. an den Bf. sei vor dem moralischen Hintergrund getätigt worden, eine etwaige Ungleichbehandlung der Geschwister auszugleichen. Der von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vorgebrachten Argumentation sei entgegenzuhalten, dass die durch die Mutter erfolgte einseitige Beseitigung der Stifter- sowie Begünstigtenrechte des Bf. zulässig sei, und hätte eine mögliche Klage seitens des Bf. keinerlei Aussicht auf Erfolg gehabt bzw. wäre dem Verzicht auf eine solch aussichtslose Klage keinerlei Wert beizumessen.

Nach [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) sind sonstige Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220,00 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen kann. Eine Leistung im Sinne der zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Die Veräußerung von Vermögensgegenständen und die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung kann aber nicht auch als Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 angesehen werden (VwGH 24.01.2022, [Ra 2021/13/0117](#), mwH).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Verzicht auf ein Recht als eine Veräußerung des Rechtes bzw. als eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung zu beurteilen. Dies gilt nicht für den Verzicht auf höchstpersönliche Rechte, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können (vgl. VwGH 03.05.2021, [Ra 2019/13/0124](#), mwH). Stellt das Recht ein höchstpersönliches Recht dar, ist der Verzicht auf dieses daher als Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG zu beurteilen und zu versteuern, wenn gleichzeitig ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird (vgl. *Hayden/Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG²⁰, Einkünfte aus Leistungen Rz 96). Bei den Gestaltungsrechten eines Stifters handelt es sich um höchstpersönliche Rechte (vgl. OGH 25.05.2007, [6 Ob 18/07a](#)). Ebenso bei der Begünstigtenstellung (OGH 03.08.2021, 8 Ob 101/20s).

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbots gegen Entgelt (VwGH 24.01.2022, [Ra 2021/13/0117](#)), den entgeltlichen Verzicht auf die Ausübung eines Optionsrechtes (VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059), die entgeltliche Abstandnahme von der Einbringung oder Fortführung von Besitzstörungsklagen (VwGH 25.06.2008, [2008/15/0132](#)) und den entgeltlichen Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts (VwGH 03.07.2003, 99/15/0003) als Leistung nach § 29 Z 3 EStG 1988 beurteilt.

Die belangte Behörde sieht einen entgeltlichen Verzicht des Bf. und damit eine Leistung gem. § 29 Z 3 EStG 1988 im Beschwerdefall gegeben, wobei sie diesen im Laufe des Beschwerdeverfahrens unterschiedlich begründete: *Begründung A.: Leistung = Verzicht auf die Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung; Begründung B.: Leistung = Verzicht auf Einbringung einer Klage gegenüber der Stiftung und der verbleibenden Begünstigten* (durch die Änderungen in der Stiftungsurkunde wurde der Bf. in der Ausübung seiner Stifterrechte beschränkt und hat seine Begünstigtenstellung verloren).

Unter Verzicht wird das Aufgeben eines Rechts ohne dass dieses auf einen anderen Inhaber übertragen wird definiert. Der vom Willen des Berechtigten getragene Verzicht bewirkt das Erlöschen (den Untergang) des davon betroffenen Rechts (vgl. *Holly* in Kletecka/Schauer, ABGB-ON^{1.06} § 1444 Rz 1, Stand 15.1.2021, rdb.at). Ob der Verzicht ein einseitiger Rechtsakt oder ein Vertrag ist, ist strittig, die Rechtsprechung wertet den Verzicht als Vertrag (*Bydlinski* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkomentar zum ABGB⁶, zu § 1444 ABGB Tz 2 mwH). In der Praxis ist dieser Unterschied allerdings gering, weil die Vertragstheorie von der Rechtsprechung insoweit abgeschwächt wird, als der Schuldner die Verzichtserklärung auch konkludent annehmen kann, zum Teil wird sogar widerspruchslose Entgegennahme der Erklärung für ausreichend erachtet, wobei auch die schlüssige Annahme zugangsbedürftige Willenserklärung ist. Erklärung gegenüber Dritten ist jedenfalls unzureichend (*Holly*, a.a.O., § 1444 Rz 14 und die dort zitierte Judikatur).

Entscheidungsrelevanz der zivilrechtlichen Frage:

In der im Zuge des Erörterungstermins vom 23. Mai 2022 überreichten "*Abschließenden Stellungnahme der Abgabenbehörde*" vertritt die belangte Behörde die Meinung, dass die zivilrechtliche Frage, ob M-Z. auch ohne Verzichtserklärung des Bf. die Stiftungsurkunde derart hätte abändern dürfen, dass nur mehr Y.Z. die Stifterrechte zukommen, für das vorliegende Beschwerdeverfahren nicht entscheidend sei, da aufgrund des Sachverhalts eine Verzichtserklärung schlüssig angenommen werden könne, unabhängig davon ob sie abgegeben hätte werden müssen.

Dem ist entgegenzutreten: Eingangs ist festzustellen, dass ein Verzicht in schriftlicher Form nicht vorliegt und die belangte Behörde ausführlich begründet, dass sich ein Verzicht schlüssig aus dem Sachverhalt ergebe bzw. der Text der Bedingung im Schenkungsvertrag und der Geschehnisablauf auf einen konkludenten Verzicht auf die Stifterrechte und Begünstigtenrechte schließen lasse. Der Verzicht sei entgeltlich und an die Übergabe der Sparbücher geknüpft gewesen. Insofern vermag die Argumentation in der "*Abschließenden Stellungnahme*", dass die zivilrechtliche Frage, ob die Stiftungsurkundenänderung auch ohne Zutun des Bf. möglich gewesen wäre, nunmehr doch irrelevant sei, nicht zu überzeugen, zumal in der von der belangten Behörde übernommenen Stellungnahme des Fachbereichs Finanzamt Wien 1/23 vom 31. Oktober 2018 ausführlich die zivilrechtliche Komponente des Falles gewürdigt wurde, um die daran anknüpfende steuerliche Beurteilung vorzunehmen. Der - den Sparbuchschenkungen zugrundeliegende - Schenkungsvertrag vom Datum IV enthält unter Punkt 4.1. (i) und (ii) zwei aufschiebende Bedingungen btr. den Bf.: Nach Punkt 4. 1. (i) soll folgende Eintragung btr. Änderung der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung im Firmenbuch erfolgen: Die Stiftungsurkunde soll derart abgeändert werden, dass der Bf. (und seine leiblichen Nachkommen) als Begünstigte und Letztbegünstigte und sonstig Berechtigte nicht mehr vorgesehen werden, und dass der Bf. (und seinen leiblichen Nachkommen) die ihnen derzeit bei der AB Privatstiftung aktuell oder potentiell zukommenden Ansprüche und Rechte, insbesondere Rechte als Begünstigte, Letztbegünstigte oder den Stiftern vorbehaltene Rechte nicht mehr zukommen. Zuzufolge Punkt 4.1. (ii) des Schenkungsvertrages verzichtet die AB Privatstiftung auf ihre Stellung als Begünstigte, Letztbegünstigte und sonstig Berechtigte und auf die daraus erwachsenden und sonstigen Rechte in der BC Privatstiftung. In Punkt 4.2. Satz 1 wird festgehalten, dass die aufschiebenden Bedingungen spätestens bis 30. Juni 2012 erfüllt (oder auf deren Erfüllung allseitig verzichtet worden) sein müssen, ansonsten die Vereinbarung ihre Wirkung verliert, wenn nicht eine abweichende Vereinbarung getroffen wird.

Die belangte Behörde geht in der *Begründung A.* davon aus, dass die im Schenkungsvertrag bezeichnete Änderung der Stiftungsurkunde ohne entgeltlichen Verzicht des Bf. nicht möglich gewesen wäre. In dem Verzicht des Bf. auf seine Begünstigtenstellung liege die Gegenleistung zu den Sparbuchschenkungen der Schwester. In der *Begründung B.* sieht das Finanzamt die Gegenleistung des Bf. darin, dass der Bf. auf eine Klage gegenüber der Stiftung und den verbleibenden Begünstigten, weil er in der Ausübung seiner Stifterrechte beschränkt werde und seine Begünstigtenstellung verliere, verzichte. In dem Verzicht auf Einbringung einer Klage liege die Gegenleistung zu den Sparbuchschenkungen der Schwester und der Errichtung einer eigenen Stiftung (der BC Privatstiftung). Beiden Begründungsvarianten gemeinsam ist die rechtliche Subsumtion des jeweils angenommenen entgeltlichen Verzichts - Begründung A: Verzicht auf die begünstigte Stellung in der AB Privatstiftung, Begründung B: Verzicht auf Klage gegenüber der AB Privatstiftung und den verbliebenen Begünstigten - als Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG 1988. Zur Prüfung dieser Rechtsansicht des Finanzamtes ist in einem ersten Schritt zu untersuchen, ob bei der Begründung A. der Leistung "Aushändigung eines Sparbuches" die Gegenleistung "Verzicht auf Begünstigtenstellung", bzw. bei der Begründung B. der Leistung "Aushändigung eines Sparbuches und Errichtung einer eigenen Stiftung" die Gegenleistung "Verzicht auf Klage" gegenübersteht. Die Gegenleistung des Bf. iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 setzt aber jedenfalls voraus, dass Rechte bestehen, auf die der Bf. überhaupt verzichten kann, d.h., die von der belangten Behörde jeweils angeführte Verzichtshandlung muss tatsächlich eine *conditio sine qua*

non für die Änderung der Stiftungsurkunde bzw. Stiftungszusatzurkunde sein. Sollte nach diesem Prüfungsschritt feststehen, dass ein Verzicht - und damit auf Seiten des Bf. ein Leistungsaustausch iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 - vorliegt, ist in einem zweiten Schritt zu untersuchen, ob Frau Y.Z. durch den Verzicht ein wirtschaftlicher Vorteil erwachsen ist.

Ad A. - Verzicht auf Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung:

§ 3 Privatstiftungsgesetz (PSG) lautet:
 "Stifter, *Zustiftung*
 (1) Stifter einer Privatstiftung können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein. Eine Privatstiftung von Todes wegen kann nur einen Stifter haben.
 (2) Hat eine Privatstiftung mehrere Stifter, so können die dem Stifter zustehenden oder vorbehaltenen Rechte nur von allen Stiftern gemeinsam ausgeübt werden, es sei denn, die Stiftungsurkunde sieht etwas anderes vor.
 (3) Rechte des Stifters, die Privatstiftung zu gestalten, gehen nicht auf die Rechtsnachfolger über.
 (4) Wer einer Privatstiftung nach ihrer Entstehung Vermögen widmet (Zustiftung), erlangt dadurch nicht die Stellung eines Stifters."

Die Regelung des [§ 3 Abs. 2 PSG](#) ist nach einhelliger Auffassung dispositiv (zB OGH 15.12.2014, [6 Ob 210/14x](#), mwH), weshalb diese Bestimmung keine Grundlage für die Annahme einer allgemeinen Treuepflicht bietet (siehe *Arnold*, Privatstiftungsgesetz - Kommentar³, Rz 54c mwH).

§ 33 PSG normiert auszugsweise:
 "Änderung *der Stiftungserklärung*
 (1) *Vor dem Entstehen* ...
 (2) Nach dem Entstehen einer Privatstiftung kann die Stiftungserklärung vom Stifter nur geändert werden, wenn er sich Änderungen vorbehalten hat. Ist eine Änderung wegen Wegfalls eines Stifters, mangels Einigkeit bei mehreren Stiftern oder deswegen nicht möglich, weil Änderungen nicht vorbehalten sind, so kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen der Stiftungserklärung zur Anpassung an geänderte Verhältnisse vornehmen. Die Änderung bedarf der Genehmigung des Gerichts.
 (3) Der Stiftungsvorstand hat die Änderung ... zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Die Änderung wird mit der Eintragung in das Firmenbuch wirksam."

Der Stifter kann somit eine Änderung der Stiftungserklärung nach Entstehen der Privatstiftung mit Eintragung im Firmenbuch nur dann vornehmen, wenn er sich eine derartige Änderung ausschließlich in der Stiftungserklärung (§ 9 Abs. 2 Z 6 iVm. § 10 Abs. 2 PSG) ausdrücklich vorbehält. Bei einem umfassenden, nicht eingeschränkten Änderungsvorbehalt in der Stiftungserklärung ist grundsätzlich jede Änderung der Stiftungsurkunde zulässig (vgl. OGH 26.04.2006, [3 Ob 16/06h](#)), und kann der Zweck, die Begünstigten oder die Höhe der Zuwendungen vollständig geändert werden (vgl. *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Gesellschaftsrecht², Rz 7/125 und die dort zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung des OGH; ebenso *Arnold*, Privatstiftungsgesetz - Kommentar³, Rz 42 zu § 33).

In der Literatur umstritten ist, ob und inwieweit aus einer *Begünstigtenstellung* bzw. einer *Letztbegünstigtenstellung* Grenzen bei der Änderungsbefugnis resultieren können. Grundsätzliche Einigkeit besteht in der Lehre dahin gehend, dass dann, wenn Begünstigten kein durchsetzbarer Anspruch gegen die Privatstiftung eingeräumt wird, die Begünstigtenstellung bzw. auch die Höhe, Häufigkeit und Fälligkeit von Zuwendungen durch den Stifter in Ausübung seines Änderungsrechts durch Änderung der Stiftungserklärung geändert bzw. beseitigt werden können (vgl. *Arnold*, Kommentar zum PSG³, § 33 Rz 43 und dem dortigen Verweis auf *Kalss*, *Kathrein & Co. Stiftungsletter* 2006, Ausgabe 8, 4 [6] ua).

Nach *Nowotny* ist die Begünstigtenstellung aber auch ohne Vorliegen eines klagbaren Anspruchs dann unabänderlich, wenn sie von einer Gegenleistung, die der Begünstigte in diesem Zusammenhang erbracht hat - etwa Abgabe eines Pflichtteilsverzichts; wohl auch Vermögenszuwendungen an die Privatstiftung etc. -, bedingt war. Soweit eine Gegenleistungssituation bestehe, ist von einem Vertrag zugunsten Dritter auszugehen und könne der Begünstigte in einer derartigen Situation auch im Außenverhältnis die Unzulässigkeit einer Änderung in diesem Punkt geltend machen und zwar im Wege der Klage gegen die Privatstiftung auf Erbringung der Leistungen, dh der Zuwendungen (*Arnold*, a.a.O., mit Verweis auf JBl 2003, Heft 10a, S. 782 f). *Arnold* stellt dieser Argumentation entgegen: Wird das Änderungsrecht in der Stiftungsurkunde aber nicht (etwa zum Schutz der Begünstigten) eingeschränkt, ist auch bei Vorliegen einer Gegenleistungssituation (als vertragliche Grundlage einer Treuebindung des Stifters gegenüber dem Begünstigten) die Änderung als solche stiftungsrechtlich noch nicht unzulässig, allerdings kann ein Begünstigter in derartigen Situationen den Stifter gegebenenfalls (im streitigen Verfahren) auf Unterlassung oder Rückgängigmachung einer entsprechenden Änderung der Stiftungserklärung klagen oder in Hinblick auf seine Gegenleistung sonstige Rechtsbehelfe geltend machen (etwa Wegfall der Geschäftsgrundlage, mitunter auch Irrtumsanfechtung). Ein trotz wirksamer Änderung der Stiftungserklärung (zB Beseitigung der Begünstigtenstellung) gegebener unmittelbarer Anspruch des (vormals) Begünstigten gegen die Privatstiftung auf Erbringung von Leistungen (Zuwendungen) ist aber grundsätzlich nicht gegeben (vgl. *Arnold*, a.a.O., Rz 43).

Der Oberste Gerichtshof hat sich in seiner Entscheidung vom 22. Oktober 2020, 6 Ob 200/20k, mit der Zulässigkeit einer nachträglichen Einschränkung von Gestaltungsrechten der Mitstifter durch einen änderungsbefugten Hauptstifter und der Grenze der rechtsmissbräuchlichen Ausübung bei einer "Staffelung von Stifterrechten" - d.h., die Stifterrechte können zunächst nur von bestimmten Stiftern und ab einem gewissen Zeitpunkt (zumeist ab dem Ableben der ersten Stiftergeneration) durch die übrigen Stifter

(zweite Stiftergeneration) ausgeübt werden (vgl. *Hayden*, a.a.O., S. 402) - befasst. In dieser Entscheidung hat der OGH die abgestufte Zuordnung ausdrücklich für zulässig erachtet. Der OGH anerkannte in der Entscheidung die Gestaltungen und Formulierungen in Stiftungsurkunden, wonach zunächst nur eine Person oder auch eine juristische Person oder eine Personengesellschaft als Stifterin, die Stifterrechte allein ausüben kann und das Recht zur konkreten Ausübung erst mit deren Tod oder mit Ablauf einer bestimmten Zeit an eine andere Stifterperson übergeht (vgl. *Résumé-Protokoll* des Fachgesprächs "Aktuelles zum Stiftungsrecht", GesRZ 6/2021, S. 380 unter Verweis auf OGH 22.10.2020, [6 Ob 200/20k](#)). Der OGH hat sich in dieser Entscheidung aber auch mit spezifisch innerhalb einer Stiftermehrheit - wie auch im Beschwerdefall gegeben - bestehenden Gestaltungsgrenzen auseinandergesetzt. Mitstifter können sich zum Schutz vor Eingriffen in ihre Rechtsposition insb. auch auf die Tatbestände des Rechtsmissbrauchs (§ 1295 Abs. 2 ABGB) und/oder eine Treupflichtverletzung berufen (vgl. *Hayden*, Gestaltungsspielraum bei nachträglichen Beschränkungen des Änderungsrechts, RdW Heft 6/2021, S. 406). Der OGH hat zur Frage der Ausübungsschranken der Änderungsrechte wie folgt ausgeführt: "*Bei zeitlicher Staffelung der Gestaltungsrechte für den aktuell allein änderungsberechtigten Stifter bestehen zwar gewisse Grenzen bei der Ausübung seines Änderungsrechts. Diese dürfen allerdings nicht allzu eng gezogen werden, haben doch die zeitlich nachgelagerten Mitstifter mit dem Umstand, dass sie die zeitliche Staffelung akzeptiert haben, eben auch akzeptiert, dass der zeitlich vorgelagerte Mitstifter zunächst allein Änderungen vornehmen kann; insoweit stellt eine solche Regelung den bewussten Ausdruck einer Willenseinigung und einer Hierarchie dar ...*". Somit sieht der OGH bei einer abgestuften Zuordnung aufgrund der Willenseinigung der Stifter die alleinige Ausübung der Änderungsbefugnis durch den aktuell änderungsberechtigten Stifter für ausdrücklich zulässig an. Die Grenze sieht der OGH dort gegeben, wo Rechtsmissbrauch in Gestalt eines krassen Missverhältnisses der Interessen vorliegt. Dies muss für den jeweiligen Einzelfall beurteilt werden (vgl. *Gruber/Zollner*, Überblick über die höchstgerichtliche Judikatur in Stiftungssachen im Jahr 2020 in: PSR Heft 1/2021, S. 6 zu OGH 22.10.2020, [6 Ob 200/20k](#)). Als Kriterien, an welchen sich die Interessenabwägung orientieren kann, finden sich in OGH 6 Ob 200/20k, dass ein Mitstifter den Großteil des Stiftungsvermögens aufbringt und die Beurteilung welche Rechte konkret beschnitten werden bzw. den anderen Stiftern trotz Änderung der Stiftungserklärung verbleiben. Da im Fall OGH 22.10.2020, [6 Ob 200/20k](#), der Revisionswerber seine Begünstigtenstellung nicht verlor und seine Stifterrechte lediglich an Zustimmungsvorbehalte geknüpft wurden, sah der OGH jedenfalls keinen rechtsmissbräuchlichen Eingriff in die Stifterrechte. Hierin liegt auch der Unterschied zum (von beiden Verfahrensparteien zitierten) Erkenntnis OGH 27.02.2017, [6 Ob 122/16h](#), wo der Stifter zuerst den Mitstiftern Erbrechtsverzicht für die Einräumung einer Begünstigtenstellung abtätigte, um ihnen diese Begünstigtenstellung später eigenmächtig wieder zu entziehen (vgl. *Rizzi / Ringhofer*, "Zeitliche Staffelung von Stifterrechten und deren Bindung an die Zustimmung anderer Organe oder Personen", in: *ecolex* 4/2021, S. 334).

Wie ausgeführt zieht der OGH die Grenze zum Rechtsmissbrauch erst bei einem krassen Missverhältnis der Interessen der Mitstifter, die sich letztlich aus der Interpretation des Stiftungszwecks und dem Einzelfall der jeweiligen Stiftung konkretisiert. Nach der Rechtsprechung des OGH gilt für organisationsrechtliche Bestimmungen einer Stiftungserklärung der Grundsatz der objektiven Auslegung. Zu den organisationsrechtlichen Regelungen gehören insb. Regelungen über das Änderungs- und Widerrufsrecht des Stifters sowie Regelungen über die Bestellung und Abberufung von Organmitgliedern (siehe *Briem*, Zur Auslegung der Stiftungserklärung und zur Begünstigtenstellung, GesRZ Heft 6/2021, S. 412 mwH und Judikatur).

Diese für den Beschwerdefall relevanten und objektiv auszulegende Punkte der Stiftungsurkunde in der Fassung vom Datum III (als letzte geänderte Fassung vor dem Jahr 2012) und vom Datum IV beinhalten zusammenfassend folgende Regelungen:

Stiftungsurkunde idF. zum Datum III:
 - Stifter (Punkt I): Als Stifter sind drei Generationen der Familie Z. genannt (= Eltern - Kinder - Enkelkinder);
 - Begünstigte (Punkt VI): Erstbegünstigte sind die Stifter und deren Nachkommen; Zweitbegünstigte sind nach dem Ableben der Erstbegünstigten die Nachkommen der Erstbegünstigten;
 - Änderungsrechte der Stiftung(zusatz)urkunde (Punkt XIII): Die Stifter verfügen über uneingeschränkte Änderungsrechte; Änderungen erfolgen unter Bedachtnahme des Punktes XV; bei Wegfall der zur Änderungen berechtigten Stifter oder bei mangelnder Einigkeit wird dem Stiftungsvorstand das entsprechende Pouvior eingeräumt;
 - Widerrufsrecht (Punkt XIV): Die Stifter;
 - Ausübung der den Stiftern vorbehaltenen Rechte (Punkt XV): Diese Rechte werden zuerst von den beiden Elternteilen gemeinsam, nach Tod eines Teiles durch den überlebenden Teil alleine ausgeübt; nach Ableben beider Elternteile werden die Rechte von der zweiten Generation (= drei Kinder) gemeinsam ausgeübt; nach Tod eines Teiles der zweiten Generation treten dessen Kinder (= dritte Generation) ein; nach Tod aller Teile der zweiten Generation tritt die dritte Generation ein.

Stiftungsurkunde idF. zum Datum IV:
 - Stifter (Punkt I): Als Stifter sind drei Generationen der Familie Z. genannt (= Eltern - Kinder - Enkelkinder);
 - Begünstigte (Punkt VI): Erstbegünstigte sind die Mutter M-Z. und Y.Z. sowie die Nachkommen von Y.Z.; Zweitbegünstigte sind nach Ableben von Y.Z. deren Nachkommen. Keine Zweitbegünstigten gibt es nach dem Ableben von M-Z.;
 - Änderungsrechte der Stiftung(zusatz)urkunde (Punkt XIII): Y.Z. und ihre fünf Kinder verfügen über uneingeschränkte Änderungsrechte; bei Wegfall der zur Änderungen berechtigten Stifter oder bei mangelnder Einigkeit wird dem Stiftungsvorstand das entsprechende Pouvior eingeräumt;
 - Widerrufsrecht (Punkt XIV): Y.Z. und ihre Kinder;
 - Ausübung der den Stiftern vorbehaltenen Rechte (Punkt XV): Diese Rechte werden von Y.Z. und ihre Kinder gestaffelt wie folgt

ausgeübt: Zu Lebzeiten werden die Rechte von Y.Z. alleine ausgeübt, nach ihrem Tod üben die Kinder die Rechte gemeinsam aus; nach dem Tod von Y.Z. und eines Kindes üben die übrigen Kinder die Rechte gemeinsam aus, wobei eine Änderung des Punktes XV nicht mehr möglich ist.

Zur *Staffelung* *der* *Stifterrechte:*
In beiden Fassungen liegt dieselbe Stiftergemeinschaft (die Stiftung wurde von mehreren Personen errichtet) vor. In der ursprünglichen Stiftungsurkunde vom Datum I bis zur Fassung vom Datum III werden "gestaffelte" Stifterrechte wie folgt vorgesehen:

Das Recht Änderungen vorzunehmen wird allen Stiftern zugeordnet (s. Punkt XIII Abs. 1). Allerdings wird die Ausübung der den Stiftern vorbehaltenen Rechte den einzelnen Stiftern in der zeitlichen Abfolge unterschiedlich eingeräumt, und zwar wie in Punkt XV vorgesehen: Erste Generation, nach Ableben beider Teile der ersten Generation folgt die zweite Generation, nach Ableben eines Teiles der zweiten Generation folgt eine gemischte Ausübung von zweiter und dritter Generation. Diese abgestufte Zuordnung, d.h., dass die Ausübung der Stifterrechte den einzelnen Stiftern in der zeitlichen Abfolge unterschiedlich eingeräumt wird, wurde wie bereits ausgeführt, vom OGH ausdrücklich für zulässig erachtet (nochmals OGH 22.10.2020, 6 Ob 200/20k).

Die oben genannten Punkte in der Stiftungsurkunde entsprechend daher der OGH-Judikatur. Dr Bf. als Stifter der zweiten Generation hat somit bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der ursprünglichen Stiftungsurkunde akzeptiert, dass die zeitlich vorgelagerten Mitstifter (also die erste Generation, d. s. seine Eltern, bzw. nach Ableben des Vaters seine Mutter alleine) von ihrem Änderungsrecht und zwar unbeschränkt und ohne Mitsprache der nachgereihten Stiftergenerationen Gebrauch machen können, was schließlich auch tatsächlich eingetreten ist. Dem Bf. als nachgereihter Mitstifter (Stifter der zweiten Generation) musste damit zum Zeitpunkt der Errichtung der Stiftungsurkunde bewusst sein, dass seine Rechte durch Änderungen der vorgereichten Stiftergeneration auch (vollständig) beseitigt werden können. Das Bundesfinanzgericht sieht in den Bestimmungen der vorliegenden Stiftungsurkunden- und Stiftungszusatzurkunde in den jew. Fassungen auch keine rechtsmissbräuchlichen Bestimmungen verankert. So findet sich bspw. in keinem dieser Urkunden eine Pflichtteilsverzichtsklausel wie im Sachverhalt der von den Verfahrensparteien genannten OGH Entscheidung vom 27.02.2017, 6 Ob 122/16h, gegeben, und sind auch keine sonstigen unlauteren Motive erkennbar.

Den Ausführungen der belangten Behörde zur Treuepflicht in der im Zuge des Erörterungstermins übergebenen "*Abschließenden Stellungnahme*", dass durch die abgeänderten Änderungs- und Widerrufsrechte idF. Datum IV ein krasses Missverhältnis zum Stiftungszweck abzuleiten wäre, wenn nicht das Vermögen durch die Errichtung von Substiftungen und Abfindungszahlungen aufgeteilt worden wäre, ist zu entgegnen: Bereits mit der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der Fassung vom Datum II wurde die Errichtung von Substiftungen als weiterer Stiftungszweck eingefügt (s. Punkt IV Abs. 3 Stiftungsurkunde bzw. Punkt IV Abs. 11 Stiftungszusatzurkunde in der Fassung vom Datum II). In Folge wurden die BC und CD Privatstiftung am ccc errichtet, wobei bei der BC Privatstiftung als Stifter der Bf. und die AB Privatstiftung genannt sind (s. Firmenbuchauszug zu FN yyy und Stiftungsurkunde). Mit der Stiftungsurkunde- und Stiftungszusatzurkundenänderung vom Datum III bzw. Datum IIIa wurde der Stiftungszweck der AB Privatstiftung im Punkt IV Abs. 3 bzw. Punkt IV Abs. 11 erweitert und die AB Privatstiftung berechtigt ihr Vermögen auf die Familienstämme, insbesondere auf die CD Privatstiftung und BC Privatstiftung, zu übertragen. Bis zum Zeitpunkt der Stiftungsurkundenänderung vom Datum IV waren daher - der Bf. Stifter und Begünstigter in der AB Privatstiftung und (Mit)Stifter der Substiftung BC Privatstiftung, - Frau C.Z. Stifterin und Begünstigte in der AB Privatstiftung und (Mit)Stifterin der Substiftung CD Privatstiftung (s. Firmenbuchauszug zu FN zzz), - Frau Y.Z. Stifterin und Begünstigte der AB Privatstiftung.

Durch die Änderungen der Stiftungsurkunde- und Stiftungszusatzurkunde vom Datum IV scheinen als Erstbegünstigte nur mehr Frau M-Z. und Frau Y.Z. auf (s. Punkt VI). Das Änderungsrecht kommt nicht mehr allen Stiftern, sondern nur mehr Y.Z. und ihren Kindern zu (s. Punkt XIII Abs. 1). Auch die Ausübung dieser Rechte ist auf diese Personen beschränkt (s. Punkt XV). Damit wurden zwar nicht nur die zeitlich gleichrangigen Mitstifter (Geschwister als Stifter der zweiten Generation) und die nachgelagerten Mitstifter (Stifter dritter Generation), sondern auch die zeitlich vorgelagerten Mitstifter (Stifter erster Generation) von den Änderungsrechten und von deren Ausübung gänzlich ausgeschlossen.

Allerdings liegt - wie bereits ausgeführt - ein unbeschränktes Änderungsrecht der überlebenden Stifterin der ersten Generation, Frau M-Z., vor. Die Änderungen wurden daher von Frau M-Z. mit Notariatsakt vom Datum IV (Gz 3219) alleine beschlossen und mit Beschluss des Stiftungsvorstandes vom selben Tag zur Kenntnis genommen. Da in solchen Fall grundsätzlich jede Änderung der Stiftungsurkunde zulässig ist (vgl. nochmals OGH 26.04.2006, 3Ob16/06h), sieht das Bundesfinanzgericht auch die Bestimmungen der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde in der Fassung ab Datum IV als zulässig an.

In Folge der Änderungen vom Datum IV verzichtete die AB Privatstiftung mit Erklärung vom Datum IV auf ihre Stellung als Begünstigte, Letztbegünstigte und sonstige Berechtigte und auf die daraus erwachsenden und sonstigen Rechte in der BC Privatstiftung

(ebenso in der CD Privatstiftung). Diese Vorgangsweise entspricht dem Stiftungszweck der Vermögensaufteilung laut Stiftungsurkunde in der Fassung vom Datum III und wird dies auch nochmals im Eingangssatz der Verzichtserklärung verdeutlicht, wenn es darin heißt, dass die Erklärung vor "*dem Hintergrund der Aufteilung des Vermögens der AB Privatstiftung auf die Familienstämme der Stifter der zweiten Generation*" abgegeben wird. Nach dieser Vermögensaufteilung stellte sich die Situation der Stifter der zweiten Generation der AB Privatstiftung folgendermaßen dar:

- Bf.: Stifter (s. Art. II Stiftungsurkunde vom ccc) und Begünstigter (s. Art. I Punkt 1.1. der Stiftungszusatzurkunde vom ccc) der BC Privatstiftung;
- Frau C.Z.: Stifterin und Begünstigte in der CD Privatstiftung;
- Frau Y.Z.: Stifterin und Begünstigte der AB Privatstiftung.

Die drei Stifter der zweiten Generation (und ihre Nachkommen) wurden nach Abschluss des Aufteilungsverfahrens somit jeweils als Begünstigte einer Stiftung eingesetzt.

Zudem ist bzgl. des Argumentes der belangten Behörde in der abschließenden Stellungnahme - unter Verweis auf OGH 27.02.2017, [6 Ob 122/16h](#) -, dass die Treupflicht auch die Ausübung eines einseitigen Änderungsrechts verhindern könne und mehrere Mitstifter grundsätzlich eine wechselseitige Treupflicht treffen würden zu entgegnen: Wie bereits ausgeführt hat der OGH in seiner Entscheidung 22.10.2020, 6 Ob 200/20k, Kriterien für die Interessenabwägung angeführt, so bspw. wer den Großteil des Stiftungsvermögens aufgebracht hat. Im Beschwerdeverfahren stammt das Stiftungsvermögen der AB Privatstiftung hauptsächlich von der ersten Stiftergeneration und Frau Y.Z. und nur zu einem kleinen Teil vom Bf. (und seiner zweiten Schwester): Laut Stiftungsurkunde vom Datum I brachte die erste Generation 730.000,00 ATS, d.s. ca. 72,3 % der gesamten Vermögenswerte, in die AB Privatstiftung ein. Entsprechend der Stiftungsurkunde wurde von der ersten Generation ein deutlich höherer Betrag geleistet als von der zweiten und dritten Generation gemeinsam (150.000,00 ATS und 130.000,00 ATS, gesamt 280.000,00 ATS d.s. ca. 27,7 %).

Zu beachten ist weiters, dass laut Stiftungszusatzurkunde vom Datum I Herr V.Z. (1.400.580,00 ATS) und Frau Y.Z. (8.705.868,00 ATS) zusätzliche erhebliche Vermögenswerte in Form von Geschäftsanteile (Gesamt-Nominale iHv. 10.106.448,00 ATS) in die AB Privatstiftung übertragen haben. Es ist daher festzuhalten, dass zum Zeitpunkt der Gründung der AB Privatstiftung im Dezember 1999 gemäß der Stiftungsurkunde und der Stiftungszusatzurkunde der Großteil des Stiftungsvermögens der AB Privatstiftung von der ersten Generation und von Frau Y.Z. aufgebracht wurde. Diesem Gesamtbetrag iHv. 10.886.448,00 ATS (= 730.000,00 ATS erste Generation + 50.000,00 ATS von Frau Y.Z. laut Stiftungsurkunde + 1.400.580,00 ATS V.Z. + 10.106.448,00 ATS Frau Y.Z. laut Stiftungszusatzurkunde) steht der Betrag des Bf. iHv. 50.000,00 ATS bzw. bei Zusammenzählung aller Übertragungen der zweiten Generation (außer von Y.Z.) und der dritten Generation der Betrag iHv. 230.000,00 ATS gegenüber. Es liegt damit jedenfalls kein krasses Missverhältnis der Interessen des Bf. gegenüber der weiteren Mitsifterin der zweiten Generation der AB Privatstiftung, Frau Y.Z., vor. Insbesondere kann eine - wie von der Behörde in der Stellungnahme vom 29. Juni 2022 vorgebracht - finanzielle Bevorzugung von Y.Z. auf Grundlage dieser Fakten nicht festgestellt werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der in der Stiftungsurkunde verankerten zeitlichen Staffelung der Gestaltungsrechte (Punkt XIII iVm. Punkt XV) zunächst die Stifter der ersten Generation alleine über das Änderungsrecht verfügten. Aufgrund des unbeschränkten Gestaltungsrechts konnten von Frau M-Z. als letzte Vertreterin der ersten Stiftergeneration die Änderungen alleine wirksam vorgenommen werden und bedurfte es hierzu keinerlei zusätzlicher Verzichtshandlungen oder Mitwirkungen bzw. Zustimmung von nachgereihten Mitsiftern. Eine sich ergebende Grenze der Änderungsbefugnis bzw. der alleinigen Ausübung der Gestaltungsrechte in Form des Vorliegens eines Rechtsmissbrauchs kann im Beschwerdefall nicht erkannt werden, da aufgrund der Ausgestaltung des Aufteilungsverfahrens kein krasses Missverhältnis der Interessen der Mitstifter festgestellt werden konnte. Auch eine sich aus der Treupflicht ergebene Grenze der Änderungsbefugnis liegt im Beschwerdefall nicht vor, da das Stiftungsvermögen der AB Privatstiftung hauptsächlich von der ersten Stiftergeneration und Frau Y.Z. und nur zu einem kleinen Teil vom Bf. (und seiner zweiten Schwester) stammte. Eine Benachteiligung des Bf. als Stifter der zweiten Generation kann auch aufgrund dieser deutlich unterschiedlichen Vermögenseinbringungen nicht festgestellt werden.

Da es schon an einem Mitwirkungsrecht des Bf. an den Änderungen der Stiftungs- und Begünstigtenrechte in der AB Privatstiftung fehlt, kann es auch keinen Verzicht des Bf. geben, setzt doch der Verzicht die Aufgabe eines bestehenden und damit eines verzichtbaren Rechts voraus. Mangels Vorliegens eines verzichtbaren Rechts erübrigt sich auch die weitere Auseinandersetzung, ob tatsächlich ein Verzicht des Bf. vorliegt.

Ad B. - Verzicht auf Klage der AB Privatstiftung bzw. den verbleibenden Begünstigten:

Nach der Argumentation der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung bestünde die erbrachte Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 darin, dass der Bf. auf eine Klage, weil er in der Ausübung seiner Stifterrechte beschränkt werde und seine Begünstigtenstellung verliere, gegenüber der Stiftung und den verbleibenden Begünstigten verzichtet habe. Dieser Verzicht auf eine Klage sei deswegen erfolgt, da der Bf. durch Errichtung einer eigenen Stiftung und durch die Übertragung des Sparbuches durch die verbleibende Begünstigte in der AB Privatstiftung, Frau Y.Z., wirtschaftlich abgefunden worden sei.

Der belangten Behörde ist dahingehend zuzustimmen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs die Abstandnahme von einer Klage btr. eines höchstpersönliches Rechtes Einkünfte aus § 29 Z 3 EStG 1988 darstellen (vgl. nochmals VwGH 25.06.2008, 2008/15/0132).

Zu prüfen ist daher, ob im Beschwerdefall ein Verzicht des Bf. auf Einbringung einer Klage btr. seiner höchstpersönlichen Rechte (Änderungsrecht, Begünstigtenstellung) vorliegt. Da im gesamten Verfahren von der belangten Behörde keine schriftliche Verzichtserklärung des Bf., weder gegenüber der AB Privatstiftung noch gegenüber Frau Y.Z., vorgelegt werden konnte, kann ein etwaiger Verzicht - wie vom Finanzamt auch vorgebracht - nur in konkludenter Form erfolgt sein.

- *Verzicht* *einer* *Klage* *gegen* *die AB Privatstiftung:*
Wie dargestellt, erfolgte die Übergabe der Sparbücher in den Jahren 2012 und 2014 von Frau Y.Z. an den Bf. Ein von der AB Privatstiftung geleistetes Entgelt für eine von der belangten Behörde intendierte Verzichtshandlung ist laut Sachverhalt nicht vorliegend und wurde von der belangten Behörde nicht behauptet. Es liegen auch kein Schriftverkehr oder sonstige Dokumente vor, aus denen sich eine entgeltliche Zuwendung der AB Privatstiftung an den Bf. für dessen Verzicht auf Einbringung einer Klage nachweisen oder zumindest glaubhaft machen lässt. Das Gegenleistungsverhältnis kann daher nur zwischen dem Bf. und seiner Schwester Y.Z. bestanden haben. Folglich hätte ein vom Finanzamt argumentierter entgeltlicher Verzicht nur gegen Frau Y.Z. - aus Sicht der AB Privatstiftung also gegenüber einer dritten Person -, nicht aber gegenüber der AB Privatstiftung selbst bestanden. Ein solcher Verzicht gegenüber - aus Sicht der AB Privatstiftung ihr gegenüber - Dritten ist aber unzureichend (vgl. nochmals *Holly*, a.a.O., § 1444 Rz 14), was auch durch eine aktuelle Entscheidung des OGH vom 03. August 2021 verdeutlicht wird. Der OGH hält darin fest, dass eine zwischen dem alten und dem nachfolgenden Begünstigten für eine Verzichtserklärung getroffenen Entgeltsvereinbarung, welche aus Sicht der Stiftung unter Dritten erfolgt ist, der Stiftung gegenüber keine rechtliche Wirkung hat (vgl. OGH 03.08.2021, 8 Ob 101/20s). Zwar kann ein Verzicht auch durch einen Vertrag zugunsten Dritter (§ 881 ABGB) vereinbart werden (RIS-Justiz RS0014090), für einen solchen fehlen aber im Beschwerdefall entsprechende Nachweise bzw. wurde das Vorliegen eines solchen von der belangten Behörde nicht behauptet. Es ist daher festzuhalten, dass kein klagbarer Anspruch des Bf. gegenüber der AB Privatstiftung bestanden hat. Mangels Vorliegens eines klagbaren Anspruchs kann auch kein Klagsverzicht gegenüber der AB Privatstiftung und damit keine Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 vorliegen.

Hinsichtlich des Vorbringens der belangten Behörde, dass der Bf. neben den Sparbuchschenkungen auch durch die Errichtung einer Stiftung (im Beschwerdefall der BC Privatstiftung) von einer Klage abgehalten wurde, ist darauf zu verweisen, dass die Errichtung von Substiftungen und die Vermögensübertragung in dieselben bereits durch die Änderung der Stiftungsurkunde vom xx Februar 2011 als (weiterer) Stiftungszweck der AB Privatstiftung erfasst wurden. Die BC Privatstiftung wurde sodann am ccc von den Stiftern AB Privatstiftung und dem Bf. errichtet. Entsprechend des soeben genannten Zwecks der AB Privatstiftung wird in der Stiftungszusatzurkunde der BC Privatstiftung als Grund für die Einrichtung dieser Stiftung in der Präambel ausgeführt: "*Die Stifter sehen durch die künftige Einbringung von Anteilen an Gesellschaften, die im Eigentum von Mitgliedern der Familie Z. stehen und anderer Vermögenswerte in eine Privatstiftung die Erfüllung des Wunsches nach Werterhaltung ihres Vermögens sowie ordnungsgemäße Willensbildung für die AB Privatstiftung und die Familie von X.Z. sowie* *dessen* *Nachkommen* *als* *am* *besten* *gewährleistet.*" Die Errichtung der BC Privatstiftung erfolgte daher inhaltlich im Sinne des ab xx Februar 2011 in der Stiftungsurkunde enthaltenen weiteren Stiftungszweckes der AB Privatstiftung und zeitlich bereits deutlich vor der Stiftungsurkundenänderung und der Errichtung des Schenkungsvertrags vom Datum IV. Dass eine Klagsintention des Bf. nicht vorgelegen ist, wird auch durch die "Absichtserklärung" btr. Vermögensaufteilung der AB Privatstiftung vom Datum II deutlich. In Punkt III wurde festgehalten: "*Das gesamte Vermögen der AB Privatstiftung soll zu wertmäßig gleichen Teilen in die Vermögenssphäre von IS, AH und PH [Anm. BFG: Abkürzungen der Namen der drei Geschwister] übertragen werden, wobei die Übertragung ins Privatvermögen beziehungsweise auch an Substiftungen in der Sphäre der jeweiligen Personen erfolgen kann. Das aktuelle Privatvermögen der Kinder wird wertmäßig bei der Verteilung nicht berücksichtigt...*"

Das Bundesfinanzgericht kann aus den vorgelegten Dokumenten und Schriftstücke nicht erkennen, dass die Gründung der BC Stiftung im zz 2011 zum Zwecke eines Klagsverzichtes des Bf. für eine erst im yx 2012 stattfindende Stiftungsurkundenänderung der AB Privatstiftung erfolgt ist.

- *Verzicht* *einer* *Klage* *gegen* *die verbliebene* *Begünstigte* *der AB Privatstiftung,* *Frau Y.Z.:*
Aus dem soeben Ausgeführten konnte im Beschwerdeverfahren eine Leistung des Bf. iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 in Form eines Klagsverzichts lediglich gegenüber Frau Y.Z. abgegeben werden. Diese Abstandnahme von einer Klage sei mangels schriftlicher Verzichtserklärung konkludent erfolgen, wobei die belangte Behörde insbesondere aufgrund der im Schenkungsvertrag enthaltenen Bedingungen die Grundlage für eine Verzichtshandlung zu erkennen verneint.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) iVm. § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der

freien

Beweiswürdigung).

Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.07.2011, [2009/17/0132](#)).

Aus den vorgelegten Unterlagen lassen sich keine schriftlichen Aufzeichnungen oder Korrespondenzen zwischen den Bf. und der AB Privatstiftung bzw. Frau Y.Z., die auf eine etwaige Klageeinbringung oder Androhung einer solchen durch den Bf. hinweisen würden, erkennen. In der mündlichen Verhandlung wurde von belangten Behörde bestätigt, dass kein solcher Schriftverkehr vorliegt. Aus der "Absichtserklärung" btr. Vermögensaufteilung der AB Privatstiftung vom Datum II ist ersichtlich, dass das Ziel einer gleichmäßigen Aufteilung erreicht werden sollte (s. Punkt VII: "*Die gegenständliche Vereinbarung erfolgt vor dem Hintergrund einer fairen Vermögensaufteilung*"). Dies entspricht dem vom Bf. mehrmals vorgebrachten Argument, dass es Bestreben der Mutter gewesen sei, alle Kinder gleich zu behandeln und das Vermögen gleich aufzuteilen. Zu diesem Zweck war es notwendig, dass von Frau Y.Z., die hinsichtlich der Vermögenswerte bessergestellt war als ihre zwei Geschwister, Ausgleichszahlungen zu tätigen, wie aus Punkt VI der Absichtserklärung deutlich wird: "*Da die drei oben dargestellten Vermögensmassen wertmäßig nicht ident sind, sind Ausgleichszahlungen erforderlich (im wesentlichen Zahlungen von AH an PH und an IS).*"

Aufgrund des Sachverhalts und der vorliegenden Beweismittel sieht das Bundesfinanzgericht in Ausübung der freien Beweiswürdigung die Darstellung des Bf., dass die schon schwer erkrankte Mutter eine geregelte Aufteilung des Stiftungsvermögens auf ihre drei Kinder wollte und die Übergabe der Sparbücher durch die Schwester aus einem moralischen Hintergrund getätigt worden ist, um eine Ungleichbehandlung der Geschwister auszugleichen, als nachvollziehbar an. In den aufschiebenden Bedingungen des Schenkungsvertrags kann das Bundesfinanzgericht keine Gegenleistung für einen Klagsverzicht erkennen, sondern vielmehr eine zeitliche Vorgabe bis wann das Aufteilungsverfahren hinsichtlich des Stiftungsvermögens abgeschlossen werden sollte. Aus diesem Grund wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auch im Punkt 4.2 des Schenkungsvertrags eine Frist bis 30. Juni 2012 festgehalten. Nur unter diesem Aspekt ist der Notariatsakt verständlich, denn für die Sparbuchschenkung selbst wäre aufgrund der tatsächlichen Übergabe ein Notariatsakt rechtlich gem. § 1 lit. d Notariatsaktsgesetz überhaupt nicht notwendig gewesen. Letzteres wird auch dadurch ersichtlich, dass im Jahr 2014 für die diesbezügliche Sparbuchschenkung kein Notariatsakt errichtet wurde.

Liest man diese Bedingungen des Schenkungsvertrags gemeinsam mit Punkt XIV der Absichtserklärung vom Datum II, wird deutlich, dass das Ziel eine rasche Umsetzung der Vermögensaufteilung war: "*EH wird unter diesen Voraussetzungen als Stifterin der ersten Generation der AB Privatstiftung alle nötigen Schritte setzen und Maßnahmen vornehmen um die oben beschriebene Aufteilung des Vermögens der AB Privatstiftung zeitnahe umzusetzen. PH, IS und AH werden ebenfalls alle nötigen Schritte setzen, die für die Umsetzung dieser Vereinbarung erforderlich sind.*" Ebenso lässt sich aus der Verzichtserklärung der AB Privatstiftung vom Datum IV kein Anhaltspunkt für eine angedrohte oder zu befürchtende etwaige Klage als Grund für den Verzicht der AB Privatstiftung erkennen, sondern wird hier abermals auf die getroffenen Beschlüsse von Frau M-Z. und des Stiftungsvorstandes Bezug genommen und als Bedingung die Eintragung der Änderung der Stiftungsurkunde in das Firmenbuch genannt (s. Punkt 2 der Verzichtserklärung). Auch diese Diktion lässt vielmehr auf eine rasche Beendigung des Aufteilungsverfahrens schließen.

Nur ergänzend wird darauf hingewiesen, dass selbst in dem - hier nicht vorliegenden - Fall einer bestehenden Verzichtserklärung des Bf. aus folgenden Gründen keine Leistung iSd. § 29 Z 3 EStG 1988 gegeben ist: - Frau Y.Z. verfügte als nachgereichte Mitstifterin der zweiten Generation ebenso wie der Bf. über kein rechtliches Mitsprache- bzw. Zustimmungsrecht zu Lebzeiten von Frau M-Z.. Diesbezüglich wird auf die Ausführungen unter Punkt *Ad. A.* dieses Erkenntnisses verwiesen. Die Änderungen der Stiftungsurkunde der AB Privatstiftung wurden entsprechend alleine von M-Z. mit Notariatsakt vom Datum IV (Gz 3219) beschlossen und vom Stiftungsvorstand mit Beschluss (Notariatsakt Gz 3221) bestätigt. Der Bf. hätte daher gegenüber Frau Y.Z. keinen rechtswirksamen Verzicht betreffend seiner Begünstigtenstellung in der AB Privatstiftung mangels entsprechender rechtlicher Position von Frau Y.Z. (= nachgereichte Stifterin der zweiten Generation) abgeben können.

- Schließlich ist die laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu § 29 Z 3 EStG 1988 weitere notwendige Voraussetzung eines wirtschaftlichen Vorteils von Frau Y.Z. nicht gegeben: Wie bereits unter Punkt *Ad. A.* ausgeführt, brachte Frau Y.Z. im Gründungszeitpunkt 1999 einen Betrag von gesamt 8.755.868,00 ATS in die AB Privatstiftung ein, während der Bf. lediglich 50.000,00 ATS übertrug. Mit der Aufteilung der in den Folgejahren vergrößerten Vermögenswerte auf drei Privatstiftungen im Jahr 2012 wurde das verfügbare Vermögen - welches zu einem beträchtlichen Anteil von Frau Y.Z. eingebracht wurde - der AB Privatstiftung verringert. Dazu hat Frau Y.Z. mit den jeweils zwei Sparbuchschenkungen einen Betrag von 3.000.000,00 Euro im Jahr 2012 und 625.000,00 Euro im Jahr 2014 an den Bf. und Frau Soulier gemäß der "Absichtserklärung" vom Datum II als Ausgleichszahlung geleistet. Als "Ausfluss" der Änderungen im Jahr 2012 ist Frau Y.Z. - genau wie ihre bFeiden Geschwister - Alleinbegünstigte in einer Privatstiftung geworden, wobei die AB Privatstiftung im Vergleich zu ihrer Gründung samt Anwachsung nur mehr über einen deutlich verringerten Vermögensbestand verfügte. Das Bundesfinanzgericht kann in dieser Konstellation keinen wirtschaftlichen Vorteil bei Frau Y.Z. erkennen.

Damit ist festzuhalten, dass im Beschwerdeverfahren auch keine Verzichtshandlungen des Bf. auf eine etwaige Klage und damit auch keine Leistung gem. § 29 Z 3 EStG 1988 vorgelegen sind.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass durch die Sparbuchübergaben von Frau Y.Z. an den Bf. in den Jahren 2012 und 2014 der Tatbestand des § 29 Z 3 EStG nicht verwirklicht wurde und es sich bei diesem Vorgang um Schenkungen handelt, welche als Ausfluss der vereinbarten Vermögensaufteilung zu sehen sind und etwaige Ungleichbehandlungen unter den Geschwistern ausgleichen sollten.

2.2. Zu Spruchpunkt III. (Gegenstandloserklärung Anspruchszinsen 2012 und 2014)

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären. Nach § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde im Fall der Zurücknahme (Abs. 1) mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Der Bf. hat in der mündlichen Verhandlung vom 30. Juni 2022 die Beschwerde gegen die Anspruchszinsen 2012 und 2014 zurückgenommen. Die Beschwerde war daher gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären und das Beschwerdeverfahren einzustellen.

2.3. Zu Spruchpunkt II und IV. (Revision Erkenntnis & Revision Beschluss)

ERKENNTNIS:

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

Da zur strittigen Rechtsfrage, ob der Entfall von Gestaltungsrechten des nachgeordneten Mitstifters und seiner Begünstigtenstellung selbst bei entsprechender Deckung in der Stiftungsurkunde in Form eines unbeschränkten Änderungsrechts zugunsten des aktuell änderungsberechtigten Stifters ohne Zustimmung der betroffenen Person (Mitstifter) zulässig ist, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

BESCHLUSS:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Die Einstellung des Beschwerdeverfahrens ergibt sich im Fall der Zurücknahme der Beschwerde unmittelbar § 256 Abs. 3 BAO, weshalb keine Rechtsfrage vorliegt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es war daher auszusprechen, dass die (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 29. Juni 2022