

# Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Auflösung der Privatstiftung

§ 27 Abs 1 Z 7 und 9  
EStG 1988

Nur der Widerruf der Privatstiftung führt zur Kürzung um Stiftungseingangswerte (§ 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988), nicht aber Auflösung wegen Nichterreichens des Stiftungszweckes.

UFS 24.02.2012,  
RV/1971-W/10

Eine verfassungskonforme Interpretation findet - wie jede andere - ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes. Aufgrund der unmissverständlichen Bedeutung des Wortes „Widerruf“ ist eine Subsumtion der Auflösung der Privatstiftung wegen Nichterreichens des Stiftungszweckes darunter nicht möglich. Es liegt auch offensichtlich keine „echte Lücke“ vor, die durch Analogie zu schließen wäre.

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

Die A-Privatstiftung (Bw.) wurde mit Stiftungsurkunde vom 26. November 2003 errichtet, wobei von den Stiftern ein Betrag von insgesamt 70.000 € als Stiftungsvermögen gewidmet und einbezahlt wurde.

Zweck der Stiftung war nach § 2 Z 1 der Stiftungsurkunde die Unterstützung und Förderung vom Stiftungsvorstand festzustellender Personen sowie die Verwaltung von Vermögenswerten aller Art, insbesondere von Beteiligungen und Immobilien.

Am 8 Oktober 2008 fasste der Stiftungsvorstand den einstimmigen Beschluss, die Privatstiftung auszulösen und das Stiftungsvermögen unter Anwendung von § 32 Z 4 EStG 1988 an den Erststifter B allein rückzuübertragen. Erläuternd wurde ausgeführt, dass das Stiftungsvermögen ausschließlich in einen Wertpapierdepot veranlagt sei und die ursprünglich vorgesehene Einbringung von Gesellschaftsanteilen sowie weiteren Vermögenswerten nicht erfolgt sei. Die ausreichende und wirtschaftlich sinnvolle Erfüllung des Stiftungszweckes durch Förderung aus Erträgen der Stiftung lasse sich nicht realisieren und auf lange Sicht würde das Vermögen der Stiftung durch die Kosten der Verwaltung aufgebraucht werden.

In weiterer Folge übermittelte die Bw. 15. Jänner 2010 eine Kapitalertragsteueranmeldung, in der die Auszahlung von 63.554,77 € angezeigt wurde. Die Auszahlung unterliege nach Ansicht der Bw. keinem Kapitalertragsteuerabzug, weil es sich um die Rückübertragung (Substanzauszahlung) der zur Gründung eingelegten Wirtschaftsgüter gemäß § 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 handle.

Mit Bescheid vom 21. April 2010 schrieb das Finanzamt für die von der Bw. bekannt gegebene Auszahlung Kapitalertragsteuer in Höhe von 15.888,69 € und zog die Bw. für diesen Betrag zur Haftung heran. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass es bei einer Auflösung der Stiftung wegen Unerreichbarkeit des Stiftungszweckes nicht zur Anrechnung der Stiftungseingangswerte komme. Dies sei nur im Falle des Widerrufs gemäß § 34 PSG möglich. Die Zuwendung von Vermögen, das der Stiftung vom dem 1. August 2008 zugewendet wurde, sei somit zur Gänze als Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 steuerpflichtig.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte den Bescheid betreffend die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1-12/2008 in Höhe von 15.889,69 € ersatzlos aufzuheben bzw. mit 0,00 € festzusetzen, da die korrekte Bemessungsgrundlage unter Berücksichtigung der Stiftungseingangswerte für die Berechnung der Kapitalertragsteuer negativ sei.

Zuwendungen an Letztbegünstigte	63.554,77	€
Abzüglich Stand Evidenzkonto	70.000,00	€
	-6.445,23	€

Bei Gründung der Privatstiftung seien 70.000,00 € in die Stiftung eingebracht worden. In den Jahren seit der Gründung der A-Privatstiftung seien von der Privatstiftung keine Zuwendungen an die Begünstigten ausbezahlt worden. Durch die laufenden Verwaltungskosten habe sich das Stiftungskapital bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Zuwendung an den Erststifter B auf 63.554,77 € verringert. Dadurch hätten vom eingebrachten Vermögen nur mehr dieser Betrag und somit um 6.445,23 € weniger als der vom Erststifter B im Zeitpunkt der Gründung der Stiftung eingebrachte Betrag an ihn rückübertragen werden können. Die Rückübertragung an den Erststifter sei im November 2009 erfolgt.

Grundsätzlich erfasse § 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur jenen Teil bei der Auflösung und Abwicklung einer Privatstiftung steuerbegünstigt durch Anrechnung der Eingangswerte, der bei einer Auflösung der Privatstiftung aufgrund eines Widerrufs durch den Stifter an bzw. die Stifter rückübertragen werde.

Bei einem Widerruf einer Privatstiftung erhalte der Stifter das Stiftungsvermögen zurück und beziehe grundsätzlich ertragsteuerlich hinsichtlich des gesamten Vermögensrückfalls Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988. Bei diesen Einkünften seien die Stiftungseingangswerte als Abzugsposten zu berücksichtigen.

Nicht explicit angeführt sei diese Regelung für den Fall der Auflösung und Abwicklung einer Stiftung infolge des Nichterreichens des Stiftungszweckes, obwohl sie dem Widerruf wirtschaftlich sehr ähnlich sei. Diese Form der Auflösung trete insbesondere dann ein, wenn ein Widerruf nicht möglich (weil ausgeschlossen) sei und der Stiftungszweck infolge zu geringen Stiftungsvermögens nicht erreicht werden könne und somit eine Auflösung notwendig sei.

Der Fall der Auflösung einer Privatstiftung aus anderen Gründen als dem Widerruf gemäß § 35 PSG sei zwar in § 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht erfasst, jedoch müsse die Regelung in gleicher Weise wie beim Widerruf angewendet werden, weil eine sachliche Differenzierung nicht gegeben sei.

Folglich seien im gegenständlichen Fall analog zum Widerruf die Stiftungseingangswerte auf die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Kapitalertragsteuer anzurechnen, weil ansonsten der gleiche Vorgang ohne Widerruf nicht in analoger Weise behandelt werde und somit eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte vorliegen würde.

Zur offensichtliche Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte und Vorgänge werde auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2.3.2005, G 104/04 verwiesen. Der Verfassungsgerichtshof habe hier einen Teil des § 33 lit a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben, weil diese Bestimmung die Erstattung der Schenkungssteuer nur bei Vorliegen eines Widerrufgrundes im Sinne des ABGB und nicht auch bei anderer zwangsweiser Herausgabe von Schenkungen vorgesehen hatte.

In analoger Anwendung des oben angeführten Erkenntnisses und unter Hinweis auf die Beachtung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz auf Unversehrtheit des Eigentums sei daher die im gegenständlichen Fall vorliegende Rückübertragung nicht anders als die Rückübertragung bei Widerruf zu sehen. Die steuerliche Behandlung könne daher bei gleichem Sachverhalt nicht unterschiedlich vorgenommen werden.

In § 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stehe die Vermögensauskehr an den Stifter bei Beendigung der Privatstiftung im Vordergrund. Die Rückgabe des seinerzeitigen Vermögens an den Stifter solle ertragsteuerlich begünstigt sein. Der Fall der vorliegenden Beendigung der Privatstiftung aufgrund des Nichterreichens des Stiftungszweckes sei der Beendigung durch Widerruf gleichzuhalten. Folglich sei diese Regelung verfassungswidrig und dürfe daher diese einschränkende gesetzliche Bestimmung im gegenständlichen Verfahren keine Anwendung finden.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 gehören Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 2 lit. d EStG 1988 wird bei Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 haftet der zum Abzug Verpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

§ 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 lautet wie folgt:

Ist ein Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung Letztbegünstigter gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die im Zeitpunkt seiner vor 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung steuerlich maßgebenden Werte zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist. Für Zuwendungen nach 31. Juli 2008 erfolgt die Kürzung um den Letztstand des Evidenzkontos gemäß Z 8 lit. c. Die Kürzung gilt sinngemäß für den Widerruf einer ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar ist, mit der Maßgabe, dass die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Werte anzusetzen sind. Voraussetzung für die Kürzung bei Widerruf einer ausländischen Stiftung (Vermögensmasse) ist, dass für die Zuwendung an die ausländische Stiftung (Vermögensmasse) Stiftungseingangssteuer oder Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet wurde.

Da gegenständlich durch die Übertragung des verbliebenen Stiftungsvermögens an den Erststifter eine Zuwendung durch die Privatstiftung erfolgt ist, erfolgte die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer entsprechend der zu diesem Zeitpunkt geltenden und oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen zu Recht.

Die Bw. vermeint, dass in verfassungskonformer Interpretation der Fall der Auflösung wegen Nichterreichens des Stiftungszweckes dem Fall der Auflösung einer Privatstiftung wegen Widerrufs gleichzuhalten sei und demgemäß die inhaltliche Regelung des § 27 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 auch bei einer Auflösung einer Privatstiftung wegen Nichterreichens des Stiftungszweckes anzuwenden wäre.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass eine verfassungskonforme Interpretation - wie jede andere - ihre Grenze im eindeutigen Wortlaut des Gesetzes findet. Aufgrund der unmissverständlichen Bedeutung des Wortes „Widerruf“ ist eine Subsumtion der Auflösung der Privatstiftung wegen Nichterreichens des Stiftungszweckes darunter nicht möglich (siehe VwGH 29.9.2011, 2009/15/0261). Es liegt auch offensichtlich keine „echte Lücke“ vor, die durch Analogie zu schließen wäre.

Die Abgabenbehörden haben gemäß § Art 18 Abs. 2 B-VG die geltenden Gesetze zu vollziehen. Ob durch die steuerrechtliche Ungleichbehandlung der Auflösung infolge eines Widerrufs und der Auflösung wegen Nichterreichens des Stiftungszweckes die Bw. allenfalls in verfassungsgesetzlichen gewährleisteten Rechten verletzt wurde, fällt nicht in die Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Gesetzesprüfungsverfahrens vorbehalten.

Der unabhängige Finanzsenat ist auch nicht dazu legitimiert, ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen, weshalb im gegenständlichen Berufungsverfahren eine Auseinandersetzung mit den von der Bw. geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die gesetzliche Bestimmung auch nicht unter diesem Aspekt geboten ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Februar 2012