

Verpflichtung der Privatstiftung zur Auszahlung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen

1. Die in Abgeltung von gerichtlich durchsetzbaren Pflichtteilsergänzungsansprüchen (hier im Wege eines Vergleichs) erfolgende Einräumung von Nutzungsrechten an einem Gebäude stellt insoweit keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 1 Z 7 EStG 1988 dar und unterliegt insoweit nicht der Kapitalertragsteuer, als sie in der gesetzlichen Verpflichtung der Privatstiftung zur Auszahlung der Pflichtteilsergänzungsansprüche wurzelt. Der Abschluss eines Vergleichs kann nicht die Möglichkeit bieten, unentgeltliche, aufgrund des Stiftungszwecks geleistete, steuerpflichtige Zuwendungen der Steuerpflicht zu entziehen, indem sie dem Titel einer vorgeblich bestehenden gesetzlichen Verpflichtung unterstellt werden. Dies wäre der Fall, wenn aufgrund des Vergleichs Vermögensübertragungen stattgefunden hätten, deren Summe den gesetzlich zustehenden Pflichtteilsergänzungsanspruch des jeweils Berechtigten übersteigt. EStG 1988: § 27
2. Zuwendungen einer Privatstiftung sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte. Sie können in offener oder in verdeckter Form erfolgen und als Geld- bzw. Sachleistungen oder als Nutzungszuwendungen gewährt werden. Sie setzen eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung und einen subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung, der durch ihre Organe gebildet wird, voraus. VwGH 10.02.2016,
Ra 2014/15/0021
3. Serie (erledigt im gleichen Sinn): 10. März 2016 Ro 2014/15/0047, 10. März 2016 Ro 2015/15/0028

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Begründung

Die mitbeteiligte Partei, eine eigennützige Privatstiftung, wurde mit Stiftungsurkunde vom 22. Oktober 1993 von Ing. Georg B gegründet. Ihr Zweck ist die Nutzung, Verwaltung und Verwertung des bestehenden Vermögens, insbesondere die Erwirtschaftung von Erträgen, mittels derer Zuwendungen an die Begünstigten (Stifter, seine Ehefrau und direkte Nachkommen) erfolgen sollen.

Nach dem Tod des Stifters forderten dessen Töchter Ingrid B, Monika B und Waltraud B sowie dessen Enkeltochter Noemi B ihren Pflichtteil mittels Klage beim Landesgericht Salzburg ein. Im Juni 1996 wurde zwischen der mitbeteiligten Partei und den Pflichtteilsberechtigten ein Vergleich abgeschlossen. Darin wurde die Auszahlung eines Pauschalbetrags an die Pflichtteilsberechtigten, die Erhöhung bzw. Ausweitung der monatlichen Ausschüttungen der Privatstiftung an die Begünstigten und die Einräumung eines Nutzungsrechts für das Nebenhaus einer im Eigentum der Mitbeteiligten stehenden Liegenschaft für alle Begünstigten vereinbart. Damit seien alle wechselseitigen Ansprüche aus dem Titel des Pflichtteils abgegolten und in den beim Landesgericht Salzburg behängenden Verfahren trete ewiges Ruhen ein.

Die Einräumung des Nutzungsrechts für das Nebenhaus der im Eigentum der Mitbeteiligten stehenden Liegenschaft wurde im Rahmen einer die Jahre 2004 bis 2007 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung als Zuwendung iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 qualifiziert. Die darauf entfallende Kapitalertragsteuer wurde der Mitbeteiligten mit Haftungsbescheid vorgeschrieben.

Gegen den Haftungsbescheid erhob die Mitbeteiligte Berufung, welcher das Bundesfinanzgericht stattgab und den bekämpften Bescheid aufhob. Die Einräumung des Nutzungsrechtes sei keine Zuwendung iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, weil diese nicht aufgrund einer Beschlussfassung der Stiftung bzw. ihrer Organe erfolgt sei, sondern in Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung. Durch das Nutzungsrecht sei ein Teil des Pflichtteilsanspruchs abgegolten worden. Damit fehle es an dem für eine Zuwendung erforderlichen Bereicherungswillen der Stiftung. Weiters sprach das Bundesfinanzgericht aus, dass die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig sei, weil keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliege.

Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision des Finanzamts. Das Bundesfinanzgericht legte die Akten vor. Die mitbeteiligte Partei erstattete eine Revisionsbeantwortung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die außerordentliche Revision ist zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehlt, ob bei Leistungen einer Privatstiftung an eine pflichtteilsberechtigte Person, die im Zuge einer Pflichtteilsklage oder eines in diesem Zusammenhang abgeschlossenen Vergleichs dieser Person zuerkannt werden, eine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vorliegt.

Zuwendungen einer Privatstiftung sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte. Sie können in offener oder in verdeckter Form erfolgen und als Geld- bzw. Sachleistungen oder als Nutzungszuwendungen gewährt werden (vgl. *Doralt*, EStG16 (1.1.2013) § 27 Tz 278). Sie setzen eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung und einen subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung, der durch ihre Organe gebildet wird, voraus (vgl. *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht2 II/520, *Fraberger/Haslinger*, ZfS 2008).

Die Einräumung der hier in Rede stehenden Nutzungsrechte an dem Nebengebäude stellt einen geldwerten Vorteil dar, der grundsätzlich Gegenstand einer Zuwendung sein kann. Soweit die Einräumung der Nutzungsrechte in Abgeltung von gerichtlich durchsetzbaren Pflichtteilergänzungsansprüchen und damit zur Tilgung gesetzlicher Ansprüche erfolgte, war sie allerdings nicht von einem subjektiven Bereicherungswillen der Privatstiftung getragen. Insoweit liegen in der Einräumung der Nutzungsrechte an die Pflichtteilsberechtigten - entgegen der in der außerordentlichen Revision des Finanzamtes vertretenen Auffassung -

auch keine der Kapitalertragsteuer unterliegenden Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vor. Nicht zu beurteilen ist im Streitfall, ob die Privatstiftung durch die in Abgeltung der Geldforderungen der Pflichtteilsberechtigten gewährten Sachleistungen allenfalls einen Einkommensteuertatbestand in Form eines tauschähnlichen Vorgangs verwirklicht hat.

Dem revisionswerbenden Finanzamt ist aber dahingehend beizupflichten, dass das Bundesfinanzgericht keine Feststellungen zur Höhe der Pflichtteilergänzungsansprüche getroffen hat. Derartige Feststellungen wären aber notwendig gewesen, um überprüfen zu können, ob die - im Wege eines Vergleichs erfolgte - Einräumung der in Rede stehenden Nutzungsrechte in den gesetzlichen Pflichtteilergänzungsansprüchen überhaupt Deckung findet. Die in Abgeltung solcher Geldforderungen erfolgende Einräumung der Nutzungsrechte stellt nämlich nur insoweit keine Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 dar und unterliegt nur insoweit nicht der Kapitalertragsteuer, als sie in der gesetzlichen Verpflichtung der Privatstiftung zur Auszahlung der Pflichtteilergänzungsansprüche wurzelt. Der Abschluss eines Vergleichs kann nicht die Möglichkeit bieten, unentgeltliche, aufgrund des Stiftungszwecks geleistete, steuerpflichtige Zuwendungen der Steuerpflicht zu entziehen, indem sie dem Titel einer vorgeblich bestehenden gesetzlichen Verpflichtung unterstellt werden. Dies wäre der Fall, wenn aufgrund des Vergleichs Vermögensübertragungen stattgefunden hätten, deren Summe den gesetzlich zustehenden Pflichtteilergänzungsanspruch des jeweils Berechtigten übersteigt.

Um feststellen zu können, ob es sich bei den geleisteten Vermögensübertragungen nicht zumindest teilweise um steuerpflichtige Zuwendungen iSd § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 handelt, hätte das Bundesfinanzgericht somit Feststellungen bezüglich der exakten Höhe der gegen die Mitbeteiligte gerichteten gesetzlichen Pflichtteilergänzungsansprüche treffen müssen. Da es diese Feststellungen in Verkennung der Rechtslage unterlassen hat, hat es die angefochtene Entscheidung mit Rechtswidrigkeit belastet.

Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Wien, am 10. Februar 2016