Zur Substanzauszahlung aus ausländischer Stiftung und Anforderungen an das Evidenzkonto

1. Zuwendungen einer ausländischen, einer inländischen Privatstiftung vergleichbaren Stiftung können als steuerneutrale Substanzauszahlung iSd § 27 Abs 5 Z 8 EStG 1988 behandelt werden, jedoch nur bei Erfüllung der dort geregelten Voraussetzungen; bereits die Nichterfüllung einer der beiden Voraussetzungen (laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos und Überschreiten des maßgeblichen Wertes) genügt, um die Steuerneutralität zu versagen.

2. Von einer ordnungsgemäßen Führung eines Evidenzkontos kann nur dann gesprochen werden, wenn die Stiftungseingangswerte dort nachweislich in der richtigen Höhe ausgewiesen sind; bei Sachverhalten mit Auslandsbezug trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht hinsichtlich der zugewendeten Vermögenswerte und der Bewertung.

3. Auch bei ausländischen Stiftungen ist der maßgebliche Wert nach § 27 Abs 5 Z 8 lit. b EStG 1988 nach österreichischen unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften zu ermitteln; der nach ausländischem Recht ermittelte Wert ist auf ein nach österreichischem Recht ermitteltes Ergebnis überzuleiten und in nachvollziehbarer Weise darzulegen.

4. Hängt das rechtliche Schicksal der Revision nicht von der Lösung der aufgezeigten Rechtsfragen ab, weil bereits eine selbständig tragende Erwägung des Bundesfinanzgerichts (hier: fehlender Nachweis des maßgeblichen Wertes) das Ergebnis trägt, ist die Revision mangels Entscheidungserheblichkeit zurückzuweisen.

VwGH 18.11.2025, Ra 2023/13/0027

EStG: § 27 Abs 5 Z 7 und 8

EStG: § 15 Abs 3

BAO: § 299

B-VG: Art. 133 Abs 4

Begründung

1 Die – mittlerweile verstorbene – Revisionswerberin war im Jahr 2018 in Österreich ansässig sowie unbeschränkt steuerpflichtig und erhielt als Begünstigte der liechtensteinischen R Stiftung von dieser eine Zuwendung.

2 Mit Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 gab sie diese Zuwendung bekannt und vertrat die Rechtsansicht, lediglich ein geringer Teil dieser Zuwendung (rund 12 %) sei (als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988) steuerpflichtig und der Rest sei als Substanzauszahlung gemäß § 27 Abs. 5 Z 8 EStG 1988 steuerfrei.

3 Begründend führte die Revisionswerberin im Wesentlichen aus, ihr Vater habe im Jahr 2003 die liechtensteinische RC Stiftung errichtet, die ihrerseits im Jahr 2015 die R Stiftung errichtet und ihr im Jahr der Errichtung Vermögenswerte in näher angeführter Höhe übertragen habe. Das Vermögen der RC Stiftung sei zunächst dem Vater der Revisionswerberin zuzurechnen gewesen, weil es sich bei der RC Stiftung um eine „steuerlich transparente“ Stiftung gehandelt habe.

4 Mit Inkrafttreten des Steuerabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein (Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern, BGBl. III Nr. 301/2013, in der Folge Steuerabkommen) habe allerdings ein „Zurechnungswechsel“ an die RC Stiftung stattgefunden, weil diese alle im Steuerabkommen genannten Kriterien erfüllt habe, um als „intransparent“ eingestuft zu werden. Damit habe eine Einlage bzw. eine Zuwendung des Vermögens durch den Vater der Revisionswerberin in bzw. an die RC Stiftung stattgefunden.

5 Bei der durch die RC Stiftung errichteten R Stiftung handle es sich um eine „Substiftung“, wobei die für die Zuwendung von Vermögen an derartige Stiftungen in § 27 Abs. 5 Z 8 lit. e und f EStG 1988 vorgesehenen Sonderbestimmungen mangels laufender ordnungsgemäßer Führung eines Evidenzkontos (durch die RC Stiftung) nicht zur Anwendung kommen würden. Die Übertragung des Vermögens durch die RC Stiftung an die R Stiftung sei daher wie eine (Teil-)Liquidation der RC Stiftung und Errichtung der R Stiftung zu beurteilen, womit auch eine Dotierung des Evidenzkontos – mit dem gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (und nicht gemäß § 15 Abs. 3 Z 1 EStG 1988) ermittelten Wert des Vermögens – bei der R Stiftung stattgefunden habe.

6 Bei der R Stiftung hätten zum 1. Jänner 2018 der maßgebliche Wert gemäß § 27 Abs. 5 Z 8 lit. b EStG 1988 den Betrag X und das Evidenzkonto gemäß § 27 Abs. 5 Z 8 lit. c EStG 1988 den Betrag Y aufgewiesen. Damit habe die Zuwendung, soweit sie den maßgeblichen Wert überschritten habe, im Evidenzkonto Deckung gefunden und sei nur in Höhe des maßgeblichen Wertes steuerpflichtig und im übersteigenden Ausmaß – als Substanzauszahlung – steuerfrei.

7 Nachdem das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2018 zunächst – der im Begleitschreiben vertretenen Rechtsansicht entsprechend – erklärungsgemäß festgesetzt hatte, hob es in der Folge den Bescheid gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid, mit dem es die gesamte von der Revisionswerberin erhaltene Zuwendung als steuerpflichtig behandelte.

8 Das Finanzamt führte im Wesentlichen aus, durch das Steuerabkommen sei keine Änderung in der wirtschaftlichen Zurechnung des Vermögens der RC Stiftung eingetreten und diese sei unverändert als „transparente“ Vermögensstruktur anzusehen gewesen. Die Übertragung des Vermögens an die R Stiftung sei daher als Zuwendung aus dem Privatvermögen des Vaters der Revisionswerberin anzusehen, womit das übertragene Vermögen gemäß § 15 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 – demnach unter Wertfortführung – zu bewerten sei. Weiters sei weder der maßgebliche Wert ordnungsgemäß ermittelt noch das Evidenzkonto laufend ordnungsgemäß geführt worden, womit die Voraussetzungen für eine steuerfreie Substanzauszahlung nicht gegeben seien.

9 Die Revisionswerberin stellte in der Folge den Antrag, den Aufhebungsbescheid und den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO aufzuheben, weil der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2018 nicht rechtswidrig gewesen sei. Dazu brachte sie in Ergänzung des Begleitschreibens zur Einkommensteuererklärung im Wesentlichen vor, bei der erhaltenen Zuwendung handle es sich um eine Zahlung zum Ausgleich ihres Erbanspruches, die damit schon dem Grunde nach nicht den Tatbestand einer steuerpflichtigen Zuwendung erfüllt habe. Der Zuwendung sei ein zwischen ihr und der R Stiftung geschlossener Vergleich über eine mögliche Erbteilverkürzung iZm der Erbschaft nach ihrem Vater zu Grunde gelegen.

10 Das Finanzamt wies den Antrag ab und führte u.a. aus, die Revisionswerberin habe keinen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf den gesetzlichen Erbteil gehabt.

11 Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung ab, woraufhin die Revisionswerberin einen Vorlageantrag stellte.

12 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht – nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens und einer mündlichen Verhandlung – die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

13 Das Bundesfinanzgericht führte nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens im Wesentlichen aus, unstrittig sei sowohl, dass die R Stiftung wirtschaftliche Eigentümerin des (ihres) Stiftungsvermögens sei und ihr die daraus erzielten Einkünfte zuzurechnen seien, als auch, dass sie – iSd Typenvergleichs – einer Privatstiftung vergleichbar sei. Damit würden Zuwendungen der R Stiftung an die Revisionswerberin in den Anwendungsbereich des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 fallen.

14 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden in Erfüllung zivilrechtlicher (nicht stiftungsrechtlicher) Ansprüche getätigte Leistungen einer Privatstiftung – mangels eines subjektiven Bereicherungswillens – keine Zuwendungen iSd § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 darstellen. Die Revisionswerberin habe allerdings schon dem Grunde nach nicht dargetan, dass die von ihr erhaltene Zuwendung von der R Stiftung aufgrund einer bestehenden gesetzlichen Verpflichtung

heraus erfolgt wäre. Aus den vorgelegten Unterlagen (insbesondere dem Schreiben der R Stiftung über die „Zusicherung einer Ausschüttung“ sowie dem zwischen der Revisionswerberin, ihrem Bruder und ihrer Mutter abgeschlossenen Erbteilungsvertrag) gehe nicht hervor, welche zivilrechtliche gesetzliche Grundlage die Stiftung zu einer solchen Ausgleichszahlung verpflichtet hätte.

15 Zu beachten sei ferner, dass ein Anspruch auf Pflichtteilsergänzung (und nur auf den Pflichtteil bestehe ein gesetzlicher und einklagbarer Anspruch) primär aus dem Nachlass zu entrichten sei und nur, wenn der Nachlass nicht ausreiche, der (dafür beweispflichtige) Pflichtteilsberechtigte subsidiär direkt gegen den Beschenkten vorgehen könne. Dass derartige Verhältnisse vorliegen würden, habe die Revisionswerberin – die zudem aufgrund ihrer Begünstigtenstellung schon vor dem verfahrensgegenständlichen Jahr Zuwendungen von der R Stiftung erhalten habe – ebenso wenig dargetan.

16 Mit dem Vorbringen, die erhaltene Zahlung habe der Tilgung eines gesetzlichen Anspruchs gedient und daher nicht den Tatbestand einer steuerpflichtigen Stiftungszuwendung erfüllt, gelinge es der Revisionswerberin daher nicht, eine zur Aufhebung Anlass gebende Unrichtigkeit aufzuzeigen.

17 Zur im Aufhebungsantrag alternativ vertretenen Rechtsansicht, die Zuwendung sei zum Teil als steuerfreie Substanzauszahlung anzusehen, führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, nach den Bestimmungen des § 27 Abs. 5 Z 8 EStG 1988 sei Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung zunächst die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos.

18 Ob die ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos – wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vertreten – auch die Aufnahme der Art des der Stiftung zugewendeten Vermögens erfordere, könne dahingestellt bleiben. Da den Stiftungseingangswerten eine entscheidende Bedeutung bei der Beurteilung der Frage zukomme, ob und inwieweit eine Ausnahme von der grundsätzlich bestehenden Steuerpflicht einer Stiftungszuwendung gegeben sei, könne von einer ordnungsgemäßen Führung eines Evidenzkontos nur dann gesprochen werden, wenn die Stiftungseingangswerte dort nachweislich in der richtigen Höhe ausgewiesen seien.

19 Da im vorliegenden Fall ein Sachverhalt mit Auslandsbezug vorliege, sei es der Revisionswerberin oblegen, die für die steuerliche Beurteilung bedeutsamen Umstände (zugewendetes Vermögen, tatsächliche Höhe der Stiftungseingangswerte, Richtigkeit der Bewertung des zugewendeten Vermögens) offenzulegen. Sollten auch ausländische Stiftungen wie inländische Privatstiftungen steuerneutrale Substanzauszahlungen vornehmen wollen, müssten die hierfür maßgeblichen Umstände auch wahrheitsgemäß und nachprüfbar dargetan werden. Die Abgabenbehörde müsse jedenfalls in die Lage versetzt werden, auch bei Zuwendungen ausländischer Stiftungen die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ausnahme von der Steuerpflicht zu überprüfen, wozu es insbesondere erforderlich sei, den Stiftungsvorgang gegenüber der Abgabenbehörde eindeutig zu dokumentieren. Die von der Revisionswerberin im Laufe des Verfahrens vorgelegten Unterlagen würden dafür nicht ausreichen.

20 Das Vorbringen der Revisionswerberin habe sich auf die bloße Behauptung beschränkt, dass es sich beim (an die R Stiftung) gestifteten Vermögen um Kapitalvermögen in näher genannter Höhe handle. Die von ihr dazu vorgelegte Vermögensaufstellung über den Depotstand bei der L Bank gebe lediglich darüber Auskunft, welche Vermögenswerte auf dieses Depot eingezahlt und eingeliefert worden seien bzw. von der R Stiftung gehalten würden. Auch den Jahresabschlüssen könnten nur im Jahr 2015 erfolgte Titeleinlieferungen in näher genannter Höhe entnommen werden. Diese Unterlagen würden weder darüber etwas aussagen, ob es sich dabei um der R Stiftung im Wege eines Stiftungsaktes zugewendetes Vermögen handle, noch darüber, von wem die R Stiftung eine Zuwendung erhalten habe.

21 Darauf, dass keine Dokumente für den Nachweis des gestifteten Vermögens vorliegen würden und eine Überprüfung der steuerlichen Werte daher nicht möglich sei, sei in der Beschwerdevorentscheidung ausdrücklich hingewiesen worden. Aufgrund des von der Revisionswerberin – auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes – vorgelegten Dokuments (Widmungserklärung) über die „historische“ Zuwendung des Vermögens in näher genannter Höhe

durch die RC Stiftung an die R Stiftung sei eine Nachvollziehbarkeit des Stiftungsvorgangs bzw. eine Überprüfung der im Evidenzkonto ausgewiesenen Stiftungseingangswerte nicht möglich.

22 Das nach dieser Erklärung (konkret) gewidmete Vermögen – nach dem vom Bundesfinanzgericht auszugsweise wiedergegeben Inhalt der Erklärung in Höhe von „1/3 der Vermögenswerte“ der RC Stiftung bei der L Bank „gemäß beiliegender Vermögensaufstellung“ nach Abzug eines näher genannten Betrags – könne nicht nachvollzogen werden. Dies schon deshalb, weil offenbleibe, von welchen Anlageklassen der vorgesehene Abzug erfolgen sollte, weiters, weil sich das Vermögen der RC Stiftung innerhalb der einzelnen Anlageklassen wohl aus einer Mehrzahl verschiedener Finanzanlagen mit unterschiedlicher Laufzeit und Verzinsung bzw. unterschiedlichen Kurswerten zusammengesetzt habe, und nach der Widmungserklärung nicht klargestellt sei, welche Titel konkret auf die R Stiftung übertragen werden sollten.

23 Ob es sich bei den auf dem bei der L Bank unterhaltenen Depot der R Stiftung als Einlieferungen ausgewiesenen unterschiedlichen Wertpapiertiteln und Einzahlungen um von der RC Stiftung zugewendete Vermögenswerte handle, könne anhand der Widmungserklärung und der dieser beigelegten Vermögensaufstellung nicht nachvollzogen werden. Angesichts der unbestimmten Weise, in der darin gewidmetes Vermögen umschrieben werde, sei schon nicht ersichtlich, inwiefern dieses Schriftstück überhaupt die Grundlage für die Übertragung des Eigentums an konkreten Vermögenswerten von der RC Stiftung an die R Stiftung hätte bilden sollen.

24 Dass ein eindeutiger, nachvollziehbarer Bezug zwischen der der Widmungserklärung beigelegten Vermögensaufstellung und den auf das Depot der R Stiftung eingelieferten Werten nicht hergestellt werden könne, sei für die steuerlich vertretene Revisionswerberin erkennbar gewesen. Da bereits das Finanzamt einen Nachweis des gestifteten Vermögens verlangt habe und auch das Bundesfinanzgericht die Revisionswerberin ausdrücklich ersucht habe, Unterlagen über das von der RC Stiftung zugewendete Vermögen sowie dessen Zusammensetzung vorzulegen, sei ein weiteres Ersuchen nicht geboten gewesen.

25 Die Offenlegung der für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei der Zuwendung der R Stiftung an die Revisionswerberin (zum Teil) um eine steuerneutrale Substanzauszahlung handle, maßgebenden Umstände sei daher nicht in einer Weise erfolgt, dass sich die Abgabenbehörde ein richtiges und klares Bild von diesen Umständen machen könne. Es bleibe letztlich ungeklärt, wer die im Jahr 2015 auf das Depot der R Stiftung eingelieferten Wertpapiere erworben habe und wann diese Wertpapiere erworben worden seien bzw. ob es sich dabei um von der RC Stiftung gestiftetes Vermögen gehandelt habe. Somit könne auch nicht festgestellt werden, ob die im Evidenzkonto ausgewiesenen Werte zutreffend seien, d.h. den österreichischen steuerrechtlichen Vorschriften entsprechen würden. Da es somit an einem überprüfbaren Nachweis der Richtigkeit der im Evidenzkonto ausgewiesenen Stiftungseingangswerte fehle, könne auch nicht von einer ordnungsgemäßen Führung des Evidenzkontos ausgegangen werden.

26 Das Bundesfinanzgericht führte abschließend aus, für das Vorliegen und das Ausmaß einer steuerneutralen Substanzauszahlung komme es ferner darauf an, inwieweit die Zuwendung der R Stiftung den maßgeblichen Wert (also insbesondere den Bilanzgewinn gemäß UGB) überstiegen habe. Auch eine ausländische Stiftung müsse dieses Kriterium erfüllen und folglich einen nach österreichischem Recht nach den Grundsätzen des UGB erstellten Jahresabschluss zuzüglich einer entsprechenden abgabenrechtlichen Gewinnadaptierung vorlegen. Der maßgebliche Wert sei daher nach österreichischen unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften zu ermitteln bzw. sei der nach liechtensteinischem Recht ermittelte Wert auf ein nach österreichischem Recht ermitteltes Ergebnis umzurechnen.

27 Die Revisionswerberin habe in ihrem Vorlageantrag zwar vorgebracht, ihre steuerliche Vertretung habe den maßgeblichen Wert geprüft und bestätigt, dass die liechtensteinischen Abschlüsse nach einer Überleitung auf das österreichische Unternehmens- und Steuerrecht in allen wesentlichen Belangen mit einer Gesamtbeurteilung nach österreichischem Recht übereinstimmten, nachvollziehbar gemacht habe sie dieses Vorbringen aber nicht. Die vorgelegten „Berichte über die Prüfung des maßgeblichen Wertes“ enthielten nicht mehr als die Behauptung einer Bewertung des buchungsmäßigen Bilanzgewinnes nach den Bestimmungen des österreichischen Unternehmens- und Steuerrechts. Dem Verlangen, die in diesen Berichten erwähnten Überleitungen auf das

österreichische Unternehmens- und Steuerrecht vorzulegen, sei die Revisionswerberin nicht nachgekommen.

28 Sie habe in Beantwortung eines Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes – abweichend von ihrem Vorbringen im Vorlageantrag – erklärt, weitere Umrechnungen seien nicht nötig gewesen, weil sich in den Jahresabschlüssen keine Wertansätze befunden hätten, die zu steuerlichen Abweichungen geführt hätten. Auch dieses Vorbringen entbehre einer nachvollziehbaren Darstellung. In den einzelnen Jahren seien z.B. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertberichtigungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens vorgenommen worden und die Revisionswerberin habe nicht dargetan, ob und inwieweit diese Vorgänge mit den österreichischen unternehmens- und steuerrechtlichen Vorschriften im Einklang stehen würden.

29 Damit habe die Revisionswerberin die für das Vorliegen einer Substanzauszahlung bedeutsamen Umstände auch in diesem Punkt nicht ausreichend offengelegt, weshalb auch aus diesem Grund die Voraussetzungen für die Beurteilung der erhaltenen Zuwendung als Substanzauszahlung nicht vorliegen würden.

30 Zudem sei bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt worden, dass die von der Revisionswerberin in den Jahren 2016 und 2017 erhaltenen Zuwendungen im Evidenzkonto der R Stiftung nicht korrekt erfasst worden seien, was ebenfalls die ordnungsgemäße Führung des Evidenzkontos ausschließe.

31 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Der Verwaltungsgerichtshof leitete das Vorverfahren ein. Das Finanzamt erstattete keine Revisionsbeantwortung.

32 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

33 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen (§ 34 Abs. 3 VwGG).

34 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

35 Die Revisionswerberin macht zur Zulässigkeit der Revision zum einen verschiedene Verfahrensfehler (Ermittlungs- und Begründungsmängel, unrichtige bzw. fehlende Sachverhaltsfeststellungen, Verletzung des Rechts auf Parteiengehör sowie einen Verstoß gegen das Überraschungsverbot) geltend, zum anderen fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu mehreren Rechtsfragen.

36 Betreffend die geltend gemachten Verfahrensfehler wird zunächst die vom Bundesfinanzgericht iZm der Führung des Evidenzkontos der R Stiftung vorgenommene Beweiswürdigung bekämpft. Das Bundesfinanzgericht habe trotz Vorlage verschiedener, näher genannter Unterlagen die Übertragung bestimmter Vermögenswerte im Wege eines Stiftungsakts auf die R Stiftung als nicht erwiesen angenommen, was der „Grundstein“ für die Nichtanerkennung des Evidenzkontenstandes sei. Das Bundesfinanzgericht habe zudem unterlassen zu erheben, ob die RC Stiftung „intransparent“ sei, was für die Ermittlung korrekter Stiftungseingangswerte – und damit für das Evidenzkonto – Voraussetzung sei. Es liege auch eine Verletzung des Rechts auf Parteiengehör vor, weil das Bundesfinanzgericht gegenüber dem Parteienvertreter nicht zu erkennen gegeben habe, dass es Zweifel an der Beweiskraft der vorgelegten Unterlagen im Hinblick auf die Frage des Vorliegens einer Nachstiftung (der RC Stiftung) habe. Damit habe das Bundesfinanzgericht auch gegen das Überraschungsverbot verstoßen.

37 In inhaltlicher Hinsicht wird vorgebracht, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob der Ansatz eines Evidenzkontos bei einer ausländischen Stiftung „anzuerkennen“ sei, wenn ihr Vermögen von einer weiteren ausländischen Stiftung gestiftet worden sei; zur Frage, ob die Bewertungsbestimmungen des § 15 Abs. 3 EStG 1988, die auf „Privatstiftungen“ abstellen würden, auch auf vergleichbare ausländische Stiftungen anwendbar seien; zur Frage der ertragsteuerlichen „Intransparenz“ liechtensteinischer Stiftungen vor dem Hintergrund des Steuerabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein; sowie zur Frage der Auswirkungen eines unrichtigen Evidenzkontos bei der Beurteilung des Vorliegens einer Substanzauszahlung.

38 Dieses Vorbringen ist mangels Entscheidungserheblichkeit nicht geeignet, eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung darzutun.

39 Zur Zulässigkeit einer Revision reicht es nicht aus, dass diese eine Rechtsfrage darlegt, sie muss von der Lösung dieser Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auch „abhängen“, weil der Verwaltungsgerichtshof auf Grund von Revisionen gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zur Lösung abstrakter Rechtsfragen nicht berufen ist (vgl. etwa VwGH 24.4.2025, Ro 2023/13/0025, mwN).

40 Das Bundesfinanzgericht ist im angefochtenen Erkenntnis ausdrücklich davon ausgegangen, dass auch Zuwendungen ausländischer Stiftungen als steuerfreie Substanzauszahlungen angesehen werden könnten, dies allerdings nur bei Erfüllung der gesetzlichen, in § 27 Abs. 5 Z 8 EStG 1988 geregelten Voraussetzungen. Dementsprechend hat es auch die Erfüllung dieser Voraussetzungen in Bezug auf die von der Revisionswerberin erhaltenen Zuwendungen der R Stiftung geprüft. Diese Sichtweise steht mit dem Gesetzeswortlaut im Einklang und entspricht auch dem Willen des historischen Gesetzgebers (vgl. die Gesetzesmaterialien zum Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl. I Nr. 85, ErlRV 549 und zu 549 BlgNR 23. GP 3 f, die von einer generellen Gleichbehandlung der Zuwendungen von Privatstiftungen mit jenen von vergleichbaren ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen ausgehen).

41 Nach § 27 Abs. 5 Z 8 lit. a EStG 1988 gelten Zuwendungen insoweit als Substanzauszahlung, als sie den maßgeblichen Wert im Sinne der lit. b übersteigen und im Evidenzkonto im Sinne der lit. c Deckung finden. Ergänzend sieht § 27 Abs. 5 Z 8 lit. c EStG 1988 vor, dass Voraussetzung für die Behandlung einer Zuwendung als Substanzauszahlung die laufende ordnungsgemäße Führung eines Evidenzkontos ist. Dieses Evidenzkonto erhöht sich um sämtliche Stiftungseingangswerte, wobei die Ermittlung der Stiftungseingangswerte (Bewertung des gestifteten Vermögens) nach den Bestimmungen der „§ 6 Z 5, § 6 Z 9 und § 15 Abs. 3 Z 1“ des EStG 1988 zu erfolgen hat.

42 Eine nicht steuerbare Substanzauszahlung gemäß § 27 Abs. 5 Z 8 EStG 1988 liegt demnach ausschließlich dann vor, wenn Zuwendungen sowohl im (ordnungsgemäß geführten) Evidenzkonto Deckung finden, als auch den maßgeblichen Wert – dessen Ermittlung in § 27 Abs. 5 Z 8 lit. b EStG 1988 geregelt ist – übersteigen. Damit reicht bereits die Nichterfüllung einer dieser beiden Voraussetzungen als tragfähige Begründung dafür, eine Zuwendung gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 nicht als (nicht steuerbare) Substanzauszahlung einzustufen.

43 Das Bundesfinanzgericht hat sich mit den beiden genannten Tatbestandsvoraussetzungen auseinandergesetzt und ihre Erfüllung verneint. Es hat – jeweils mit näherer Begründung – sowohl angenommen, das Evidenzkonto (auf der Ebene der R Stiftung) sei nicht laufend ordnungsgemäß geführt worden (und nicht etwa, ausländische Stiftungen könnten schon dem Grunde nach keine Evidenzkonten führen bzw. die von ihnen geführten Evidenzkonten seien nicht „anzuerkennen“), als auch, dass der maßgebliche Wert bei der R Stiftung (im verfahrensgegenständlichen Jahr) nicht nachgewiesen worden sei (und somit auch nicht, dass die getätigte Zuwendung der R Stiftung diesen überschritten hätte).

44 Die Revisionswerberin wendet sich in der Zulässigkeitsbegründung der vorliegenden Revision – sowohl was die geltend gemachten (vorgeblichen) Verfahrensfehler betrifft, als auch mit den aufgezeigten (materiellen) Rechtsfragen, zu denen ihrer Ansicht nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle – ausschließlich gegen die Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes hinsichtlich des Evidenzkontos der R Stiftung. Zur Frage des maßgeblichen Wertes bei der R Stiftung enthält die Zulässigkeitsbegründung hingegen kein Vorbringen.

45 Damit hängt aber das rechtliche Schicksal der Revision nicht von der Lösung der aufgezeigten – von der Revisionswerberin als von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG angesehenen – Rechtsfragen ab, weil sich diese Rechtsfragen nur stellen würden, wenn die verfahrensgegenständlichen Zuwendungen den maßgeblichen Wert gemäß § 27 Abs. 5 Z 8 lit. b EStG 1988 überstiegen (vgl. in diesem Zusammenhang etwa VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0041; 6.12.2021, Ro 2019/13/0029; 17.6.2020, Ra 2020/16/0071).

46 Vor diesem Hintergrund war auch der Anregung, der Verwaltungsgerichtshof möge an den Europäischen Gerichtshof zu einer näher bezeichneten Frage iZm der Evidenzkontenführung durch ausländische Stiftungen einen Antrag auf Vorabentscheidung gemäß Art. 267 AEUV stellen, nicht zu folgen.

47 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

48 Von der beantragten Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 VwGG abgesehen werden.

Wien, am 18. November 2025

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2023130027.L00