



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Wien) 21

GZ. RV/0097-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-Privatstiftung, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Jänner 2009 betreffend die Abweisung des Antrages auf Erstattung der Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Stiftungsurkunde vom 17. Dezember 2001 hat Herr G "hiermit als alleiniger Stifter" die X-Privatstiftung (= Berufungswerberin, Bw) auf unbestimmte Zeit errichtet. Zweck der Stiftung ist vorrangig der Erwerb von Liegenschaftsvermögen im In- und Ausland und dessen Bebauung etc.; sie ist dazu bestimmt, hieraus der Versorgung der Begünstigten zu dienen (4.1.). Dem alleinigen Stifter obliegen alle nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG) zustehenden Rechte, insbesondere ua. das Recht der Nachstiftung sowie das Recht des Widerrufs der Stiftung (5.2.). Der Stifter ist berechtigt, die Stiftung zu Lebzeiten zu widerrufen, aufzulösen und die Stiftungserklärungen in allen Belangen jederzeit zu ändern (13.1.). Das Stiftungsvermögen wird zunächst durch Zuwendung eines Barbetrages von € 150.000 aufgebracht, der zur Gänze von dem Stifter geleistet wird (6.1.).

In der Stiftungszusatzurkunde ebenfalls vom 17. Dezember 2001 wurde als Erstbegünstigte die Firma I-GmbH bestimmt (1.1.). Letztbegünstigte sind die Personen, die zu dem Zeitpunkt,

zu welchem ein Auflösungsbeschluss wirksam wird, Begünstigte waren (1.3.).

Das Finanzamt hatte hiezu mit Bescheid vom 2. August 2002 der Privatstiftung ausgehend vom zugewendeten Barbetrag gemäß § 8 Abs. 3 lit. b Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, eine Schenkungssteuer im Betrag von € 7.494,53 vorgeschrieben. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Am 27. August 2008 ist beim Finanzamt betr. die X-Privatstiftung in Liquidation ein Antrag auf Rückerstattung der Schenkungssteuer eingelangt und wird dort ausgeführt:

"Die X-Privatstiftung wurde mit Vorstandsbeschluss vom 22.3.2006 infolge Widerrufs durch den Stifter aufgelöst. Die Auflösung wurde mit 29.3.2006 in das Firmenbuch eingetragen, ... Die endgültige Löschung im Firmenbuch soll mit der Schlussrechnung per 31.12.2007 erfolgen. ... Ferner beantrage ich die Rückzahlung des Guthabens in Höhe von € 7.494,53 auf das Konto des Letztbegünstigten, die I-GmbH, Konto 12345 ...".

Beigebracht wurde 1. die Stiftungszusatzurkunde vom 17. Dezember 2001; 2. das Protokoll über die Vorstandssitzung am 22. März 2006, bei welcher einstimmig Folgendes beschlossen wurde: *"Dem Stiftungsvorstand ist der Widerruf der X-Privatstiftung durch den Stifter G zugegangen. Auf Grundlage dieses Widerrufs beschließt der Stiftungsvorstand die Auflösung der X-Privatstiftung mit Rechtswirksamkeit zum Tag dieser Beschlussfassung";* 3. die Schlussrechnung per 31. Dezember 2007, beinhaltend ua. eine Aufstellung über die Auskehr an den Letztbegünstigten I-GmbH sowie den Antrag gemäß § 33 ErbStG auf Rückerstattung der Schenkungssteuer von € 7.494,53 auf dessen Bankkonto.

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2009, StrNr, hat das Finanzamt den Antrag auf Rückerstattung der Schenkungssteuer abgewiesen und in der Begründung ausgeführt:

"Gemäß § 33 lit. a ErbStG ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Da das Vermögen nicht an den Stifter G rückübertragen wurde, sind somit die Voraussetzungen für die Gewährung des § 33 ErbStG nicht erfüllt, weshalb der Antrag abzuweisen war."

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde vorgebracht, es liege eine Treuhandkonstruktion vor. Eigentlicher Stifter wie auch Begünstigter sei Herr S, der laut beiliegendem Treuhandvertrag samt Nachträgen als Treugeber den Treuhänder G beauftragt habe, die Privatstiftung (Bw) zu errichten, weshalb dieser als Stifter in der Stiftungsurkunde genannt sei. Weiters sei die I-GmbH als Treuhänder vom Treugeber S beauftragt, die Stellung der alleinigen Begünstigten für S wahrzunehmen. Nach § 24 BAO sei treuhändig übereignetes Vermögen dem Treugeber zuzurechnen, dh. die Letztzuwendung an den Begünstigten I-GmbH dem Treugeber S und damit dem Stifter. Der Stifter habe somit über seinen Treuhänder das ursprünglich von ihm gestiftete Vermögen anlässlich der Auflösung der

Stiftung zurückerhalten. Diesfalls sei die Steuer gemäß § 33 lit. a ErbStG zu erstatten. Aus den beigebrachten Treuhandverträgen samt Nachträgen geht hervor, dass G und die I-GmbH ihre jeweilige Funktion als Stifter bzw. Begünstigter der Privatstiftung treuhändig im eigenen Namen, aber im Auftrag und für Rechnung des Treugebers S ausgeübt haben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt dahin begründet, dass die Zurechnungsvorschrift des § 24 BAO auf Tatbestände des Abgabenrechts, bei denen der Sachverhalt nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen wäre, nicht aber im Bereich des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts anwendbar sei.

Im Vorlageantrag vom 23. Dezember 2009 wird ausgeführt, das Vermögen laut Schlussabrechnung per 31. Dezember 2007 werde über die Begünstigte an den Stifter G herausgegeben und rückübertragen, weshalb die Voraussetzungen für die Rückerstattung nach § 33 ErbStG erfüllt seien. Die Berufungsargumentation hinsichtlich der vorliegenden Treuhandkonstruktion sei damit obsolet. Nachgereicht wurde dazu ein Überweisungsbeleg, wonach die I-GmbH am 28. Dezember 2009 von ihrem Konto 12345 die "Auskehr laut Schlussabrechnung X-Privatstiftung" an G überwiesen hat.

Laut Einsichtnahme in das Firmenbuch erfolgte die Löschung der Stiftung durch Eintragung am 2. Oktober 2008.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Privatstiftungsgesetz (PSG), BGBl 694/1993 idgF., ist die Privatstiftung iS dieses Bundesgesetzes ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zweckes zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit und muss ihren Sitz im Inland haben.

Eine Privatstiftung kann vom Stifter nur dann widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat (§ 34 PSG).

Ist dem Stiftungsvorstand ein zulässiger Widerruf des Stifters zugegangen, hat der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen, wodurch die Privatstiftung aufgelöst ist (§ 35 Abs. 1 Z 4 iVm Abs. 2 Z 1 PSG). Die Auflösung ist mit der Eintragung ins Firmenbuch wirksam (§ 35 Abs. 5 PSG).

Das verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung ist dem Letztbegünstigten zu übertragen; wird die Privatstiftung zufolge Widerrufs aufgelöst und ist in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen, so ist der Stifter Letztbegünstigter (§ 36 Abs. 2 und 4 PSG).

Ist die Abwicklung beendet und darüber Schlussrechnung gelegt, dann ist der Schluss der Abwicklung im Firmenbuch einzutragen und die Privatstiftung zu löschen (§ 37 Abs. 1 PSG).

Nach § 3 Abs. 1 ErbStG gelten die in den Z 1 bis 8 angeführten Tatbestände als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes, nach Z 7 der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden.

Gemäß § 33 lit. a ErbStG in der gegenständlich anzuwendenden Fassung BGBl I 2005/26, in Geltung ab 29. April 2005, ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

Eine Erstattung der Steuer hat daher in allen Fällen – aber auch nur dann – stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Das hat zum Einen die Konsequenz, dass nicht mehr bloß – wie nach § 33 ErbStG aF – die Widerrufsfälle des ABGB zur Erstattung führen, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss; zum Anderen bedeutet die bereinigte Rechtslage, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat (VfGH 2.3.2005, G 104/04).

Die Herausgabe des Geschenkes an den Geschenkgeber, sohin die Rückabwicklung der ursprünglichen unentgeltlichen Zuwendung und Rückgängigmachung der seinerzeitigen Bereicherung im Wege eines *actus contrarius*, ist wesentliche Voraussetzung für die Steuererstattung. Die Schenkungssteuerpflicht bleibt bestehen, solange ein zurückgefordelter Schenkungsbetrag vom Empfänger nicht zurückerstattet wird (vgl. VwGH 1.2.1951, Slg. 328/F).

Hat sich ein Stifter den Widerruf der Privatstiftung vorbehalten, führt dies nach der dargestellten Rechtslage zu ihrer Auflösung mit der gesetzlich vorgesehenen Folge, dass das gesamte verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung dann, *wenn in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist*, dem Stifter als Letztbegünstigtem zu übertragen ist (§ 36 Abs. 2 und 4 PSG). Diesfalls wäre bei Auflösung der Stiftung infolge Widerrufs durch den Stifter die vormals nach § 8 Abs. 3 lit. b ErbStG vorgeschriebene Steuer zu erstatten (vgl. zu vor: VwGH 25.3.2010, 2008/16/0003; *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 11 f. zu § 33).

Wird das gewidmete Stiftungsvermögen nach einiger Zeit einem Begünstigten zugewendet und handelt es sich bei diesem um den Stifter, so ist die Tatsache, dass *der Stifter* die Sache zurückhält, schenkungssteuerrechtlich als Aufhebung des Stiftungsaktes zu werten, die zur Vergütung der Schenkungssteuer führt (BMF vom 15.2.1999, SWK 1999, S 235; siehe dazu in *Fellner* aaO, Rz. 12b).

Im Berufungsfalle steht nach vorliegendem Urkundeninhalt fest, dass sich der als alleiniger Stifter auftretende G das Widerrufsrecht vorbehalten hatte und aufgrund seines zulässigen Widerrufes am 22. März 2006 vom Stiftungsvorstand die Auflösung der Privatstiftung (Bw) beschlossen wurde. In der Folge wurde im Rahmen der durchzuführenden Abwicklung das verbleibende Stiftungsvermögen an die Letztbegünstigte I-GmbH übertragen. Nachdem sohin eine Rückabwicklung der Schenkung nicht in der Weise erfolgte, dass eine Herausgabe an den Stifter G als Geschenkgeber stattzufinden hatte, sind zufolge obiger Ausführungen die Voraussetzungen nach § 33 lit. a ErbStG nicht erfüllt.

Die Bw vermeint zunächst in der Berufung, dass aufgrund der hier bestehenden Treuhandkonstruktion – tatsächlicher Stifter sowie Begünstigter sei Herr S als jeweiliger Treugeber – im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtung das Stiftungsvermögen dennoch an den Stifter zurückgefallen sei.

Wesensmerkmal der Treuhandschaft ist es, dass der Treuhänder eigene Rechte ausübt; er handelt im eigenen Namen und für fremde Rechnung. Soweit in den Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist, sind gemäß § 24 Abs. 1 lit c BAO Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zuzurechnen. Diese Bestimmung ist im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht anwendbar, da die Zurechnungsvorschrift des § 24 BAO auf Tatbestände des Abgabenrechtes ausgerichtet ist, bei deren Anwendung der Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen ist. Sie ist jedoch nicht anwendbar, wenn die Einzelvorschriften zufolge Rechtsfolgen mit Rechtsgeschäften und Rechtsstellungen verbunden sind, die erkennbar bloß formal erfüllt sein müssen, um dem entsprechenden Tatbestand Genüge zu tun (vgl. VwGH 31.10.1991, 89/16/0082). Knüpfen die Tatbestände der Einzelsteuervorschriften nicht wirtschaftlich an, sondern werden Rechtsfolgen mit Erwerbsvorgängen, Rechtsverkehrssakten und Rechtsstellungen verbunden, die erkennbar bloß formal-rechtlich erfüllt sein müssen, um den entsprechenden Steuertatbeständen zu entsprechen, dann genügt die Treuhandstellung, der Treuhanderwerb und der vom Treuhänder bewirkte Verkehrsvorgang, um *in der Sphäre des Treuhänders* die entsprechenden Rechtswirkungen auszulösen und ihm die entsprechende Tatbestandsverwirklichung zuzurechnen (VwGH 31.5.1995, 94/16/0238). Eine Zurechnung im Sinne des § 24 BAO für den Bereich der Verkehrsteuern, wie etwa der Erbschafts- und Schenkungssteuer, in dem in formaler Betrachtungsweise in der Regel ein rechtlich relevantes Geschehen in der Außenwelt die Steuerpflicht auslöst, kann daher nicht erfolgen (vgl. VwGH 15.6.1972, 2311, 2312 und 2313/71; vgl. zu vor: *Fellner aaO*, Rz 42 zu § 1 ErbStG).

Eine Zurechnung an den Treugeber S iSd § 24 BAO mit der Folge, dass sohin das von ihm zugewendete Vermögen wiederum an ihn als Letztbegünstigten und Stifter rückübertragen

worden wäre, kommt sohin von vorneherein im Bereich der formalen schenkungsteuerrechtlichen Beurteilung nicht in Betracht.

In Reaktion offenkundig auf die abweisende Berufungsverentscheidung in obigem Sinne wird seitens der Bw im Vorlageantrag vom 23. Dezember 2009 ausgeführt, die eingewendete Treuhandkonstruktion sei nunmehr argumentativ hinfällig, es erfolge eine Überweisung des aufgelösten Stiftungsvermögens ("Auskehr") von der Letztbegünstigten an G, wozu der Überweisungsbeleg vom 28. Dezember 2009 nachgereicht wurde. Damit sei die Voraussetzung der Rückübertragung der Schenkung an den Stifter und sohin für die Erstattung nach § 33 lit. a ErbStG erfüllt.

Entgegen dem Dafürhalten der Bw ist anhand des Überweisungsbeleges jedoch zweifelsfrei ersichtlich, dass 1. die Überweisung vom Konto 12345 der Letztbegünstigten I-GmbH erfolgte, auf welches das verbliebene Stiftungsvermögen lt. Schlussrechnung zum 31. Dezember 2007 zu übertragen war; 2. diese Überweisung lange nach der Löschung der Privatstiftung am 2. Oktober 2008 im Firmenbuch durchgeführt wurde, wobei im Hinblick auf § 37 Abs. 1 PSG davon ausgegangen werden muss, dass spätestens zum Zeitpunkt der Löschung die vollständige Abwicklung des Stiftungsvermögens abschließend beendet war. Abgesehen davon, dass es der Letztbegünstigte unbenommen bleibt, aufgrund welcher Vereinbarung immer sie über das ihr zugekommene Stiftungsvermögen in weiterer Folge verfügt, steht aber damit fest, dass *seitens der Stiftung* gegenüber dem Stifter G zufolge seines Widerrufes bzw. im Rahmen der Auflösung der Stiftung keinerlei nach § 33 ErbStG erforderliche Herausgabepflicht bestanden hat und die nachträgliche "Herausgabe" erst am 28. Dezember 2009 – noch dazu durch die Letztbegünstigte - ihre Ursache jedenfalls nicht, wie von der geltenden Judikatur in Zusammenhang mit einer möglichen Erstattung nach § 33 ErbStG gefordert, in der Schenkung selbst hatte.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Jänner 2012