

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der BF, vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. Juli 2010, ErfNr., betreffend Schenkungssteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und dem Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 lit.a ErbStG in der Höhe von € 55.865,47 wird stattgegeben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 31. Jänner 2000 wurde die Beschwerdeführerin (kurz Bf) von Herrn C errichtet. Mit Nachtrag vom 9. Februar 2000 widmete der Stifter der Bf als Nachstiftung weitere Vermögenswerte (Betriebsvermögen – Anteile an Kapitalgesellschaft) mit einem gemeinen Wert von S 45.710.796,- (entspricht € 3.321.933,10).

Mit Bescheid vom 3. Juli 2000 (ErfNr.) setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Schenkungssteuer für den Erwerb der Bf auf Grund der Nachstiftungen unter Berücksichtigung des Vorerwerbes vom 31. Jänner 2000 (welcher unter der ErfNr. bereits beim Finanzamt erfasst war) in Höhe von S 1.000.000,- (entspricht € 72.672,83) mit S 1.142.770,00 (entspricht € 83.048,33) fest.

Am 21. Mai 2007 wurde die Stiftung widerrufen.

Am 31. Mai 2007 brachte die Bf beim Finanzamt einen Antrag gemäß § 33 ErbStG auf Rückerstattung der Schenkungssteuer in Höhe von € 55.865,47 ein und führte erklärend aus:

*„Der ... Privatstiftung wurde durch im Folgenden angeführte Stiftungsakte Vermögen zugewendet, wofür gem. § 8 Abs. 3 ErbStG Schenkungssteuer vom steuerpflichtigen Gesamterwerb (ATS 46.709.290,00) in Höhe von ATS 1.167.732,25 (EUR 84.862,41) mittels Schenkungssteuerbescheiden vom 29. Juni 2000 (Erfassungsnummer ,) sowie vom 3. Juli 2000 (Erfassungsnummer ,) festgesetzt und in weiterer Folge von der CGB Privatstiftung entrichtet wurde.“*

Datum	Art der Zuwendung	Höhe der Zuwendung (ATS)	Erfassungsnummer
31. Jänner 2000	Bargeld	1.000.000,--	X
01. Februar 2000	Anteil an Kapitalgesellschaft	45.710.796,--	Y

*Durch notariell beglaubigte Urkunde vom 21.5.2007 erfolgte die Auflösung der ... Privatstiftung durch Widerruf durch den Stifter .... gemäß. Artikel XIII.13.1 der Stiftungsurkunde vom 31.1.2000, ..... ist der Stifter .... geboren .... der einzige Letztbegünstigte.*

*Das zum Zeitpunkt des Stiftungswiderrufs, bzw. nach Ablauf der 1-jährigen Sperrfrist vorhandene Stiftungsvermögen setzte sich aus liquiden-Mitteln in Höhe von EUR 936.583,20 und einem zum 31.12.2009 noch vorhandenen restlichen Stiftungsvermögen in Höhe von EUR 18.055,74 zusammen.*

*Die liquiden Mittel in Höhe von EUR 936.583,20 wurden in weiterer Folge an den einzigen Letztbegünstigten Stifter .... übertragen. Das zum 31.12.2009 noch vorhandene Restvermögen wird nach erfolgter Verrechnung mit Finanzamtsgutschriften und - verbindlichkeiten ebenso an den Stifter und Letztbegünstigten, .... übertragen.*

*Durch die Übertragung dieses Vermögens wurde die Bereicherung der Stiftung tatsächlich rückgängig gemacht und zur Gänze an den ursprünglichen Stifter, welcher auch Letztbegünstigter der Stiftung ist.*

*Die Schenkungssteuer ist insofern zu erstatten als der Stifter wertmäßig jenen Vermögenswert zurückerhält den er seinerzeit der Privatstiftung übertragen hat. Wurde das Vermögen in der Zwischenzeit geschmälert (zB durch Zuwendungen an Begünstigte) kann es nur zu einer anteiligen Erstattung kommen. Sonstige Wertänderungen (etwa ein Wertverlust) zwischen Zuwendung des Vermögens an die Privatstiftung und Rückübertragung können nicht zu einer Reduktion des Erstattungsbetrages führen.*

*Das ursprünglich gewidmete Vermögen in Höhe von EUR 3.394.905,93 gemindert um getätigte Zuwendungen an Begünstigte in Höhe von EUR 1.159.937,12 stellt somit die Bemessungsgrundlage für die zu erstattende Schenkungssteuer dar, da sämtliche weiteren Minderungen des Stiftungsvermögens durch Wertverluste der Vermögenswerte (überwiegend Finanzanlagen, Beteiligungen) entstanden sind."*

Mit Bescheid vom 15. Juli 2007 gab das Finanzamt dem Antrag auf Rückerstattung der Schenkungssteuer nur teilweise statt und begründete dies damit, dass nicht vorhandenes aufgrund von Wertverlusten geschmälertes Vermögen mangels Rückübertragung (Differenz zwischen ursprünglich gewidmeten Vermögen und des durch Verluste herabgeminderten Nettovermögens) nicht Gegenstand der Rückübertragung sein und daher auch nicht Gegenstand der Rückerstattung könne. Für das zum Zeitpunkt

des Widerrufs der Privatstiftung vom 21. Mai 2007 noch vorhandene und an den Stifter rückerstattete Vermögen wurde die Schenkungssteuer in Höhe von € 23.865,97 rückerstattet.

Der zurück zu erstattende Schenkungssteuerbetrag war aufgrund der Rückübertragung der angeführten Beträge an den Stifter wie folgt ermittelt worden:  
vorhandenes Vermögen im Zeitpunkt des Widerrufs:

Liquide Mittel € 936.583,20

Restliches Stiftungsvermögen € 18.055,74

Gesamtsumme € 954.638,94 davon 2,5 % = € 23.865,97

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Darin wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass um eine Gleichmäßigkeit der Bewertung herbeizuführen, es notwendig sei, die noch von der Zuwendung herrührenden Sachen mit dem seinerzeitigen Stichtagswert anzusetzen und für die übrigen Sachen einen fiktiven Wert zum seinerzeitigen Stichtag zu errechnen. Durch den Widerruf der Privatstiftung (und in weiterer Folge erfolgte die Rücküberführung des Vermögens an den Stifter) wurde die Bereicherung der Privatstiftung zur Gänze rückgängig gemacht. Da die Steuer insoweit zu erstatten sei als das Geschenk herausgegeben werden musste, habe auch eine Erstattung der gesamten Schenkungssteuer zu erfolgen.

Eine Minderung des gestifteten Vermögens auf Grund von Wertverlusten könne nicht zu einer Minderung der zu erstattenden Schenkungssteuer führen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begründete die Bf. nochmals ausführlich ihren Standpunkt und legte Unterlagen vor.

Außerdem beantragte die Bf. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Die gegenständliche Berufung war am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und es ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

## Erwägungen

Gemäß § 33 lit a ErbStG ist die Steuer ist zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste;

Kommt es als Folge des Widerrufs einer Stiftung zu einer Herausgabe des der Stiftung gewidmeten Vermögens zurück an den Stifter, ist gemäß § 33 lit a ErbStG die anlässlich des Übergangs von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden (§ 3 Abs 1 Z 7 ErbStG) entrichtete Schenkungssteuer rückzuerstattet (vgl z.B. VwGH vom 25.3.2010, 2008/16/0003 bis 0004).

Das der Stiftung aufgrund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden übertragene Vermögen muss dabei an den Stifter herausgegeben worden sein. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entsteht der Erstattungsanspruch im Zeitpunkt der Herausgabe

des Geschenkes (siehe dazu Fellner, RZ 12a zu § 33 ErbStG unter Hinweis auf VwGH 1.2.1951, Slg/F). Bei teilweiser Herausgabe des Geschenkes ist eine Neuberechnung der Schenkungssteuer erforderlich (Fellner, RZ 12a zu § 33 ErbStG), das heißt, dass im Falle einer zwischenzeitigen Schmälerung des Vermögens (etwa durch Zuwendungen an Begünstigte) nur eine anteilige Erstattung erfolgen kann.

Nun erhebt sich im gegenständlichen Fall die Frage, ob eine Wertänderungen (ein Wertverlust) zwischen dem Zeitpunkt der Zuwendung des Vermögens an die Privatstiftung und dessen Rückübertragung an den Stifter zu einer Reduktion des Erstattungsbetrages führt.

Auch nach Dorazil/Taucher, RZ 13.1 zu § 33 ErbStG ist die Bestimmung des § 33 ErbStG nur anwendbar, wenn und insoweit die Bereicherung tatsächlich rückgängig gemacht wird. Falls bei der Herausgabe des Schenkungsgegenstandes die gezogenen Nutzungen nicht zurückgegeben werden, ist dies bei der Erstattung zu berücksichtigen (vgl. dazu auch UFSW RV/0217-W/06 vom 04.10.2007).

In Bezug auf Surrogatsvermögen im Erbschafts- und Schenkungssteuerbereich hat der Verwaltungsgerichtshof zum Teil auch unter Hinweis auf die Judikatur des deutschen BFH im Wesentlichen wiederholt ausgeführt, dass es nicht erforderlich, dass die erworbenen Vermögensgegenstände in natura zurückgegeben werden, dass also die Gegenstände selbst noch vorhanden sind. Vielmehr sei bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausreichend, wenn der beim Rückfall vorhandene Gegenstand - wirtschaftlich betrachtet - als derselbe Gegenstand angesehen werden kann, der seinerzeit erworben worden ist (vgl. VwGH vom 24.9.2002, 2002/16/0058, vom 27.1.1999, 98/16/0362 und 25.9.1997, 96/16/0281).

Sowohl der unabhängige Finanzsenat als auch das Finanzamt selbst erachteten die Tatsache, dass beim Widerruf der Stiftung nur mehr Surrogatsvermögen vorhanden war, nicht als hinderlich für die Rückerstattung der Schenkungssteuer (vgl UFSW vom 07.11.2011, RV/1395-W/08).

Nun verspricht § 33 lit a ErbStG die Rückerstattung der (entrichteten) Steuer wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste. § 33 ErbStG stellt dabei auf die Herausgabe des Geschenkes ab (wenn und insoweit diese erfolgte). Ein zwischenzeitig eingetretener Wertverlust der Sache ist dabei aber unbedeutlich - ebenso wie eine Wertsteigerung - und vermag die Rückzahlung der bereits entrichteten Steuer nicht zu schmälern.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ergibt sich aus den von der Bf vorgelegten Unterlagen, dass es sich bei dem herausgegebenen Vermögen eindeutig um Surrogatsvermögen des gewidmeten Vermögens handelt und dass die Minderung des ursprünglich gewidmeten Vermögens soweit es nicht an Begünstigte ausbezahlt wurde (€ 1.159.987,12) ausschließlich auf Wertverluste zurückzuführen ist.

Damit ist dem Antrag der Bf zu entsprechen und die Schenkungssteuer in Höhe von € 55.865,47 zu erstatten.

Mit Schriftsatz vom 24. 10. 2016 hat die Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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.

Im gegenständlichen Fall fehlt die entsprechende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision zuzulassen ist.

Wien, am 3. November 2016