



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend die Abweisung eines Antrages auf Erstattung der Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und dem Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 lit.a ErbStG in der Höhe von € 219.469,20 (entspricht S 3.019.962,00) wird stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 9.6.1999 errichtete P.H. die Bw. und brachte als Stiftungsvermögen den Betrag von S 1.000.000,00 ein.

In Punkt XIV der Stiftungsurkunde behielt sich der Stifter den Widerruf der Stiftung auch nach der Eintragung der Stiftung in das Firmenbuch ausdrücklich vor.

Mit der als „Schenkungs- und Widmungsvereinbarung“ bezeichneten Nachstiftungsurkunde vom 27.7.1999 schenkte der Stifter der Bw., ohne Widerrufsvorbehalt, seinen Geschäftsanteil an der B. entsprechend einer voll und bar einbezahlte Stammeinlage von S 10.000.000,00, und nahm die Bw. diese Schenkung ausdrücklich an.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14 .April 2000 wurde für diese Zuwendungen die Schenkungssteuer gemäß 8 Abs.3 ErbStG mit S 3.019.962,00 festgesetzt.

Am 6 .Juli 2006 wurde hinsichtlich dieses Steuerbetrages der Antrag auf Erstattung gestellt, mit der Begründung, dass der Stifter die Stiftung widerrufen hat und das gesamte Stiftungsvermögen gemäß der beigelegten Vereinbarung vom 13.3.2006 an den Stifter zurück übertragen worden ist.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 28.8.2006 wurde dieser Antrag in Anwendung des § 33 lit.a ErbStG in der Fassung der Novelle BGBl.Nr.151/1980 hinsichtlich der Schenkungssteuer für die Nachstiftung vom 27.Juli 1999 abgewiesen, mit der Begründung, dass die Nachstiftungsurkunde kein Widerrufsvorbehalt für die Schenkung des Geschäftsanteiles enthält.

Dagegen erhob die Bw. fristgerecht Berufung, und brachte darin zunächst vor, dass analog zu § 12 Abs.1 Z 2 ErbStG, wonach die Schenkungssteuerschuld mit der Ausführung der Zuwendung entsteht, hinsichtlich der Frage welche Fassung des § 33 lit.a ErbStG im Erstattungsverfahren zur Anwendung kommt, auf den Zeitpunkt des Entstehen des Rückerstattungsanspruches abzustellen wäre, weshalb im vorliegenden Fall § 33 lit.a ErbStG in der Fassung BGBl.2005/26 zur Anwendung kommen müsse, weil gemäß der Vereinbarung vom 13.3.2006 das gesamte Vermögen der Stiftung auf den Stifter zurück übertragen worden ist.

Für den Fall das hinsichtlich dieser Frage der Rechtsansicht des Finanzamtes zu folgen ist, wurde ins Treffen geführt, dass in den Steuerrichtlinien 2001,Tz 315 der Widerruf einer Schenkung im Sinne des § 33 lit.a ErbStG dem Widerruf einer Privatstiftung gleich gesetzt wird. In diesem Fall gehe es um den Widerruf der gesamten Stiftung, dessen Konsequenz die Herausgabe des gesamten, in der Stiftung vorhandenen Vermögens und somit auch die Herausgabe der im Rahmen von Nachstiftungen auf die Stiftung übertragenen Vermögensteile wäre, unabhängig davon ,ob in der Nachstiftungsurkunde ein Widerrufsvorbehalt enthalten ist oder nicht.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 15.1. 2007 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen ,und dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass die Zuwendung des Mindestvermögens von S 1.000.000,00 mit Stiftungsurkunde vom 6.9.1999 als Schenkung gemäß § 3 Abs.1 Z 7 anzusehen wäre und die Zuwendung des Geschäftsanteiles mit Schenkungs- und Widmungsvereinbarung vom 29.7.1999 eine Schenkung gemäß § 3 Abs.1 Z 1 ErbStG an die Stiftung darstellen würde. Für jeden dieser Rechtsvorgänge wurde die Schenkungssteuerschuld jeweils nach Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes entstehen. Daraus würde folgen, dass bei einer Mehrzahl von Besteuerungsvorgängen auch die Voraussetzung für eine Erstattung gemäß § 33 lit.a ErbStG für jeden einzelnen Erwerbsvorgang gesondert geprüft werden müsse.

Da in der Schenkungs- und Widmungsvereinbarung vom 27.7.1999 keine Widerrufsmöglichkeit vertraglich verankert worden ist, der Widerruf der Schenkung aber Voraussetzung für eine Erstattung gemäß § 33 lit.a ErbStG in der Fassung der Novelle BGBl. Nr.151/1980 ist, würde für die Nachstiftung die Voraussetzung für eine Erstattung der Schenkungssteuer nicht vorliegen.

Dagegen brachte die Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat, als Abgabenbehörde zweiter Instanz, ein und führte dazu- in Replik auf die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung- aus, dass sich der Stifter in der Stiftungsurkunde nicht den Widerruf einer einzelnen Vermögenswidmung vorbehalten hat, sondern den Widerruf des Rechtskörpers. Die Konsequenz dieses Widerrufs wäre, dass das gesamte vom Stifter auf die Stiftung übertragene Vermögen an diesen zurück fällt. Es wäre nicht zu erkennen, welcher Umstand es erbschaftssteuerrechtlich rechtfertigen würde, zwischen einer Vermögensübertragung an die Privatstiftung durch einen Stiftungsgeschäft unter Lebenden oder aufgrund einer Nachstiftung zu differenzieren.

Letztlich konnte durch die Vorlage entsprechender Depotsausgangs- und Eingangsbestätigungen nachgewiesen werden, dass das aus dem gewidmeten Vermögen angeschaffte Surrogatvermögen, zu Gänze in das Eigentum des Stifters zurück übertragen worden sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist festzustellen, dass der im vorliegenden Berufungsfall maßgebliche Sachverhalt (vgl. VwGH 30.1.2008, 2007/16/0186), nämlich der von der Bw. ins Treffen geführte Widerruf der Stiftung, (Der Auflösungsbeschluss des HG Wien erfolgte am 15.12.2004) vor dem Inkrafttreten der Aufhebung (29.4.2005, BGBl.I 2005/26) der Wortfolge "eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" des § 33 lit. A ErbStG in der Fassung der Novelle BGBl, Nr. 151/1980 lagert, weshalb im vorliegenden Berufungsfall die Bestimmung des § 33 lit.a ErbStG in der vorstehend angeführten Fassung (alte Fassung) zur Anwendung kommt, die wie folgt lautete:

„Die Steuer ist zu erstatten, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb ein Geschenk herausgegeben werden musste“.

Die weiteren auf den zu beurteilenden Fall bezogenen wesentlichen Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, (ErbStG), sowie des Privatstiftungsgesetzes, (PSG), lauten in ihrer verfahrensrelevanten Fassung wie folgt:

Eine Privatstiftung kann vom Stifter nur dann widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf nicht vorbehalten werden. (§ 34 PSG)

Als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes gilt jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes; (§ 3 Abs.1 Z 1 ErbStG)

Als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes gilt der Übergang von Vermögen aufgrund eines Stiftungsgeschäftes. (§ 3 Abs.1 Z 7 ErbStG)

Unbestritten ist, dass unter einem Stiftungsgeschäft unter Lebenden im Sinne der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung der Vermögensübergang anlässlich der Errichtung der Stiftung zu verstehen ist, und dass Zuwendungen an eine Stiftung der Steuer nach § 3 Abs.1 Z 1 oder 2 ErbStG unterliegen.

Im vorliegenden Fall unterlag die Zuwendung von S 1.000.000,00 vom 9.6.1999 der Besteuerung gemäß § 3 Abs.1 Z 7 ErbStG und die am 29.7.1999 erfolgte Zuwendung des Geschäftsanteiles an die Stiftung der Steuerung gemäß § 3 Abs.1 Z 7 ErbStG

Im Berufungsfall ist ausschließlich strittig, ob die für eine ohne Widerrufsvorbehalt gewidmete Nachstiftung vorgeschriebene Schenkungssteuer im Falle des zulässigen Widerrufs der gesamten Privatstiftung zu erstatten ist.

In seinem Erkenntnis VwGH 25.3.2010, 2008/16/0003 bis 0004 stellt der Verwaltungsgerichtshof unter Zugrundelegung der Bestimmung des § 33 lit.a ErbStG (alter Fassung) fest, dass Nachstiftungen im Sinne des § 3 Abs.1 Z 1 ErbStG- unbeschadet dessen ob sich der Stifter den Widerruf der Nachstiftung vorbehalten hat- von einem in der Stiftungsurkunde enthaltenen Widerrufsvorbehalt der gesamten Stiftung erfasst werden, weil zum einen ein solcher Widerrufsvorbehalt nicht ausdrücklich nur das Stiftungsgeschäft im Sinne des § 3 Abs.1 Z 7 ErbStG erfasst und zum anderen der Widerruf der gesamten Privatstiftung zu deren Auflösung mit der Rechtsfolge führt, dass das gesamte verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung, somit auch das der Stiftung mit Nachstiftung gewidmete Vermögen, dem Stifter, als den Letztbegünstigten, zu übertragen ist. Somit ist § 33 lit.a ErbStG- unter der Voraussetzung der Herausgabe sämtlicher geschenkter Vermögenswerte- auf Nachstiftungen anzuwenden. (vgl. UFS 23.4.2010,RV/1190-W/10)

Im vorliegenden Fall wurde als Rechtsfolge des zulässigen Widerrufs der gesamten Stiftung das Stiftungsvermögen samt Nachstiftung dem Stifter als Letztbegünstigten übertragen.

Im Lichte der aufgezeigten höchstgerichtlichen Rechtsansicht ist die vorliegende Nachstiftung als vom Widerruf der Stiftung erfasst anzusehen, weshalb § 33 lit.a ErbStG auf diese anzuwenden ist.

Der bekämpfte Bescheid ist daher insoweit mit Rechtswidrigkeit behaftet als er die Anwendung des § 33 lit.a ErbStG für die Nachstiftung als unzulässig erklärt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juli 2010